UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI MILANO BICOCCA

SCUOLA DI DOTTORATO IN SCIENZE GIURIDICHE

CURRICULUM DI DIRITTO TRIBUTARIO

IVA COMUNITARIA E IVA NAZIONALE

Vito Achilli

XXIV Ciclo - Anno accademico 2011/2012

IVA COMUNITARIA E IVA NAZIONALE
Profili di armonizzazione dell'imposta

Indice

Capitolo I – I principi dell'imposta
1. Premessa……4
2. Il consumo quale manifestazione di capacità contributiva…….15
3. Il principio della neutralità fiscale……35
4. Il diritto di detrazione e l'esigibilità dell'imposta…42
5. Lo status di soggetto passivo……..55
5.1 La disciplina per gli enti non commerciali……64
5.2 La soggettività passiva degli enti pubblici……66
5.3 La necessaria inerenza dell'acquisto……..70
6. L'abuso del diritto……...73
6.1 L'onere probatorio……..84
6.2 Le conseguenze dell'abuso……88

Capitolo II – Le prestazioni di servizi
1. La nuova disciplina relativa alle prestazioni di servizi……...93
2. Le prestazioni di servizi relativi a beni immobili..106
3. I diritti di utilizzazione di un bene immobile…….109
4. Le prestazioni di trasporto……...111
5. Il noleggio di mezzi di trasporto……..114
6. I servizi telematici ed elettronici……..115
7. Le prestazioni collegate al criterio di utilizzo…….117
8. Le prestazioni collegate al criterio di esecuzione...118

Capitolo III - Il sistema del rimborso dell'imposta negli scambi sovranazionali
1. I presupposti del diritto al rimborso……...122
2. Il perimetro applicativo soggettivo……..126
3. Il perimetro applicativo oggettivo……...134
4. La procedura di rimborso……137

Capitolo IV – Le frodi comunitarie
1. La frode carosello……..144
2. Il difficile equilibro fra la tutela della buona fede e la tutela degli interessi erariali……149
2.1 Il principio di neutralità in relazione ad operazioni frodatorie……153
2.2 La buona fede come limite al diritto di detrazione……...158
3. La rilevanza della buona fede nella giurisprudenza nazionale……163
4. L'onere probatorio……....167
5. Le conseguenze a seguito della frode……...177
6. Le misure di contrasto alle frodi……184

Capitolo V – L'IVA nell'integrazione europea
1. L'imposta nel mercato unico……189
2. Le possibili evoluzioni del sistema……...198

Bibliografia……206

Capitolo I – I principi dell'imposta

1. Premessa - 2. Il consumo quale manifestazione di capacità contributiva - 3. Il principio della neutralità fiscale - 4. Il diritto di detrazione e l'esigibilità dell'imposta - 5. Lo status di soggetto passivo - 5.1 La disciplina per gli enti non commerciali - 5.2 La soggettività passiva degli enti pubblici - 5.3 La necessaria inerenza dell'acquisto - **6. L'abuso del diritto** - 6.1 L'onere probatorio - 6.2 Le conseguenze dell'abuso.

1. Premessa

L'imposta sul valore aggiunto è stata per la prima volta introdotta in Europa nel 1954 in Francia. Nel 1967 gli Stati membri dell'allora Comunità Economica Europea convennero di sostituire i rispettivi sistemi nazionali d'imposta sulla cifra d'affari con un sistema comune dell'IVA. Nell'ordinamento italiano l'IVA è stata introdotta con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in conformità ai principi e ai criteri contenuti nella legge delega per la riforma tributaria del 9 ottobre 1972, n. 825.[1]

[1] La letteratura sull'IVA è smisurata, senza pretesa di esaustività, ci si limita ad indicare alcune tra le opere a cui nella ricerca si è fatto riferimento: BECCARIA, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. XX; BERLIRI, *Appunti per una ricostruzione giuridica dell'IVA: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, in *L'imposta sul valore*

aggiunto, Milano, 1971, 203 ss.; BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979; COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000; COSCIANI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1968; DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981; FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib*., 1972, 725 ss.; FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I, 146 ss.; FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984. Id., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir*., XLVI, Milano, 1993; FORTE, *Il consumo e la sua tassazione*, Torino, 1973; GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, ed. provv.; Id., *L'IVA: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. dir. fin*. 1978, I, 592 ss.; INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.* 1973, I, 448 ss.; LA ROSA, *L'erronea applicazione dell'IVA, tra le norme e il dogma della condictio indebiti*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 194 ss.; LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1988; MANZONI, I., *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1973; MICCINESI, *La cessione del credito IVA*, in *Rass. Trib*. 1984, I, 195; MICHELI, *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato, in Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, vol. II, 417 ss.; PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1987; SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 1287; SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano 1975. Per la manualistica tradizionale, DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2003; CORDEIRO GUERRA, *L'imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. II, Torino, 2002; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2002; LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 1998; D'AMATI, *Diritto*

Essa è stata istituita in ottemperanza alle direttive della CE, a seguito degli impegni assunti dall'Italia con il Trattato istitutivo della Comunità europea.

La ragione fondamentale per la quale la CE ha imposto a tutti i Paesi membri l'adozione di tale tipo di imposta è da rinvenirsi nel fatto che l'imposizione sul valore aggiunto è stata ritenuta intrinsecamente preferibile alle imposizioni sui consumi cosiddette "a cascata", perché quest'ultimo tipo di tassazione non è neutrale rispetto all'imposizione complessiva di una merce, che dipende dal numero dei "passaggi" che intervengono fino al momento del consumo.[2]

---

tributario, vol. II, Bari, 1997; MICHELI, *Corso di diritto tributario,* Torino, 1979.

[2] L'IVA ha sostituito in Europa tutta una serie di tributi vigenti al momento della sua introduzione (come l'IGE in Italia). Si trattava di una serie eterogenea di tributi, alcuni dei quali monofase (applicati cioè ad un solo passaggio), altri invece cumulativi come la nostra IGE, la quale, in quanto imposta pagata dal produttore sui fattori della produzione diventava un costo che veniva incorporato nel prezzo, producendo effetti distorsivi dal punto di vista economico, mediante l'alterazione dei prezzi connessa al numero dei passaggi compiuti nel processo produttivo; tale imposta si applicava ad ogni passaggio sul valore pieno dello scambio e non consentiva all'acquirente la detrazione dell'imposta applicata nei passaggi anteriori, la quale veniva perciò traslata tramite la determinazione del corrispettivo della successiva cessione, sicché il prelievo finiva con il gravare anche su di essa. Tali imposte, dette anche appunto "a cascata", presentavano una serie di problemi

L'istituzione dell'IVA è quindi connessa all'armonizzazione fiscale europea e alla liberalizzazione degli scambi.[3] Il Trattato istitutivo della Comunità, infatti,

---

rilevanti sia a livello interno, sia a livello europeo, che la scelta comunitaria dell'IVA riuscì a superare.

[3] Sul piano internazionale, FALSITTA, *Manuale, cit.*, pp. 497-498, rileva come il meccanismo precedente all'IVA rendesse impossibile determinare l'effettivo carico fiscale subito dai beni destinati all'importazione, con la possibilità di distorsione della concorrenza. "Va infatti ricordato che il principio generale in materia è quello della tassazione nel Paese di destinazione, (l'imposizione sui consumi è cioè applicata solo dallo Stato in cui questi avvengono); perciò, agli importatori sono restituiti i tributi che hanno colpito in precedenza i beni destinati all'esportazione, e gli importatori subiscono i prelievi dello Stato di importazione. Ma non essendo determinabile esattamente la misura effettiva delle imposte "a cascata" complessivamente "incorporate" nei beni esportati, il rimborso all'esportazione doveva essere calcolato forfetariamente, e ciò permetteva agli Stati di sostenere occultamente i loro esportatori, concedendo rimborsi superiori al vero gravame subito dai beni esportati. Perciò la Comunità ritenne necessario sostituire i tributi sulla cifra d'affari dei vari Stati membri con un sistema comune di imposta sul valore aggiunto, in quanto il meccanismo di essa rende il carico fiscale indipendente dal numero della transazioni precedenti". L'Autore conclude sostenendo che viene in tal modo assicurata la neutralità del prelievo, sotto il duplice profilo interno (per la non incidenza di esso, sul piano economico, nei riguardi degli operatori e la conseguente indifferenza per le loro scelte organizzative) ed esterno o internazionale (per la "trasparenza" del suo ammontare all'atto del trasferimento di un bene sul mercato di un altro Stato

vieta agli Stati membri sia di applicare ai prodotti provenienti da altro Stato membro tributi superiori a quelli che gravano sui prodotti nazionali, sia di favorire le esportazioni accordando rimborsi dei tributi prelevati nello Stato in misura superiore al carico dei tributi effettivamente riscossi.

A monte della disciplina interna,[4] dunque, consistente prevalentemente in decreti legislativi emanati su delega parlamentare, si trovano analitiche direttive

---

comunitario e la conseguente piena sostituzione con l'IVA di quest'ultimo). Sul punto, v. BECCARIA, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Noviss. Dig. It*., XX, 1975, 441.

[4] Sulla derivazione comunitaria dell'IVA e sui rapporti tra ordinamento interno ed ordinamento comunitario proprio su questo punto, si rinvia, senza pretesa di completezza, a BOSELLO, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana,* in *Riv. dir. trib.* 1998, I, 705 ss.; BRACCIONI, *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, in *Rass. trib*., 1987, I, 211; COMELLI, *L'IVA quale imposta sul consumo,* in *Riv. dir. trib*. 1996, II, 1136 ss.; CECAMORE, *L'armonizzazione delle imposte indirette. L'IVA: luci ed ombre,* in *Rass. trib*., 1988, I, 589; FANTOZZI, *Il sistema italiano verso il mercato unico europeo*, in *Rass. trib*., 1988, I, 281; FANTOZZI, *Realtà e prospettive in tema di IVA*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 499; SACCHETTO, *L'immediata applicabilità delle direttive fiscali Cee*, in *Rass. trib*., 1987, II, 212; Id., *L'armonizzazione fiscale nella comunità europea*, in *Dir. prat. trib.* 1989, I, 281.

comunitarie vincolanti per lo stesso legislatore delegante.[5]

Le direttive comunitarie sono talmente dettagliate da costituire criteri fondamentali per l'interpretazione della normativa nazionale. Allo stesso tempo, le interrelazioni tra diritto interno e diritto comunitario in materia di IVA sono così intense da aver reso frequenti le ipotesi di disapplicazione delle norme interne contrastanti con le direttive comunitarie. Inoltre, i successivi sviluppi dell'integrazione economica europea hanno portato a modifiche strutturali dell'imposta, specie in tema di IVA all'esportazione e all'importazione, in quanto, essendo venute meno le dogane nell'ambito della Comunità, si è dovuta regolamentare l'applicazione dell'imposta relativamente agli scambi di beni tra soggetti appartenenti a diversi Stati membri.[6]

Orbene, come è noto, le direttive non solo vincolano il legislatore nazionale, ma sono immediatamente efficaci nell'ordinamento interno: difatti, per giurisprudenza costante della Corte di Giustizia, le norme contenute nelle direttive sono immediatamente applicabili nell'ordinamento interno quando siano "sufficientemente precise", cioè dettagliate sulla regolamentazione della singola fattispecie, con la conseguente disapplicazione

---

[5] Per una analitica rassegna delle direttive in materia di IVA emanate dagli organi comunitari, vedi FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta), cit.*, in particolare le pagg. 125-129.

[6] V. FANTOZZI, *Diritto tributario, cit.*, 836.

della norma interna che con esse contrasti.

Il diritto vivente dell'imposta è così diventato quello dell'attività interpretativa in materia di IVA svolta dalla Corte di Giustizia.

La disciplina comunitaria dell'IVA prende esattamente avvio nel 1967 con l'adozione della direttiva 1967/227/CE, c.d. Prima direttiva e della direttiva 1967/228/CE, c.d. Seconda direttiva, concernenti, la prima, la determinazione dei principi generali e la seconda le regole di attuazione dell'imposta.

La prima fase di attuazione terminò con l'adozione della Sesta direttiva (direttiva 77/388/CE) ove oltre ad un riesame delle disposizioni già contenute nella previgente Seconda direttiva, contestualmente abrogata, rilevava la c.d. "clausola di blocco", contenuta nell'art. 17, par. 7. Essa imponeva agli Stati membri, l'obbligo procedurale di consultazione di cui all'art. 29 della medesima direttiva, di informare il Comitato consultivo istituito da tale articolo del fatto che essi intendevano adottare una misura nazionale che derogava al regime generale delle detrazioni IVA.[7]

L'ulteriore passaggio fondamentale è nel 1993, con l'inizio del periodo transitorio introdotto dalla direttiva 1991/680/CE. Per comprendere il senso delle modifiche vanno richiamati, in particolare, il nono, decimo e undicesimo considerando della successiva direttiva

[7] Cfr.: CG, sentenza 14 settembre 2006, nella causa C-228/05, *Stradasfalti*, in *Racc.* 2006, pag. I-08391.

2006/112/CE secondo cui è indispensabile prevedere un periodo di transizione alfine di consentire un adattamento progressivo delle normative nazionali in determinati settori. Nel corso di tale periodo transitorio, si rileva che occorre tassare nello Stato membro di destinazione, alle sue aliquote e condizioni, le operazioni intracomunitarie effettuate da soggetti passivi che non siano soggetti passivi esentati. Inoltre si afferma che nel corso di tale periodo transitorio è opportuno altresì tassare nello Stato membro di destinazione, alle sue aliquote e condizioni, gli acquisti intracomunitari effettuati per un determinato importo da soggetti passivi esenti o da enti non soggetti passivi, nonché determinate operazioni intracomunitarie di vendita a distanza e di cessione di mezzi di trasporto nuovi effettuate nei confronti di privati o di organismi esenti o non soggetti passivi, nella misura in cui dette operazioni, in mancanza di disposizioni specifiche, possano generare importanti distorsioni della concorrenza.

Con effetto 1° gennaio 2007, il Consiglio europeo ha adottato poi il testo di rifusione della Sesta direttiva (direttiva 2006/112/CE). Gli scopi di tale intervento, sono la codificazione e la "sistematizzazione" delle disposizioni previgenti, nonché la loro revisione linguistica. Il primo aspetto, ossia la codificazione, è ben individuato dall'Allegato XI, parte A, alla direttiva 2006/112/CE, ove sono elencate le numerose abrogazioni di previgenti direttive. Il secondo aspetto, la "sistematizzazione", è manifesto solo che si consideri la suddivisione organica

della direttiva 2006/112/CE in Titoli, Capi, Sezioni e Sottosezioni.

Infine, per la revisione linguistica operata in sede di rifusione, si è tenuto conto delle indicazioni della giurisprudenza comunitaria. In particolare secondo giurisprudenza costante della Corte di Giustizia, le norme comunitarie devono essere interpretate e applicate in modo uniforme alla luce delle versioni vigenti in tutte le lingue della Comunità.[8]

La rifusione della Sesta direttiva (direttiva 77/388/CEE), rappresenta non la meta finale ma una tappa nel cammino verso il superamento dell'attuale regime transitorio.[9] Proprio in occasione dell'approvazione della nuova direttiva, il Consiglio europeo ha fissato gli obiettivi della successiva evoluzione, resi in concreto dall'approvazione delle direttive del 2008 (cd. VAT package)[10] sulla territorialità dei servizi, che dovrebbero

---

[8] CG, sentenza 29 aprile 2004, nella causa C-371/02, in *Racc.* 2004, pag. I-05791.

[9] Cfr. l'art. 402 della direttiva 2006/112/CE secondo cui il regime di imposizione degli scambi tra gli Stati membri previsto dalla presente direttiva è transitorio e sarà sostituito da un regime definitivo fondato in linea di massima sul principio dell'imposizione, nello Stato membro d'origine, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi.

[10] Il 12 febbraio 2008 è stato approvato il cd. VAT package formato dalle Direttive n. 2008/8/CE (Modifica del luogo di tassazione dei servizi), n. 2008/9/CE (Nuove norme in tema di

traghettare l'odierno sistema verso il cd. mercato definitivo.[11]

Seppure ancora non perfettamente tracciato nei suoi contorni, l'obiettivo è chiaramente individuato nella revisione dell'imposta, attraverso il passaggio dall'armonizzazione delle legislazioni alla fase di sincronizzazione delle regole, come condizione essenziale

---

rimborso IVA in uno Stato diverso da quello di stabilimento), dal Regolamento (CE) n. 143 del 2008 (Cooperazione amministrativa e scambio d'informazioni in relazione alla modifica delle regole di tassazione dei servizi e alle nuove procedure di rimborso) e completato dalla Direttiva n. 2008/117/CE (Lotta alla frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie).

Il pacchetto IVA interviene in modo massiccio sulla nuova definizione della territorialità relativa alle prestazioni di servizi. In particolare, la Direttiva n. 2008/8/CE, che disciplina la nuova territorialità, prevede due regole generali riguardanti i principi di tassazione dei servizi (*vedi infra).* Nell'ambito dei rapporti tra operatori economici (business to business - B2B) il luogo di imposizione viene individuato in quello in cui è stabilito il committente, purché identificato ai fini IVA. Questa, che si pone ora come regola generale, in precedenza, veniva applicata, in via derogatoria, ad un numero considerevole di prestazioni di servizi. Nell'ambito invece dei rapporti tra operatori economici e privati consumatori (business to consumer - B2C) il luogo di imposizione è collegato con il luogo di stabilimento del prestatore del servizio, che conferma la regola generale applicata in precedenza sia ai rapporti B2B che a quelli B2C.

[11] Cfr. doc. COM.(2010) 695 del 1° dicembre 2010.

prevista per l'attuazione del Mercato Unico.[12]

Ulteriore recente intervento di rilievo è la rifusione del Reg. UE 1777/2005, approvata con l'adozione del Reg. UE 282/2011 del 15 marzo 2011 che rappresenta una concreta e significativa applicazione del principio stabilito dall'art. 397 della direttiva 2006/112/CE, secondo cui il Consiglio deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, adotta le misure necessarie per l'applicazione della direttiva.

La scelta della rifusione del previgente regolamento, adottato sotto la vigenza dell'art. 29*bis* della direttiva 77/388/CE, è stata realizzata al fine di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'IVA attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva 2006/112/CE, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili. Il regolamento si limita a quanto è necessario per conseguire tale obiettivo in ottemperanza al principio di proporzionalità enunciato nell'articolo 5, paragrafo 4, del Trattato sull'Unione Europea.

Il regolamento è obbligatorio e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri e questo garantirà l'uniformità di applicazione della disciplina. Si tratta, quindi, di un intervento normativo indirizzato alla realizzazione del principio di armonizzazione delle

[12] Obiettivo che è ben rappresentato nel doc. COM (2010) 608 del 27 ottobre 2010, in vista dell'adozione del *Single Market Act.*

legislazioni europee in materia di IVA, mediante norme specifiche in risposta a determinate questioni di applicazione che mirano ad introdurre un trattamento uniforme in tutto il territorio dell'Unione in relazione a tali circostante specifiche.

L'evoluzione dell'IVA, dalla fase di armonizzazione, si sta quindi indirizzando verso una prospettiva di sincronizzazione delle legislazioni. Il passaggio dalla fase di armonizzazione al momento di sincronizzazione delle legislazioni è necessario per agevolare i rapporti transfrontalieri, cioè le cessioni di beni e le prestazioni di servizi tra operatori stabiliti in diversi Stati dell'Unione europea.[13]

Infine si ricorda la direttiva 2010/45/UE sulle regole di fatturazione, le cui disposizioni entreranno in vigore il 1° gennaio 2013 che realizza un ulteriore decisivo passo verso la sincronizzazione.

2. Il consumo quale manifestazione di capacità contributiva

Sin dai primi anni successivi all'ingresso dell'IVA nel nostro ordinamento, in dottrina si apri un vasto dibattito. Problema di non facile soluzione era quello di trovare le linee portanti di un'imposta che si presentava per molti aspetti nuova e non sempre inquadrabile nelle categorie classiche del diritto tributario.

---

[13] Centore, P., *IVA europea: il VAT package 2008,* IPSOA, 2008; Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, IPSOA, 2011.

Il principale nodo da sciogliere era quello dell'individuazione del presupposto dell'imposta, che significa individuazione della fattispecie che manifesta la capacità contributiva colpita dal tributo, in relazione ai soggetti, in fatto ed in diritto coinvolti nel prelievo e ad istituti giuridici che caratterizzano l'imposta, quali la rivalsa e la detrazione.

Varie sono state le posizioni assunte dalla dottrina sul punto.

Vi è stato chi ha sostenuto che il presupposto dell'IVA sarebbe dato dalla somma algebrica della massa di operazioni attive e passive effettuate da un soggetto IVA nel periodo d'imposta.[14] Altri hanno voluto vedere nell'IVA un'imposta il cui presupposto di fatto si identifica con l'effettuazione di ciascuna operazione imponibile.[15] Un'altra teoria ha definito l'IVA come

---

[14] V. ad es. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 725 ss.; nonché MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 196 ss..

[15] V. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto, cit.*, 16 ss.. "Il presupposto dell'imposta viene da alcuni individuato nelle singole operazioni elencate dall'art. 1 effettuate dal soggetto; da altri, nella formazione di un'eccedenza nel periodo di imposta che rappresenta un'obbligazione autonoma. Da ciò deriva, che, per i primi, l'IVA è un'imposta d'atto o sulle singole operazioni effettuate; mentre per i secondi, è un'imposta sulle entrate del soggetto passivo. La diversità strutturale delle due tesi si basa sul differente ruolo svolto dal diritto di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, riconosciuto al soggetto passivo ai sensi dell'art. 19. La prima tesi

un'imposta che colpisce atti di scambio.[16]

---

relega nell'irrilevanza tale diritto, mentre la seconda tesi, secondo cui il presupposto è costituito dall'esistenza di una differenza positiva tra le operazioni attive e quelle passive compiute in un determinato periodo di imposta, ricomprende anche il diritto di detrazione. C'è da tenere presente che il diritto alla detrazione, analogamente a quello di rivalsa, influisce giuridicamente sull'ammontare dell'imposta che il soggetto passivo deve corrispondere e costituisce un aspetto dell'intricato meccanismo dell'IVA. D'altro canto è ormai pacifico che l'imposta è solo quella somma che resta definitivamente acquisita all'Erario, ossia quella per cui non è previsto alcun meccanismo di restituzione se non per ipotesi di indebito. Sotto questo punto di vista, l'importanza dell'individuazione del presupposto della detrazione non può essere disconosciuta perché concorre, dall'interno, alla determinazione dell'imposta dovuta. Coloro che sostengono che il presupposto dell'imposta sia costituito dall'effettuazione della singola operazione imponibile ascrivono tale diritto alla categoria dei crediti di imposta, con la diretta conseguenza della cedibilità del credito stesso, da parte di tale soggetto passivo, a terzi. Ma l'art. 19 configura una mera situazione attiva di natura procedimentale, funzionale alla determinazione dell'imposta dovuta e strettamente collegata al soggetto passivo, che escluderebbe la cedibilità del diritto stesso. Nonostante tutto, ciò che rileva, dal punto di vista dell'Erario, è che l'effettuazione dell'operazione imponibile non comporta alcun incremento patrimoniale laddove sia riconosciuto al cessionario il diritto di detrazione."

[16] Questa teoria ha avuto parecchi sostenitori. Cfr. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto, cit.*, 3; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino 1991, 731 ss.; FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta), cit.*, 131; CORDEIRO GUERRA, *L'imposta sul valore aggiunto*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1994, 643.

Varie teorie, infine, sia pure sotto angolature diverse,[17] hanno considerato l'IVA sin dal suo apparire come un'imposta sul consumo finale, con la valorizzazione, soprattutto negli ultimi contributi, degli aspetti comunitari dell'imposta.[18]

Ora, anche a seguito della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia, non si può fare a meno di aderire a quest'ultima tesi che vede nell'IVA un'imposta generale sui consumi.[19]

Pur essendo, infatti, la stessa un tributo prelevato

---

[17]V. GALLO, *Profili di una teoria dell'IVA*, Roma 1974, 17 ss.; SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, *cit.*, 1287 ss..

[18] Per un'analisi critica delle varie posizioni assunte dalla dottrina, si rinvia a FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, 501 ss.; v. pure FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta), cit.*, 130.

[19] Sui principi fondamentali del sistema IVA cfr. le sentenze della CG: 10 luglio 1984, nella causa 42/83, *Dansk Denkavit*, in *Racc*., 1984, 2676-2677; 10 luglio 1985, nella causa 16/84, *Commissione c. Regno dei Paesi Bassi*, in *Racc.*, 1985, 2371; 10 luglio 1985, nella causa 17/84, *Commissione c. Irlanda*, in *Racc*., 1985, 2379 e 2380; 27 novembre 1985, nel procedimento 295/84, *Wilmot c. Organic*, in *Racc*., 1985, 3768; 19 marzo 1991, nella causa C-109/90, *Giant c. Comune di Overrijse*, in *Racc*., 1991, I-1397; 19 febbraio 1998, nella causa C-318/96, *Spar*, in *Racc.*, 1998, I-810.

frazionatamene con riferimento alle singole operazioni imponibili, si può considerare questa struttura del tributo come uno strumento per raggiungere, attraverso il congegno delle rivalse e delle detrazioni, l'obiettivo di depauperare in via definitiva il consumatore finale, obiettivo che entra nell'orbita della disciplina giuridica dell'IVA.[20]

La giustificazione costituzionale del tributo risiede, dunque, nel tassare il consumo e nel rendere neutrale il prelievo nelle fasi precedenti e la disciplina di diritto positivo, pur con qualche devianza, si conforma a questa *ratio*.

L'art. 17 del D.P.R. n. 633/72 definisce soggetti passivi dell'imposta coloro che effettuano le operazioni imponibili, ossia cessioni di beni e prestazioni di servizi indicate all'art. 1, ponendo a carico di tali soggetti l'obbligo di versare l'imposta all'erario.

L'imposta, ai sensi dell'art. 16, è costituita da una percentuale della base imponibile, base che è a sua volta il corrispettivo dell'operazione determinato ai sensi degli art. 13 e ss.

L'art. 18, primo comma, attribuisce ai soggetti passivi il diritto-obbligo di rivalsa, cioè di addebitare l'imposta gravante sull'operazione al cessionario o committente, mentre l'art. 19, ammette in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate dal soggetto passivo, l'ammontare dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo

[20] Così FALSITTA, *Manuale, Parte speciale, cit.*, p. 511.

di rivalsa.

Tutte queste disposizioni testimoniano il peculiare meccanismo impositivo dell'IVA, la cui caratteristica è quella di essere preordinato alla traslazione del carico tributario dai soggetti passivi di diritto al consumatore finale, mantenendo tendenzialmente la neutralità nei confronti dei primi, attraverso gli istituti giuridici della rivalsa e della detrazione.

Tale dissociazione tra il "contribuente di diritto" ed il "contribuente di fatto"[21] è stata lo spunto per l'elaborazione di diverse teorie, tra le quali ne spiccano in particolare due: la prima teoria tende ad identificare nel "contribuente di fatto" il soggetto che manifesta la capacità

---

[21] Si intende, nella scienza delle finanze, per contribuente *de facto* quello sul quale il mercato, o in alcuni casi la legge, fa ricadere materialmente l'onere finanziario. Una delle prime sistematizzazioni di tale figura, dovuta alla dottrina tedesca, si deve a PANTALEONI, *Teoria della traslazione dei tributi - Definizione, dinamica e ubiquità della traslazione*, Paolini, Roma, 1882 (ristampa: Giuffrè Milano 1958). Ma è con VANONI che la figura del contribuente di fatto viene per la prima volta studiata anche da un punto di vista giuridico (vedi *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario*, in *Foro it*., 1935, IV, 317 ss., ora in *Opere giuridiche*, a cura di FORTE e LONGOBARDI, vol. II, 124 ss.) V. tra gli altri, PESENTI, *La rilevanza giuridica del contribuente di fatto*, in *Riv. dir. fin. sc. delle fin*., 1956, I, 59 ss.; FORTE, *Imposta (scienza delle finanze)*, in *Noviss. Digesto it*., 1962, vol. VIII, 311 ss., nonché, più recentemente, su tutti, BISES, *Traslazione delle imposte*, in *Dig. delle Disc. Priv., sez. comm.*, Torino 1999, vol. XVI, 48 ss., a cui si rinvia anche per una bibliografia completa sul tema.

contributiva colpita dall'imposta, qualificandola come un'imposta sui consumi; la seconda tende ad identificare, al contrario, nel "contribuente di diritto" il soggetto che manifesta tale capacità, qualificando il tributo come un'imposta sugli scambi o sul provento dell'attività economica, assimilandola ad un'imposta diretta.

D'altro canto le caratteristiche del meccanismo impositivo dell'IVA, se osservate da diversi angoli prospettici, sono tali da giustificare ambedue le tesi.

Da un lato, infatti, tale meccanismo dimostra di essere stato creato e predisposto per colpire il consumo, mantenendo la neutralità nei confronti degli operatori, soggetti passivi di diritto; dall'altro la stessa complessità del meccanismo, caratterizzato da un punto di vista statico, da una quantità d'adempimenti posti a carico del contribuente di diritto, nonché dall'esistenza di sanzioni previste in caso d'inadempimento, potrebbe far pensare come giuridicamente non corretto considerare tale contribuente, non come il vero soggetto passivo del tributo, ma un semplice soggetto che versa il tributo all'erario in luogo di altri, un collettore d'imposta per conto dello Stato.

Se a tutto ciò si aggiunge che, per effetto distorsivo delle varie disposizioni normative, il soggetto passivo di diritto potrebbe rimanere inciso dal tributo, si potrebbe concludere che in realtà sia questo ultimo il vero soggetto passivo del tributo che quindi manifesterebbe la capacità contributiva da esso colpita.

L'opinione nettamente prevalente in dottrina, riferita

all'istituto della rivalsa, è, poi, nel senso che esso è del tutto irrilevante ai fini dell'individuazione del presupposto dell'imposta, facendo ritenere, quindi, che sia il contribuente di diritto colui che manifesta la capacità contributiva colpita dal tributo, disinteressandosi del fatto che la legge gli attribuisca il diritto e obbligo di esercitare la rivalsa,[22] evitando di sopportare l'onere economico.

I motivi che hanno indotto a privare di rilevanza giuridica l'istituto della rivalsa, si sono venuti precisando con il progredire del dibattito dottrinario.

In un primo tempo, si è sostenuto che non poteva essere considerato come effettivo contribuente un soggetto obbligato solo in via di rivalsa, in luogo dell'unico soggetto indicato dalla legge come soggetto passivo del tributo.

La circostanza per cui il contribuente di fatto sarebbe colui che manifesta giuridicamente la capacità contributiva, viene quindi considerata un equivoco

---

[22] La rivalsa è stata definita (SALVINI, L., *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Rass. trib*. 1996, 278) "l'istituto che, regolando rapporti tra soggetti privati, consente la traslazione palese dell'onere del tributo. È prevista dalla legge quando il soggetto titolare dell'obbligo di pagamento del tributo all'Erario (soggetto attivo della rivalsa) è diverso dal soggetto che ne pone in essere il presupposto in senso giuridico o anche solo economico (soggetto passivo della rivalsa); la sua funzione è quella di consentire al primo di porre a carico del secondo l'ammontare del tributo medesimo. Essa perciò può attuare lo scopo del legislatore a che il soggetto che realizza il presupposto del tributo effettivamente sopporti il relativo onere economico".

ingenerato dalla commistione tra concetti giuridici ed economici, in virtù di una norma (quella sul diritto di rivalsa) destinata a regolare unicamente rapporti tra soggetti privati.

La *ratio* delle norme sulla rivalsa deve essere identificata con la partecipazione alle pubbliche spese da parte del soggetto che effettivamente manifesta la capacità contributiva colpita dal tributo, che deve essere, quindi, apprezzata "a valle" e non "a monte" della rivalsa giuridicamente disciplinata e la prestazione patrimoniale del soggetto che subisce tale rivalsa deve essere ricondotta all'ambito di operatività del principio di capacità contributiva.

Si è quindi distinto tra soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, ossia colui che effettua la prestazione nei confronti dell'Erario, e soggetto passivo del tributo, cioè colui che è destinato a sopportare il carico tributario in base al principio di capacità contributiva ed al conseguente manifestarsi del presupposto dell'imposta.

Prima della riforma tributaria, dunque, non si era mai posto il problema di giustificare in termini costituzionali l'imposizione della prestazione ad un soggetto chiamato "in luogo di altri" a corrispondere il tributo all'Erario, con conseguente attribuzione in capo a questo ultimo del diritto di rivalsa nei confronti del terzo.

Proprio con riguardo all'istituto della rivalsa, in seguito, la dottrina ha proceduto ad un riesame della questione, giungendo sempre alle medesime conclusioni: ossia che il fatto generatore dell'obbligazione deve essere

considerato l'effettivo presupposto del tributo, in quanto l'obbligazione tributaria del "contribuente di diritto" non può essere sottratta all'operatività dell'art. 53 della Costituzione.

Tutto ruota attorno al bilanciamento di queste due esigenze: il piano formale (il peculiare meccanismo di applicazione dell'IVA, il sofisticato apparato degli adempimenti contabili) e quello sostanziale (il compimento delle operazioni imponibili).

Il profilo sostanziale prevale su quello formale, poiché la tassazione non può essere sganciata dal suo presupposto: vale a dire, la precisa individuazione dell'operazione sulla quale applicare l'imposta nell'osservanza del principio di legalità.

L'individuazione della *ratio* unitaria alla quale è ispirata la disciplina positiva consente di superare una visione particolaristica del tributo e, al contempo, permette di valutarne la struttura complessiva attraverso una precisa identificazione della capacità contributiva da esso colpita.

La struttura normativa dell'IVA, articolata, più che per qualsiasi altra imposta, come un vero e proprio meccanismo, evidenzia l'*iter* applicativo del tributo, che si snoda in fasi tra loro strettamente connesse nei confronti dei soggetti coinvolti nella prestazione patrimoniale.

La giustificazione della distinzione tra soggetto passivo dell'obbligazione tributaria e soggetto "inciso" dal tributo sembra potersi rinvenire nell'art. 3 e nell'art. 53 della Costituzione.

Il contribuente di diritto non rappresenta il soggetto

che pone in essere il presupposto del tributo, sicché non è "ragionevole" porre a suo carico l'onere relativo, senza predisporre i mezzi per il recupero di tale onere; per converso, è perfettamente legittimo, prevedere una anticipazione nella corresponsione dell'imposta da parte dello stesso contribuente di diritto in forza dell'interesse fiscale, rappresentando lo Stato un creditore che non può attendere.

Il contribuente di diritto, dunque, non può far valere la violazione dell'art. 53 della Costituzione, poiché il prelievo che si applica al verificarsi del presupposto non viene posto a suo carico dalla legge.[23]

L'opinione maggioritaria della dottrina meno recente era nel senso che il presupposto giuridico dell'IVA fosse costituito dall'effettuazione delle operazioni imponibili indicate nell'art. 1 e che, quindi, i soggetti passivi indicati nell'art. 17 fossero coloro che manifestano la capacità contributiva, a nulla rilevando il fatto che essi

---

[23] In tema di costituzionalità dell'IVA, vedi GALLO, *L'IVA: verso un'ulteriore revisione*, *cit.*, 598, il quale fa risalire all'esistenza del "giuoco delle rivalse e delle compensazioni" la possibilità di verifica della *ratio* costituzionale del tributo, il colpire cioè l'immissione dei beni al consumo. Nello stesso scritto, si afferma che "l'incisione del consumo e la conseguente neutralità dell'imposta nella fase antecedente all'immissione al consumo stesso non si limitano a costituire dei semplici obiettivi di politica fiscale, ma rappresentano la giustificazione a livello costituzionale dell'imposizione ed entrano per tale via di prepotenza nell'orbita giuridica per il tramite dei meccanismi di rivalsa e di deduzione" (p. 594).

giuridicamente non sopportano l'onere in virtù della rivalsa loro riconosciuta dalla legge.

Con tale opinione era concorde anche la giurisprudenza, che metteva in evidenza come uno dei punti focali della disciplina stessa sia costituito dall'efficienza dei mezzi che il sistema normativo appresta per recuperare dall'effettivo contribuente il tributo anticipatamente versato all'erario.

Il dibattito su cui si è indugiato è oggi superato dal diritto vivente rappresentato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, che interpretando le norme vincolanti contenute nelle direttive in materia d'IVA, ha dato coerenza all'imposta.

La manifestazione indice di capacità contributiva che l'imposta sul valore aggiunto intende colpire è rappresentata dal consumo di beni e servizi. Questa *ratio* del tributo è quella che emerge dalle direttive comunitarie e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale ha in più occasioni ribadito che l'IVA è un'imposta generale sul consumo applicata ai beni e ai servizi e che il principio del sistema comune in materia di IVA consiste nell'applicare ai beni e ai servizi, fino allo stadio del commercio al dettaglio compreso, un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi.

L'IVA è quindi da ritenersi un'imposta sul consumo dove il bene resta gravato dall'IVA per un importo

proporzionale al prezzo che il consumatore[24] ha pagato al proprio fornitore e di conseguenza, ricade solamente su di esso, al termine della fase di distribuzione, l'onere di pagare l'importo dell'IVA proporzionale al prezzo del bene acquistato.[25]

Trattasi, in sintesi, di quel soggetto che effettua un acquisto di beni, o è il committente in relazione ad una prestazione di servizi, al di fuori dell'esercizio di

---

[24] CG, sentenza 18 dicembre 1997, nel procedimento C-384/95, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1998, 441 ss., con nota di COMELLI A., *Ancora sull'IVA quale imposta generale sul consumo*.

[25] Nella sentenza 3 marzo 1988, nella causa 252/86, *Bergandi*, in *Racc*., 1988, 1371, la Corte sottolinea che nel sistema comunitario dell'IVA, indipendentemente dal numero dei passaggi fino al consumatore finale, l'imposta colpisce ogni volta solamente il valore aggiunto e grava, in definitiva, a carico del consumatore finale. Inoltre, la sentenza 4 ottobre 1995, nella causa C-291/92, *Finanzamt Uelzen c. Armbrecht*, in *Racc*., 1995, I-2807 ss.; in *Riv. dir. trib.*, 1996, *II, 617 ss.*, con nota di Fergola C., *L'utilizzo promiscuo di beni relativi all'impresa e la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto fra norma interna e norma comunitaria*, in *Corr. Trib.*, 1996, 783 ss., con nota di Centore P., e in *GT – Riv. giur. trib.*, 1996, 905 ss., con nota di Gratani A., *L'IVA applicata alla cessione dei beni immobili destinati ad usi diversi*, sottolinea la sussistenza di un principio fondamentale secondo il quale un soggetto passivo deve sostenere l'onere dell'imposta in questione solamente quando esso si riferisce a beni o a servizi che egli utilizza per il suo consumo privato e non per le sue attività professionali soggette ad imposta.

un’attività economica, con la conseguenza che non può portare in detrazione l’imposta assolta sull’operazione passiva realizzata, né rivalersi su un terzo e rimane quindi definitivamente gravato dall’imposta sul piano economico giuridico.[26]

In uno schema teorico privo di esenzioni all’interno del paese, solo il patrimonio del consumatore finale risulta depauperato per effetto dell’applicazione del tributo sul valore aggiunto, mentre i soggetti che operano nelle fasi intermedie della catena produttivo-distributiva sono debitori (o, secondo la terminologia utilizzata dalla CG, esattori) dell’imposta in via anticipata rispetto alla realizzazione dell’evento che porta alla sua naturale conclusione l’intera catena in questione, cioè l’immissione al consumo dei beni o dei servizi.[27]

---

[26] Comm. trib. centr. 12 febbraio 1996, n. 566, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, 423 e 424, con nota di Corrado M. D., *Sulla detrazione dell'IVA per i beni ed i servizi acquistati ed impiegati in operazioni soggette ad imposta*, e in *Corr. Trib.*, 1996, 3575 e 3576, afferma che “l'IVA non è finalizzata a sovvenzionare gli imprenditori che svolgono talune attività, ma è imposta sostanzialmente gravante sui consumatori finali e che, intanto è detraibile come IVA sugli acquisti, in quanto perviene a gravare su detti consumatori”.

[27] Fantozzi A., *Diritto tributario*, 885, secondo il quale l’IVA costituisce un'imposta sui consumi fondata sui principi della rivalsa e della detrazione, mentre l'immissione al consumo è costituita dal passaggio del bene al consumatore finale, né imprenditore, né esercente arti o professioni, che rimane definitivamente inciso dal

Il meccanismo dell'imposta è dunque preordinato in modo tale che, qualora non venga effettuata la cessione al consumatore finale, non si verifica una definitiva entrata per l'erario.[28] L'IVA presuppone precisamente il trasferimento sui consumatori finali dell'imposta pagata dal produttore, attraverso il congegno delle rivalse e delle detrazioni. La giustificazione costituzionale del tributo risiede, dunque, nel tassare il consumo e nel rendere neutrale il prelievo nelle fasi precedenti.[29]

In tale sistema, quindi, la traslazione è evento giuridicamente disciplinato, in quanto il tributo è trasferito in avanti per legge, onde gravare sul consumatore finale e lo strumento che consente ciò è la rivalsa obbligatoria.

---

tributo: la destinazione al consumo è dunque, nell'IVA, normalmente, il fatto che determina la definitiva tassazione.

[28] SALVINI, *Rivalsa, detrazione, capacità contributiva, cit.*, 1300, nota che "i soggetti passivi ai quali la legge riconosce il diritto di rivalsa e quello di detrazione non pongono in essere il presupposto dell'imposta: i soggetti che manifestano la capacità contributiva sono invece i contribuenti di fatto, coloro che, per effetto della traslazione giuridica, vengono a sopportare l'onere economico del tributo pur senza essere affatto considerati dalla legge come destinatari di situazioni giuridiche soggettive attive o passive. Si riconosce infatti che il presupposto costituito dal consumo resta esterno alla struttura giuridica del tributo, il cui meccanismo è tuttavia preordinato alla traslazione dell'onere tributario sul consumatore finale".

[29] Così FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, cit.*, 511.

Per le operazioni per le quali è prescritta l'emissione della fattura, la rivalsa è disciplinata attribuendo al cedente il diritto-obbligo di addebitare nella fattura al cessionario l'imposta relativa all'operazione. Nei casi, di cui l'emissione della fattura non è obbligatoria, l'IVA non è oggetto di un separato diritto di rivalsa, ma è inglobata nel prezzo della prestazione.

In dottrina si è sostenuto che anche in questo caso la rivalsa ha carattere giuridico, dato che, anche se compenetrata nel prezzo, il cedente soggetto IVA deve poterla individuare e scorporare dal corrispettivo. Il diritto di rivalsa, quindi, esisterebbe, ma non può essere esercitato separatamente rispetto al prezzo.

L'art. 53 della Costituzione d'altronde richiede che sia inciso dal prelievo il soggetto che manifesta la capacità contributiva oggetto di imposizione, e che la disciplina del tributo sia tale da raggiungere questo obiettivo; la norma costituzionale si disinteressa poi dell'eventualità, che per motivi puramente economici, l'onere del tributo venga posto a carico di altri soggetti.

Tutto ciò potrebbe portare a conseguenze inaccettabili per un giurista: ossia che per esigenze puramente economiche l'onere possa ripartirsi tra i soggetti senza alcuna relazione predeterminata con la rispettiva capacità contributiva.

La garanzia del rispetto del principio di cui all'art. 53 Cost. si ottiene precisamente attraverso un vincolo per il legislatore, il quale è tenuto a non imporre tributi il cui meccanismo applicativo possa comportare fenomeni di

traslazione economica contrari al principio di capacità contributiva, oltre a rispondere alla più generale esigenza che la tutela costituzionale abbia carattere sostanziale e non puramente formale.

Il consumatore finale, come destinatario di un obbligo tributario, è il soggetto che manifesta la capacità contributiva, che costituisce la *ratio* economica dell'IVA.[30] I consumatori finali sono colpiti da imposta in un rapporto tra privati di rilievo tributario (rivalsa obbligatoria), che non può essere oggetto di patti contrari e che mette in evidenza la manifestazione di capacità contributiva destinata a subire una tassazione definitiva.[31] Come è stato efficacemente notato, i soggetti passivi ai quali la legge riconosce il diritto di rivalsa e quello di detrazione non pongono in essere il presupposto dell'imposta: i soggetti che manifestano la capacità contributiva sono invece i contribuenti di fatto, coloro che, per effetto della traslazione giuridica, vengono a sopportare l'onere economico del tributo pur senza essere affatto considerati dalla legge come destinatari di situazioni giuridiche soggettive attive o passive.[32]

Si riconosce infatti che il presupposto costituito dal consumo resta esterno alla struttura giuridica del tributo, il

---

[30] DE MITA, *Principi ,cit.*, 372.

[31] DE MITA, *Principi*, *cit.*, 372.

[32] SALVINI, *Rivalsa, detrazione, capacità contributiva*, *cit.*, 1300.

cui meccanismo è tuttavia preordinato alla traslazione dell'onere tributario sul consumatore finale.

Tutto ciò è ottenuto grazie ad una raffinata tecnica giuridica, che fa dell'IVA un istituto tributario particolarmente complesso, dove la convenzionalità formale raggiunge un grado di raffinatezza talora assorbente rispetto al profilo sostanziale.[33]

Nell'IVA le norme sulla rivalsa, dirette a traslare l'onere fiscale su di un soggetto diverso da quello immediatamente gravato dal prelievo, sono inserite direttamente nel sistema del tributo.[34]

La funzione della rivalsa è dunque quella di porre la partecipazione alle pubbliche spese a carico del soggetto che effettivamente manifesta la capacità contributiva

---

[33] V. ancora, per questa precisazione, DE MITA, *Principi, cit.*, p. 374, il quale chiarisce poi che "la coerenza del meccanismo porta alcune volte a sacrificare le esigenze per le quali le singole regole sono state predisposte. Rispetto ad una tale struttura molti criteri interpretativi elaborati con riguardo ad altri tributi sembrano improponibili". Sulla complessità ed il tecnicismo dell'IVA, in misura superiore a quelli delle imposte sui redditi, vedi pure LUPI, *Diritto tributario – Parte speciale, I sistemi dei singoli tributi, cit.*, 330. Sull'importanza dello spiccato formalismo dell'IVA, vedi anche FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, *cit.*,78 ss..

[34] SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, *cit.*, 1307.

colpita dal tributo:[35] tale partecipazione si concreta nella definitiva decurtazione del patrimonio a seguito del prelievo tributario.[36]

Anche la Corte di Cassazione ha affermato l'indissolubilità del legame tra le norme sulla rivalsa ed il principio di capacità contributiva, riconoscendo quindi a tali norme un ruolo determinante nella struttura del

---

[35] SALVINI, *Rivalsa (dir. trib.), cit.*, 293.

[36] Di diverso avviso quanti (ad esempio, CASERTANO, DEL GIUDICE, LEO, TATTOLI, *La disciplina dell'IVA*, ed. Banco Spirito, Roma 1988, p. 283) distinguono la rivalsa dell'imposta (vista come un particolare rapporto giuridico che consente ad un soggetto passivo di recuperare il tributo nei confronti di un altro soggetto) dalla traslazione dell'imposta (vista come un mero processo economico – indifferente al legislatore tributario – che consente di riversare gli effetti dell'imposta dal soggetto percosso ad altro soggetto, che risulterà sostanzialmente inciso). In realtà, la rivalsa è l'istituto giuridico di cui il legislatore si serve per disciplinare la traslazione dell'imposta. Come afferma Berliri, infatti: "La rivalsa non deve essere in alcun modo confusa con la traslazione dell'imposta. Quest'ultima infatti è un fenomeno economico che si verifica quando chi ha pagato un'imposta (contribuente percosso) riesce, mediante l'aumento del prezzo di un bene o servizio, a trasferire in tutto o in parte su altri (contribuente inciso) l'onere dell'imposta; la rivalsa è un istituto giuridico per effetto del quale chi ha pagato l'imposta (contribuente di diritto, secondo una terminologia largamente affermata in tema di IGE) ha diritto di chiederne il rimborso ad un altro soggetto (contribuente di fatto)" (BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1975, pag. 184).

tributo.[37] Inoltre, è innegabile l'esistenza di una relazione tra rivalsa e profilo economico del tributo, in quanto tale istituto è appunto preordinato a traslare l'onere economico dal soggetto passivo di diritto ad un altro soggetto.[38] Tale è anche la configurazione che dell'imposta discende dalla costante[39] giurisprudenza della Corte di Giustizia che anche recentemente ha osservato[40] che le caratteristiche essenziali dell'IVA sono quattro: si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al corrispettivo dei beni e servizi forniti; è riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa la vendita al minuto, a

---

[37] V. ad es. Cass., 5 gennaio 1985, in DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano 2000, 117: "la rivalsa obbligatoria è lo strumento giuridico predisposto al fine di far concorrere alle spese pubbliche il titolare della capacità contributiva che viene in considerazione, ogni volta che altri adempia alla correlata obbligazione tributaria".

[38] Così SALVINI, *Rivalsa, detrazione, capacità contributiva, cit.*, 1305.

[39] Vedi sul punto COMELLI, *IVA comunitaria, passim, cit.*. In riferimento alla questione del rimborso dell'indebito: Tesauro F., *Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito*, in *Giur. it.*, 2011, fasc. 8-9, pp. 1938 - 1942

[40] CG, sentenza 3 ottobre 2006, in causa C-475/03, in *Giur. it*, 2007, 2, 493.

prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto, e, in definitiva, il peso dell'imposta grava solo sul consumatore finale.

3. Il principio della neutralità fiscale

La caratteristica peculiare dell'IVA è la sua neutralità rispetto ai soggetti passivi. Il suo presupposto di fatto è costituito dall'eventuale saldo positivo o differenza attiva tra i crediti rinvenienti dall'esercizio della rivalsa e i debiti scaturenti dall'aver subito la rivalsa (detraibili), che afferiscono alla "massa" delle operazioni imponibili attive (cessione di beni, prestazioni di servizi) ed operazioni passive effettuate nel periodo d'imposta. Sicché, l'IVA può essere definita come un'imposta periodica, poiché il raffronto tra "masse di operazioni" (attive e passive), effettuato nelle liquidazioni infrannuali e nella successiva dichiarazione relativa all'anno solare è idoneo a generare o un saldo positivo, con conseguente debito d'imposta verso l'erario, ovvero un saldo negativo, con il conseguente sorgere di un credito d'imposta rimborsabile o riportabile in avanti.

L'assoluta rilevanza del principio della neutralità fiscale nel sistema comunitario dell'IVA trova diretto riscontro già nella Prima direttiva e sia nella successiva e attuale esperienza giurisprudenziale della Corte di Giustizia. Il principio in questione, peraltro, non è suscettibile di una definizione univoca, essendo collegato a

diversi profili caratteristici dell'IVA che devono essere separatamente evidenziati ed analizzati e solo in un secondo momento, ricondotti unitariamente, se possibile, a sistema.

Nella prospettiva di enucleare le motivazioni sulle quali si fonda il sistema comunitario dell'IVA, bisogna ricordare che nel primo considerando della Prima direttiva si affermava che la creazione, nel quadro di un'unione economica di un mercato comune, che implichi una sana concorrenza costituisce l'obiettivo essenziale del Trattato di Roma, mentre l'ottavo considerando stabiliva che la sostituzione delle imposte cumulative "a cascata" con il sistema dell'IVA doveva portare, pur in assenza di una significativa armonizzazione delle aliquote e delle esenzioni, ad una neutralità concorrenziale.[41]

---

[41] Sottolinea PAPPALARDO A., *La politica di concorrenza*, in PENNACCHINI E. – MONACO R. – FERRARI BRAVO L. – PUGLISI S., *Manuale di diritto*, vol. II, 341 ss., che nell'ordinamento economico comunitario, il quale si fonda sull'economia di mercato, il ruolo di principale "motore" del sistema è affidato proprio alla concorrenza. Più precisamente, l'abbattimento delle barriere al libero scambio tra gli Stati membri inteso in senso ampio (comprensivo delle quattro libertà fondamentali garantite dal Trattato di Roma) pone le premesse per l'intensificarsi della concorrenza, aumentando e migliorando sia le possibilità di successo delle imprese più efficienti che la facoltà di scelta dei consumatori. In questa prospettiva, secondo l'Autore, può fondatamente affermarsi che il Trattato di Roma costituisce, nel suo insieme, un codice di libera concorrenza. Inoltre, pur non essendovi nel Trattato medesimo una definizione di concorrenza, quest'ultima può essere intesa, in buona sostanza, come la

Più precisamente, questo principio va inteso, nel senso che all'interno di ciascun paese, sulle merci di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito produttivo e distributivo, e che, negli scambi internazionali, sia noto l'ammontare del carico fiscale gravante sulle merci affinché si possa effettuare un'esatta compensazione del carico stesso.

Nella medesima prospettiva si colloca poi l'opportunità di garantire la neutralità del sistema comune di imposte sulla cifra d'affari in ordine all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi, al fine di realizzare a termine

---

competizione fra imprese ai fini del mantenimento della parte di mercato che ciascuna di esse già detiene, o della conquista di una parte più grande. L'Autore cita la definizione di concorrenza effettiva che è stata accolta dalla CG nella sentenza 25 ottobre 1977, nella causa 26/76, *Metro*, in *Racc.*, 1977, 1902 e 1903, dalla quale emerge al tempo stesso un'accezione collegata al tema fondamentale dell'unità del mercato. Secondo questa definizione, la concorrenza non falsata di cui agli artt. 3 e 85 del trattato CEE implica l'esistenza sul mercato di una concorrenza efficace, cioè di un'attività concorrenziale sufficiente a far ritenere che siano rispettate le esigenze fondamentali e conseguite le finalità del trattato e - in particolare - la creazione di un mercato unico che offra condizioni analoghe a quelle di un mercato interno. Sul diritto comunitario della concorrenza, cfr. altresì TRABUCCHI A., *Sviluppo della giurisprudenza e suo significato nella disciplina comunitaria della concorrenza*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, I, 497 ss. Più recentemente, Montano A., Scarioni P., *Il principio di neutralità dell'IVA nella giurisprudenza nazionale*, in *Boll. Trib.*, 2009, fasc. 7, pp. 564–565.

un mercato comune caratterizzato da una sana concorrenza, similmente ad un vero mercato interno.

In considerazione di quanto precede, tra le motivazioni giuridiche che giustificano l'introduzione e il mantenimento a livello comunitario dell'imposta sulla cifra d'affari nella forma dell'IVA, assume un'importanza particolare la neutralità fiscale, quale caratteristica del sistema dell'IVA nel suo complesso, con riferimento alla realizzazione di uno degli obiettivi principali del Trattato di Roma, ossia quello di creare un mercato interno nel quale la concorrenza sia "sana", cioè non falsata, nel quadro degli scambi sia interni, sia internazionali.[42]

---

[42] La *14° Relazione della Commissione sulla politica della concorrenza*, 1985, 11, sottolineava che uno dei campi di azioni riservato alla Comunità consiste nella creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel Mercato comune. Il ruolo che viene in tal modo assegnato alla concorrenza è quello di un processo regolatore dell'attività economica, derivante dalle preferenze e dalle scelte espresse sui mercati, attraverso le singole decisioni dei produttori e dei consumatori. Secondo tale relazione, se "il processo competitivo si svolge in modo soddisfacente, esso assolve una triplice funzione: quella di allocazione dei fattori di produzione disponibili per raggiungere una maggiore efficienza economica delle imprese, quella di incitamento al miglioramento dei risultati da parte delle imprese e quella di innovazione, in quanto favorisce l'introduzione di nuovi prodotti, nonché di nuovi processi di produzione di commercializzazione nei mercati. Peraltro, la politica di concorrenza ha quindi come obiettivo di consentire al processo competitivo di esplicare i propri effetti benefici e concorrere in tal modo alla realizzazione del mercato comune. La politica di concorrenza deve perseguire un equilibrio

Nel contesto del sistema comunitario dell'IVA, il nesso logico che collega il principio della neutralità fiscale e l'esigenza di non alterare il regime di una sana concorrenza emerge anch'esso, con inequivocabile chiarezza alla luce dell'esperienza giurisprudenziale della Corte di Giustizia.

La Corte a riguardo ha affermato[43] che lo scopo è quello di realizzare un'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri afferente alle imposte sulla cifra d'affari,[44] per eliminare i fattori che possono alterare le condizioni di concorrenza, al fine di giungere ad una neutralità concorrenziale intesa, all'interno di ciascun

---

nel quale il libero gioco del mercato, accompagnato da interventi selettivi, ove necessari, garantisca il mantenimento di una concorrenza effettiva". Tali considerazioni sono condivise da FRIGNANI A., *Politiche comunitarie*. III) *Politica sulla concorrenza*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIII, Roma, 1990, 1.

[43] CG, sentenza 1° aprile 1982, nella causa 89/81, *Hong Kong Trade*, in *Racc*., 1982, 1285.

[44] Secondo la sentenza della CG 5 dicembre 1989, nel procedimento C-165/88, *ORO Amsterdam*, in *Racc*., 1989, 4100, si rileva che considerato nel suo insieme, il sistema comunitario IVA è il risultato di un'armonizzazione graduale delle leggi nazionali. Trattasi di un'armonizzazione che, per il modo in cui è stata realizzata, è ancora solo parziale, e che mira, in particolare, ad evitare le doppie imposizioni in quanto la detrazione, in ogni fase impositiva, dell'imposta che ha colpito un'operazione a monte è inerente al sistema IVA.

paese, nel senso che sulle merci del medesimo tipo gravi lo stesso carico fiscale, indipendentemente dalla lunghezza del circuito produttivo e distributivo.[45]

Se i beni o i servizi similari sono soggetti al medesimo onere tributario in tutti gli Stati membri, ne discende che l'imposta gravante su ciascuna cessione di beni o prestazioni di servizi è trasparente in tutte le fasi della produzione e/o distribuzione e può essere separatamente evidenziata rispetto al prezzo ed esattamente calcolata in ciascuna transazione, consentendo di realizzare un elevato grado di neutralità sul piano concorrenziale.

Nella stessa prospettiva la Corte di Giustizia ha inoltre precisato,[46] che l'armonizzazione delle legislazioni nazionali afferenti alle imposte sull'entrata deve consentire l'instaurazione di un mercato nel quale la concorrenza non sia alterata ed avente caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno, eliminando le differenze di oneri fiscali che possono alterare la concorrenza ed ostacolare gli scambi.

---

[45] Nello stesso senso cfr. la sentenza 12 giugno 1979, nella causa 126/78, *Nederlandse Spoorwegen*, in *Racc.*, 1979, 2050 ss., la quale illustra lo scopo perseguito dalle prime due direttive in materia di imposte sulla cifra d'affari, che consiste nel giungere ad un sistema comune, in cui sia garantita la neutralità concorrenziale tra gli Stati membri.

[46] Sentenza 3 marzo 1988, nella causa 252/86, *Bergandi*, in *Racc*., 1988, 1370.

Con specifico riferimento allo scopo della disciplina IVA,[47] la Corte osserva[48] che essa persegue la neutralità dell'imposta sul piano della concorrenza e in tale prospettiva, l'IVA colpisce singolarmente le varie operazioni che non possono essere riunite in un'unica operazione.

Il concetto di neutralità in relazione al sistema comunitario dell'IVA rileva anche sotto un diverso angolo visuale. Il quinto considerando contenuto nel preambolo della Prima direttiva prevedeva che, al fine di raggiungere la maggiore semplicità e neutralità, l'IVA dovrebbe essere riscossa nel modo più generale possibile e comprendere nella propria sfera di applicazione tutte le fasi della produzione e della distribuzione ed il settore delle prestazioni di servizi.

In questa prospettiva, il principio della neutralità fiscale è strettamente connesso all'individuazione del più ampio campo di applicazione dell'imposta, il quale deve riferirsi a tutte le transazioni che precedono l'immissione al consumo del bene o del servizio, ivi compresa la fase

---

[47] Nel senso che uno degli scopi perseguiti dalla Sesta direttiva "è quello di garantire la riscossione dell'IVA ed il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria" v. la sentenza 17 settembre 1997, nel procedimento C-141/96, *Longhorst*, in *Rass. Trib.*, 1998, 452, con nota di GIORGI M., *L'imposta sul valore aggiunto erroneamente indicata in fattura*.

[48] Sentenza 8 luglio 1986, nella causa 73/85, *Kerrut*, in *Racc.*, 1986, 2237.

del commercio al minuto.

Il principio di neutralità implica anche che tutte le attività economiche debbano essere trattate allo stesso modo, ipotizzando quindi una regola, per così dire, di *par condicio* in ordine al trattamento delle attività stesse.[49]

4. Il diritto di detrazione e l'esigibilità dell'imposta

Per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, è necessario che ricorrano i requisiti della "afferenza", della "inerenza" e della "esistenza" delle operazioni di acquisto. Inoltre, il diritto alla detrazione è legato al concetto di "esigibilità" dell'imposta", sicché esso può essere esercitato a partire da una certa data e fino ad un certo termine.

L'onere impositivo viene infatti a gravare definitivamente sul patrimonio del consumatore finale e solo su quest'ultimo, mentre i soggetti che intervengono nelle fasi della produzione o della distribuzione di beni e di servizi, al contrario del consumatore, hanno il diritto di

---

[49] Sentenza 20 giugno 1996, nel procedimento C-155/94, *Wellcome Trust*, in *Racc*., 1996, I-3030 ss., in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1998, II, 3 ss, con nota di Monaco C., *Le attività finanziarie tra esenzione ed esclusione nella disciplina dell'IVA: l'interpretazione della Corte di Giustizia CE*, e in *Riv. dir. trib.*, 1997, II, 4 ss., con nota di Confalonieri S., *IVA - Cessione di partecipazione, locazione di beni e nozione di attività economica nella Sesta direttiva 77/388/CE*. In dottrina cfr.: Logozzo M., *Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi comunitari e disposizioni interne*, in *Rass. trib.*, 2011, fasc. 4, pp. 1069 – 1081.

detrarre l'imposta assolta sulle operazioni passive.

A questo riguardo la prassi amministrativa,[50] richiamando diverse pronunce della Corte di Giustizia ha sostenuto[51] che l'art. 19 e ss. del decreto IVA, consente la detrazione dell'IVA pagata nello svolgimento di una attività d'impresa a condizione che i beni acquistati siano utilizzati per effettuare operazioni soggette ad imposta.[52]

---

[50] Risoluzione Agenzia delle Entrate, 11 febbraio 2002, n. 40.

[51] CG sentenze: 29 febbraio 1996, causa C-110/94; 8 giugno 2000, causa C-98/98; 8 giugno 2000, causa C-400/98, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[52] L'impiego o utilizzo al quale si riferisce l'art. 17, par. 2, non necessariamente deve essere diretto, nel senso che il nesso tra l'acquisto e le specifiche operazioni imponibili può essere indiretto, a condizione che esse riguardino pur sempre l'attività esercitata dal soggetto passivo. In tal senso LUPI R., *Delega IVA e limiti alla detrazione sugli acquisti: dai criteri forfettari all'imputazione specifica*, in *Rass. trib.*, 1997, 278, secondo il quale la correlazione tra gli acquisti e le operazioni imponibili va intesa in senso estensivo, al fine di non escludere dalla detrazione le spese generali di impresa e, pertanto, può non esservi un collegamento che si riferisca a singole operazioni imponibili analiticamente individuate. In relazione alle spese generali dell'impresa, la deducibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni, i cui costi fanno parte delle spese generali, discende dalla considerazione secondo la quale tali costi rientrano negli elementi costitutivi del prezzo dei prodotti e, di conseguenza, questi acquisti sono utilizzati da parte del soggetto passivo per effettuare operazioni soggette ad imposta.

Il sistema delle detrazioni è inteso a neutralizzare interamente l'IVA pagata o dovuta dall'imprenditore o dal lavoratore autonomo nell'ambito di tutte le attività economiche purché queste siano, in linea di principio, soggette ad imposta.

Secondo il consolidato orientamento della Corte di Giustizia, il diritto alla detrazione, una volta nato, rimane acquisito anche quando il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione per l'effettuazione di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà.

La Corte ha, inoltre, evidenziato, che il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte compete al soggetto passivo nella misura in cui i beni e servizi acquistati presentino un nesso immediato e diretto con le operazioni a valle (che conferiscono il diritto a detrazione) e che a tal riguardo è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo.

L'esistenza del nesso immediato e diretto è una questione di fatto che deve essere di volta in volta ricostruita e dedotta in relazione alle specifiche fattispecie, per cui è necessario che sussista un rapporto oggettivo tra l'operazione a monte e quella a valle di natura tale che dovrebbe essere possibile considerare la prima come una parte del costo sostenuto dall'operatore per realizzare la seconda, o che l'operazione a monte prepari l'operazione a valle o sia una conseguenza dell'effettuazione di

quest'ultima.[53]

Ovviamente, ciò "non significa aver dato carta bianca" ai contribuenti[54], ma la situazione va considerata caso per caso e spetta al giudice nazionale valutarla.[55]

In effetti, del requisito dell'afferenza non si trova

---

[53] Il diritto a detrazione, una volta nato, rimane acquisito persino quando l'attività economica prevista non abbia dato luogo ad operazioni soggette ad imposta o il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà (v. in tal senso, CG, sentenze: 29 febbraio 1996, causa C-110/94, *Inzo*, in *Racc.*, p. I-857, punti 20 e 21; 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, *cit.*, punto 20; 8 giugno 2000, causa C-396/98, *Schloßstraße*, *cit.*).

[54] LUPI, *Delega Iva*, *cit.*, 284.

[55] Secondo LUPI R., *Delega IVA e limiti alla detrazione sugli acquisti*, cit., 284, l'applicabilità del criterio della utilizzazione prospettica del bene o del servizio acquistato non è lasciata ad una dichiarazione di intenti del contribuente e non è solamente un elemento psicologico o, comunque, soggettivo, là dove sussiste un rapporto oggettivo tra il bene acquistato ed attività dell'impresa, da cui desumere una destinazione dell'acquisto. Secondo l'Autore, la destinazione in questione è molto spesso oggettivamente determinata dalla collocazione del bene rispetto all'organizzazione produttiva di beni o servizi; in altri termini, alcuni acquisti se effettuati da un soggetto che esercita un certo tipo di attività, esprimono da soli la destinazione ad attività esenti o imponibili; ad esempio l'acquisto di un trapano da parte del dentista, il quale per sua natura è destinato ad un'attività esente.

traccia nel sistema comunitario,[56] tant'è che lo si definisce una "creatura ibrida" non collegata ad un unico fatto.[57] Inoltre, dalla giurisprudenza comunitaria prevalente[58] si evince che, in via eccezionale e in condizioni ben determinate, il diritto alla detrazione esiste persino qualora non possa essere ricostruito un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto stesso.

Affinché l'imposta sia detraibile è necessario anche che sussista il requisito della inerenza tra il costo sostenuto e l'esercizio dell'attività o delle attività che sono esercitate dall'imprenditore, dall'artista o professionista, nel senso che il bene o il servizio acquistato deve essere connesso, anche indirettamente, alla attività del soggetto passivo.

In particolare, deve essere individuato uno stretto rapporto di strumentalità tra l'esercizio dell'attività svolta dal soggetto passivo e l'utilizzo del bene o del servizio.[59]

Inoltre, l'attività esercitata deve essere soggetta ad IVA (ossia imponibile o equiparata), in quanto se trattasi

---

[56]PACE, *Il diritto di detrazione*, *cit.*, 308.

[57]SALVINI, *La nuova disciplina della detrazione Iva*, in *Rass. trib.*, 1997, 1112.

[58] Si veda per tutte il richiamo nella sentenza, CG, 8 giugno 2000, in causa C-98/98, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[59] V. risoluzione, Agenzia delle Entrate, 23 luglio 2002, n. 244/E.

di operazione esente o esclusa la detrazione non è ammessa.

In questa sede è interessante esaminare la questione della detrazione IVA eseguita in assenza di operazioni attive. Si tratta di una questione che si trascina da tempo, ma che da ultimo deve ritenersi definitivamente risolta in base all'accoglimento dei principi formulati dalla giurisprudenza comunitaria da parte della Cassazione.

A questo riguardo si richiama la posizione della nostra giurisprudenza di legittimità, la quale ha ritenuto che, mentre le cessioni di beni da parte di una società di capitali sono considerate in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa, per gli acquisti occorre verificare, ai fini della detraibilità dell'imposta, che essi siano realmente inerenti all'attività programmata. Se questa condizione ricorre, non è richiesto il concreto esercizio dell'impresa, con la conseguenza che la detrazione dell'imposta spetta anche nel caso di assenza di operazioni attive.[60]

La Cassazione richiama a fondamento della propria

---

[60] Confermata da Cass., 23 aprile 2004, n. 7816, in *Banca dati BIG*, IPSOA nella quale, peraltro, pur rimanendo confermato il principio della detraibilità dell'IVA anche in mancanza di operazioni attive, tuttavia la detrazione è stata esclusa per mancanza del nesso di inerenza del bene rispetto all'attività denunciata, in ragione della fittizietà sia dell'attività d'impresa, che della complessiva operazione di acquisto del bene, nonché del requisito della buona fede considerato rilevante dalla stessa giurisprudenza della Corte di giustizia CE.

decisione la giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale espressamente afferma[61] che, salvo i casi di situazioni fraudolente o abusive, la qualità di soggetto passivo IVA di una nuova società e la detraibilità dell'IVA relativa alle operazioni passive non può essere disconosciuta con effetto retroattivo, qualora, in considerazione dei risultati negativi di uno studio sulla redditività dell'attività programmata, si sia deciso di non passare alla fase operativa e di mettere in liquidazione la medesima società, di modo che l'attività economica prevista non abbia determinato alcuna operazione attiva.

Volendo ripercorrere sinteticamente la giurisprudenza della Corte di Giustizia sulla detraibilità dell'IVA da parte delle società anche senza operazioni attive, occorre osservare che la Corte ha sostenuto[62] che dal momento che il giudice nazionale accerta che l'intenzione di iniziare attività economiche che danno luogo ad operazioni imponibili è stata dichiarata in buona fede e che siffatta intenzione è confermata da elementi oggettivi, il soggetto passivo fruisce del diritto di detrarre immediatamente l'IVA dovuta o assolta sui beni e servizi forniti ai fini delle attività economiche che esso intende realizzare e i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto ostano a che una modifica

---

[61] In particolare, si fa riferimento alla sentenza della CG, 29 febbraio 1996, causa C-110/94, *Inzo*, *cit.*.

[62] CG, 8 giugno 2000, causa C-396/98, *Scholßstraße*, *cit.*.

legislativa successiva alla fornitura di tali beni o servizi lo privi, con effetto retroattivo, di un diritto siffatto.[63]

La massima trova fondamento nella giurisprudenza della stessa Corte in base alla quale il diritto di detrarre l'IVA sorge nel momento in cui l'IVA diventa esigibile.[64]

---

[63] La sentenza 14 luglio 1988, nei procedimenti riuniti 123 e 330/87, *Jeunehomme*, in *Racc.*, 1988, 4537 ss., in relazione all'esercizio del diritto di detrazione afferente ad operazioni espletate all'interno del paese, di cui al combinato disposto degli artt. 17, par. 2, lett. a) e 18, par. 1, lett. a), afferma che la Sesta direttiva si limita a prescrivere una fattura che contenga determinate indicazioni. Tuttavia, gli Stati membri hanno la facoltà di prescrivere ulteriori indicazioni per garantire l'esatta riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, nonché il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria, in considerazione dell'art. 22, par. 8, il quale prevede la facoltà degli Stati membri di imporre obblighi diversi da quelli contemplati dalla direttiva, senza ricorrere alla procedura di cui all'art. 27. La Corte aggiunge che la prescrizione, per l'esercizio del diritto di detrazione, di altre indicazioni in fattura oltre a quelle enumerate dall'art. 22, n. 3, lett. b), della direttiva deve tuttavia limitarsi a quanto necessario per garantire la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e il suo controllo da parte degli uffici tributari. Inoltre, siffatte indicazioni non devono, per il loro numero e per la loro tecnicità, rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di detrazione.

[64] CG, 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennartz*, in *Racc.*, punto 8, p. I-3795; CG, 14 febbraio 1985, causa C-268/83, *Rompelman*, in *Racc.*, punti 22-24, 655; 29 febbraio 1996, causa C-110/94, *Inzo*, *cit.*; 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, *cit.*, punto 17; 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 e

La Corte fa riferimento anche all'affidamento legittimo, e tale ultimo requisito è da ricondursi alla buona fede del contribuente.[65]

Così, la detrazione dell'IVA, prevista dalla legislazione del tempo in cui è stata operata e successivamente revocata, rimane definitivamente acquisita solo se è stata effettuata in buona fede dal contribuente.[66]

Non sono però ammissibili, sostiene ancora la Corte,[67] situazioni fraudolente o abusive in cui, ad esempio, il soggetto passivo ha finto di voler avviare un'attività economica specifica al solo fine di detrarre

---

C-147/98, *Gabalfrisa*, in *Racc.*, punto 47, p. I-1577; 8 giugno 2000, causa C-396/98, *Scholßstraße*, *cit.*, punto 36; 8 giugno 2000, causa C-100/98, *Breitsohl*, in *Racc.*, punto 34, p. I-4321; CG, 21 settembre 1988, causa C-50/87, *Commissione/Francia*, in *Racc.*, punti 16 e 21, p. 4797; 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennartz*, *cit.*, punto 27

[65] Cfr. Lozzi F., Problematiche della detrazione IVA nella fase propedeutica ed estintiva dell'attività d'impresa, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 13, pp. 1063–1067.

[66]Sul punto si rinvia, anche con riguardo alla giurisprudenza comunitaria in materia di IVA, a LOGOZZO, *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e "nuova" codificazione*, in *Boll. trib.*, 2003, 1125.

[67]CG, 8 luglio 2000, causa C-396/98, *cit.*.

l'IVA in relazione all'acquisto di beni da destinare al suo patrimonio privato. In tal caso, l'Amministrazione finanziaria può chiedere il rimborso dell'IVA poiché la detrazione è stata effettuata in mala fede, cioè senza che sussistesse la condizione di inerenza del bene all'attività d'impresa.

Corollario del principio del legittimo affidamento nella legislazione esistente è che il diritto alla detrazione, una volta sorto, resta acquisito anche qualora il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo alla detrazione a causa di circostanze estranee alla sua volontà. In tal caso, infatti, non sussiste alcun rischio di frodi o di abusi che possa giustificare un successivo rimborso dell'IVA detratta.[68]

Bisogna inoltre sottolineare che la precisa definizione del fatto generatore e dell'esigibilità dell'imposta è particolarmente rilevante al fine di individuare in modo giuridicamente corretto il complesso e articolato meccanismo dell'IVA.

Il legislatore comunitario ha dato tale definizione in via astratta[69]: più esattamente, il fatto generatore

---

[68]Cfr. CG, 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, *cit.*.

[69] Secondo CORDEIRO GUERRA R., *Fatto generatore, esigibilità dell'IVA ed incasso del prezzo secondo la Corte di Giustizia: spunti per una revisione della disciplina italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 454 e 455, il criterio che individua il momento di imponibilità di una operazione, è abbastanza generico posto che non viene chiaramente precisato quando le cessioni di beni e le

costituisce il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta, mentre quest'ultima è qualificata 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. Sono inoltre poste significative differenze in merito alla disciplina del fatto generatore e dell'esigibilità dell'imposta, con riferimento alle operazioni che hanno luogo all'interno degli Stati membri, alle importazioni di beni, nonché alle operazioni realizzate tra Stati membri.[70]

A riguardo la Corte di Giustizia ha precisato,[71] da un lato, che l'IVA costituisce un'imposta sulla cifra d'affari realizzata mediante la cessione di un bene o la prestazione di un servizio e, dall'altro, che dal sistema si evince che in

---

prestazioni di servizi, spesso temporalmente articolate, debbono considerarsi concluse. Tale genericità, secondo l'Autore, risultante già ad una prima lettura, va inquadrata nella prospettiva di una puntualizzazione che è rimessa al legislatore nazionale e, dunque, è collegata alla discrezionalità riconosciuta agli Stati membri.

[70] Con riferimento alle prestazioni di servizi, di cui all'art. 6 della Seconda direttiva, la sentenza 20 maggio 1976, nella causa 111/75, *Mazzalai c. Ferrovia del Renon*, in *Racc*., 1976, 658 ss.

[71] CG sentenza 20 ottobre 1993, nel procedimento C-10/92, *Balocchi c. Ministero delle Finanze* in *Racc*., 1993, I-5133 ss., in *Boll. trib*., 1993, 1648 ss., con nota di PERRUCCI S., *Acconto IVA in contrasto con le norme comunitarie* e in *Corr. Trib.*, 1993, 2865 ss., con nota di CENTORE P.

linea di principio tale tributo deve essere versato solamente *a posteriori*.[72]

Tuttavia, occorre distinguere le definizioni

[72] Secondo le conclusioni presentate dall'avvocato generale Jacobs F.G. il 24 marzo 1993 con riferimento al caso *Balocchi c. Ministero delle Finanze*, in *Racc*., 1993, I-5127, l'art. 10 della Sesta direttiva non ha la funzione di determinare il momento in cui va pagata all'Erario l'imposta esigibile su un'operazione specifica. Esso riguarda la data in cui sorge il debito fiscale, non la data in cui l'imposta è pagabile. La sua funzione essenziale è di stabilire di quali operazioni occorra tener conto relativamente ad ogni periodo fiscale. Sotto altro profilo, l'avvocato Jacobs sottolinea che emerge dalla struttura della Sesta direttiva che in via di principio l'IVA si paga ex post, come si evince dal combinato disposto degli artt. 10, 17, 18 e 22, par. 4 e 5. Più precisamente, secondo la regola generale il soggetto passivo effettua il versamento dell'importo netto al momento della presentazione della dichiarazione periodica; questa va presentata dopo la scadenza di ogni periodo fiscale, entro un termine che deve essere stabilito dagli Stati membri, ma che non supera i due mesi dal termine del periodo stesso. Nella dichiarazione devono essere indicati tutti i dati necessari ad accertare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle deduzioni da operare, mentre queste ultime si riferiscono all'imposta pagabile dal soggetto passivo sugli acquisti di beni e servizi nel corso del periodo in questione. Ne consegue, che ogni operatore commerciale paga l'IVA sulla base del fatturato ottenuto in un periodo fiscale interamente trascorso al momento del pagamento ed una normativa nazionale può legittimamente disattendere tale principio solamente in applicazione dell'art. 22, par. 5, seconda frase, nel quale il legislatore comunitario riconosce agli Stati membri la facoltà di riscuotere acconti provvisori.

armonizzate di fatto generatore e di esigibilità dell'imposta in quanto gli Stati membri, attraverso la riscossione di acconti provvisori, possono evitare che i soggetti passivi, i quali agiscono come collettori di imposta per conto dello Stato, accumulino durante un periodo di imposta rilevanti somme di denaro pubblico prima di versarle all'Erario, in deroga al principio che prescrive il pagamento al momento della presentazione della dichiarazione periodica.

Inoltre, la Corte ha ritenuto[73] più volte che legislatore comunitario ha inteso concedere agli Stati membri un'ampia discrezionalità in relazione all'estensione delle deroghe ammissibili[74] con riferimento al momento di esigibilità dell'imposta. Alla luce dell'esperienza

---

[73] Trattasi della sentenza 26 ottobre 1995, nella causa C-144/94, *Ufficio IVA di Trapani c. Italittica* in *Racc*., 1995, I-3672 ss.; in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 209 ss, con note di FREGNI M.C., *Prestazioni di servizi e momento impositivo nell'IVA: normativa comunitaria e normativa italiana a confronto*.

[74] In tale prospettiva, l'art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 633 non ha ecceduto i limiti posti alla discrezionalità degli Stati membri prevista dall'art. 10, par. 2, comma 3, della Sesta direttiva, in quanto la prima ha sostanzialmente rispettato la *littera* e la *ratio* della seconda disposizione. Nello stesso senso COMELLI A., *Sul momento di effettuazione*, cit., loc. cit., 225. Aderisce alle conclusioni dei giudici comunitari anche FREGNI M.C., *Prestazioni di servizi e momento impositivo*, cit., loc. cit., 228 ss. e spec. 237, secondo cui l'ottica della sentenza è stata quella di garantire sufficiente elasticità all'azione normativa dei singoli Stati membri.

giurisprudenziale della Corte, può dunque affermarsi che l'esatta determinazione del momento di esigibilità dell'imposta, il quale è particolarmente significativo ai fini del meccanismo di funzionamento del tributo, è strettamente collegata *de iure condito* al margine di discrezionalità riconosciuto agli Stati membri.

5. Lo status di soggetto passivo

L'individuazione della soggettività passiva[75] costituisce un indispensabile termine di comparazione ai fini dell'applicazione del principio di neutralità, il quale caratterizza l'intero sistema comunitario dell'IVA.

La definizione dei soggetti passivi si caratterizza per una notevole ampiezza, in quanto si riferisce a tutti i soggetti che svolgono un'attività economica in modo indipendente ed in qualsiasi luogo, a prescindere dallo scopo e dai risultati di questa attività.[76]

Si individua, infatti, un concetto di attività economica in senso molto esteso e tendenzialmente

---

[75] Nel senso che solamente i soggetti passivi ai fini dell'IVA possono dedurre dall'imposta di cui sono debitori, quella che ha gravato a monte sugli acquisti di beni e di servizi, v. le sentenze della CG 5 maggio 1982, nella causa 15/81, *Schul*, in *Racc*., 1982, 1411 ss. e spec. 1426 e 1427; *Commissione c. Regno dei Paesi Bassi*, cit., in *Racc*., 1985, 2366 ss. e spec. 2371; *Commissione c. Irlanda*, cit., in *Racc*., 1985, 2380.

[76] CG, sentenza 2 agosto 1993, nella causa C-111/92, *Lange*, in *Racc*., 1993, I-4703 e 4704.

onnicomprensivo, là dove si considera quest'ultima come corrispondente a quella del produttore, del commerciante o del prestatore di servizi, ivi compresi, da un lato, l'attività estrattiva, agricola e delle professioni liberali o assimilate e, dall'altro, di operazioni che implicano lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

Tale concetto è ben esposto[77] dalla Corte di Giustizia che afferma la vastità della sfera d'applicazione determinata dalla nozione di attività economiche, in quanto essa congloba tutte le prestazioni di servizi dei liberi professionisti, nonché il suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dalle sue finalità o dai suoi risultati.[78]

Logico corollario è che la definizione di attività economica comprende le professioni liberali senza alcuna riserva a favore delle professioni disciplinate dalla legge ed a prescindere dall'attribuzione di funzioni disciplinate dalla legge nell'interesse generale. La Corte ha altresì precisato che l'imposta ha una sfera di applicazione molto

---

[77] CG, sentenza 26 marzo 1987, nella causa 235/85, *Commissione c. Paesi Bassi* in *Racc*., 1987, 1485 ss.

[78] Nello stesso senso cfr. le sentenze 15 giugno 1989, nel procedimento 348/87, *Stichting Uitvoering*, in *Racc*., 1989, 1752 e 26 giugno 1990, nella causa C-185/89, *Velker International*, in *Racc*., 1990, I-2582, secondo cui la Sesta direttiva determinava una sfera d'applicazione molto vasta per l'imposta sul valore aggiunto, in quanto vi sono incluse tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi.

ampia, la quale comprende tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione dei servizi, sostenendo che il concetto di sfruttamento si riferisce, in ossequio al principio della neutralità che caratterizza il sistema comunitario dell'IVA, a qualsiasi operazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica, che miri a trarre dal bene in questione introiti che hanno carattere stabile.

Sotto un diverso profilo, la Corte afferma che il sistema comunitario del tributo sul valore aggiunto, è fondato su una definizione uniforme dei soggetti passivi e da questa considerazione discende che non è consentito agli Stati membri di circoscrivere in fase di trasposizione la precisa individuazione della soggettività passiva se non entro i limiti rigorosamente individuati dalla normativa comunitaria.

Peraltro, l'ampiezza, da un lato, della sfera di applicazione dell'imposta e, dall'altro, del concetto di attività economica,[79] è intesa quale caratteristica qualificante della disciplina comunitaria dell'IVA.

Sotto un diverso profilo, le attività economiche rilevanti, e quindi, suscettibili di individuare e circoscrivere la soggettività passiva di imposta, sono, in linea di principio, quelle svolte in modo non occasionale

[79] Di nozione amplissima della componente soggettiva dell'operazione rilevante ai fini dell'IVA, in considerazione dell'art. 4 della Sesta Direttiva, cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale, cit.*, 428 e 429.

ed a titolo oneroso, a prescindere dall'eventuale scopo di lucro che può caratterizzare l'effettuazione delle suddette attività.[80]

Per effetto del principio di neutralità dell'IVA in relazione all'imposizione fiscale dell'operatore economico, anche le prime spese di investimento come *supra* visto,[81] effettuate ai fini di una successiva operazione, sono da qualificare necessariamente come attività economiche. Più precisamente, negare al soggetto che effettua un'attività preliminare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, significherebbe porre a suo carico l'onere dell'IVA stessa e ammettere una arbitraria distinzione tra le spese di investimento sostenute prima e quelle sostenute durante l'effettivo sfruttamento di un bene immobile.

Quale corollario, la realizzazione di atti di investimento strettamente legati e necessari allo

---

[80] In tal senso cfr. la sentenza 26 settembre 1996, nel procedimento C-230/94, *Enkler c. Finanzamt Homburg*, in *Racc*., 1996, I-4537 ss.

[81] L'aspetto dell'eventuale rilevanza dell'effettuazione di atti preparatori ai fini dell'esercizio di un'attività economica e, dunque, all'assunzione della qualità di soggetto passivo è stato esaminato anche nella sentenza della CG 14 febbraio 1985, nel procedimento 268/83, *Rompelman* in *Racc*., 1985, 660 ss.. A riguardo del fatto che le attività economiche possono consistere in vari atti consecutivi e gli atti preparatori devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche, a prescindere dalle diverse forme giuridiche che essi possono assumere e, nella fattispecie, dalla distinzione.

sfruttamento futuro implica la sussistenza della soggettività passiva,[82] anche se la Corte precisa che incombe su colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di provare che sono soddisfatte le condizioni per tale detrazione e in particolare che egli ha la qualità di soggetto passivo.

La significativa ampiezza che caratterizza oggettivamente le attività economiche rilevanti ai fini della qualificazione del soggetto passivo estesa dalla Corte anche agli atti preliminari, rileva inoltre sul piano della natura del soggetto che esercita l'attività medesima, che si prescinde a priori dalla disciplina di diritto privato o

---

[82] Nello stesso senso cfr. la sentenza 11 luglio 1991, nella causa C-97/90, *Lennartz*, in *Racc*., 1991, I-3840, secondo la quale gli atti preparatori, compreso l'acquisto dei mezzi necessari per esercitare un'attività economica, devono essere considerati come attività rilevanti. Conseguentemente, se un privato acquista dei beni per le esigenze di un'attività economica agisce in qualità di soggetto passivo, anche se i beni non vengono immediatamente impiegati per detta attività. Nella stessa prospettiva del caso *Rompelman* si colloca anche la sentenza 29 febbraio 1996, nel procedimento C-110/94, *Inzo c. Stato belga*, in *Racc*., 1996, I-870 ss., in *Dir. prat. trib*., 1996, II, 731 ss., con nota di FERGOLA C., *Note in merito al diritto alla detrazione da parte delle cosiddette «società senza impresa»* e in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 893 ss., con nota di MELIS G., *Atti preparatori, esercizio di attività economiche e detrazione IVA* e in *Giur. imp.*, 1996, II, 904 ss, con nota di PENNELLA N., *Effetti dell'attività preliminare in concreto svolta ai fini della qualifica di soggetto IVA nella giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea*.

pubblico applicabile ad esso.

In merito allo status di soggetto passivo bisogna inoltre rilevare tale qualifica non solo nei confini si può dire esterni della nozione, secondo l'art. 9 della direttiva 2006/112/CE, cioè la differenziazione che divide il soggetto privato dall'operatore IVA ma anche nei confini interni, nell'ambito di soggetti che, pur avendo diritto alla posizione IVA e quindi, in breve, alla identificazione, possano non essere tali ai fini dell'applicazione delle regole territoriali.

L'individuazione del confine che divide le due posizioni è significativa dato che la qualifica di soggetto o non soggetto IVA ribalta completamente il criterio di tassazione del servizio prestato nell'ambito, ad esempio, delle operazioni intracomunitarie.

Occorre, allora esaminare non solo la differenza che intercorre tra il soggetto passivo e il soggetto non passivo, ma anche il caso del soggetto passivo persona fisica e della persona giuridica che, pur non essendo soggetto passivo, è comunque identificata ai fini IVA nonché l'ipotesi di regresso del soggetto passivo nella categoria dei non soggetti passivi, per gli acquisti che non siano inerenti ai fini del tributo.

Per le ultime due ipotesi, il tema riguarda la doppia funzione dell'operatore, considerando che la persona fisica, che sia anche un operatore economico, deve utilizzare la qualifica di soggetto passivo limitatamente agli acquisti di beni e servizi che siano inerenti rispetto l'attività svolta. Il che non è sempre agevole, considerando

che, al di là dei servizi tipici dell'attività propria del soggetto, si può ben ipotizzare il caso in cui alcuni servizi possano essere acquistati indifferentemente per l'utilizzo professionale o personale del soggetto.

In quest'ultimo caso, dovrebbe essere lasciato al committente l'onere e la responsabilità della spendita della partita IVA, cioè, della qualificazione come soggetto passivo nel momento dell'acquisto del servizio. Nondimeno, il fornitore non rimane del tutto estraneo al processo di verifica dello *status* oltre che del luogo di stabilimento del proprio cliente. Infatti, per determinare lo *status* di soggetto passivo del destinatario è opportuno stabilire gli elementi che il prestatore deve ottenere dal destinatario.

A riguardo si può ritenere che la comunicazione del numero di identificazione IVA al prestatore da parte del destinatario è sufficiente a stabilire che quest'ultimo agisce in qualità di soggetto passivo salvo che il prestatore disponga di informazioni contrarie. E' necessario inoltre garantire che un servizio unico ricevuto per fini professionali, ma utilizzato anche a fini privati, sia tassato in un luogo solo determinando con precisione il luogo di stabilimento del destinatario. [83]

A queste tematiche offrono risposta gli artt. 17-19 del regolamento UE 282/2011, riguardanti la determinazione del luogo di stabilimento del destinatario che devono

[83] Centore P., *La qualifica soggettiva ai fini della territorialità IVA*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 35, pp. 2861–2867.

essere interpretati alla luce della precedente giurisprudenza della Corte di Giustizia che aveva affrontato alcune delle più rilevanti questioni che hanno trovato esplicazione nella stessa normativa regolamentare.

Il regolamento appena citato all'art. 17 nell'introdurre l'elencazione degli elementi che l'operatore deve ricercare al fine di determinare lo *status* del proprio cliente, richiama gli artt. da 9 a 13 della direttiva 2006/112/CE, cioè, le disposizioni che qualificano il soggetto passivo in quanto tale.

Il riferimento alla norma comunitaria, certamente più ampio di quello previsto dall'art. 7*ter* del D.P.R. n. 633/1972, ove si rinvia all'esercizio professionale di cui agli artt. 4 e 5, consente di estendere i confini della qualifica di soggetto passivo ad ogni operatore economico, comunitario o extracomunitario, la cui attività risponda ai requisiti di indipendenza e di stabilità indicati dall'art. 9 della direttiva 2006/112/CE.

Inoltre, se si approfondisce la portata dello stesso art. 9 appena citato, ci si rende conto che quando si parla di soggetto passivo lo si deve intendere nella sua "universalità" senza più far differenza tra soggetto nazionale, comunitario o extracomunitario: indipendentemente dal luogo di stabilimento del soggetto stesso si applicano sempre le stesse regole di territorialità.[84]

---

[84] Centore P., *La qualifica soggettiva ai fini della territorialità IVA, cit*; Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, IPSOA, 2011; Centore, P., *IVA europea: il VAT package*

Tuttavia, poiché il luogo di stabilimento del soggetto passivo diventa il discrimine per la localizzazione territoriale delle prestazioni di servizi, è necessario far, innanzitutto, riferimento alla sede dell'attività economica, cioè al luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la gestione generale di tale attività e ove sono svolte le funzioni della sua amministrazione centrale, che potrebbe anche essere diverso dal luogo in cui il soggetto passivo svolge materialmente la propria attività, avendo anche riguardo alla presenza di una stabile organizzazione a cui possano essere ascritte direttamente le prestazioni di servizi.

Un ruolo importante gioca, infatti, anche la stabile organizzazione del destinatario ai fini della corretta individuazione del luogo di rilevanza territoriale della prestazione in quanto la presenza sul territorio dello Stato di una stabile organizzazione fa sì che essa assuma la veste di soggetto stabilito per tutte le operazioni rese o ricevute direttamente. Dal lato attivo, nei rapporti B2C, la circostanza che sia la stabile organizzazione a rendere la prestazione comporterà l'attrazione a tassazione dell'operazione in Italia. Analogamente, dal lato passivo, le prestazioni rese direttamente a favore della stabile

---

2008, IPSOA, 2008; Centore P., *L'evoluzione della territorialità delle cessioni di beni*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 12, pp. 914 – 918; P. Maspes, *La problematica individuazione della territorialità IVA in base allo status del committente*, in *Corr. trib.*, n. 5/2011, pag. 352; Fazzini E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, CEDAM, 1995.

organizzazione, in Italia, saranno territorialmente rilevanti nello Stato.[85]

Ciò, porta a ritenere che per poter parlare di stabile organizzazione è necessario che l'entità esistente sul territorio dello Stato presenti una organizzazione di dimensioni minime permanentemente dotata di risorse umane e tecniche in misura sufficiente da consentirle di ricevere e utilizzare i servizi che le sono resi ovvero di fornire i servizi oggetto della sua attività.[86]

5.1 La disciplina per gli enti non commerciali

L'art. 43 della direttiva 2006/112/CE si riferisce allo *status* degli operatori non economici che vengono attratti alla categoria degli operatori considerati soggetti passivi.

A proposito si osserva che per le persone giuridiche, che non svolgono attività commerciale, l'utilizzo della partita IVA dovrebbe limitarsi all'acquisto di beni e servizi che riguardano l'attività commerciale; anche in tal caso, tuttavia, la direttiva considera a tutti gli effetti soggetti passivi gli enti non commerciali che abbiano una partita IVA, a prescindere dalla destinazione del servizio fruito. La Corte di Giustizia ha precisato[87] a riguardo che il

---

[85] Spera M., *I riflessi e il recepimento delle nuove direttive IVA nell'ordinamento italiano*, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, fasc. 4, pt. 1, pp. 585–595.

[86] Cfr. risoluzione Agenzia delle Entrate n. 327 del 30 luglio 2008.

[87] CG, sentenza del 6 novembre 2008, in causa C-291/07, in

destinatario di una prestazione di servizi fornita da un soggetto stabilito in un altro Stato membro, il quale destinatario esercita allo stesso tempo attività economiche ed attività istituzionali, deve essere considerato avente la qualifica di soggetto passivo anche se detta prestazione viene utilizzata solo per il fabbisogno dell'attività istituzionale.

Il principio di soggezione passiva dovrebbe essere quindi posto in discussione solo per le persone fisiche, dovendosi ritenere, per gli altri soggetti (società commerciali ed enti), che la qualificazione IVA sia totalizzante, in applicazione del principio stabilito dall'art. 43 n. 2, della direttiva 2006/112/CE.

L'art. 43, n. 1 e n. 2. della direttiva 2006/112/CE prevede, infatti, che gli operatori, si può dire, ibridi, siano considerati a tutti gli effetti come soggetti passivi, senza imporre alcuna verifica se l'acquisto del servizio sia destinato alla sfera istituzionale o commerciale del soggetto passivo che effettui anche operazioni non

---

Banca Dati BIG, IPSOA, ove si discute se il semplice fatto che un soggetto abbia la partita IVA sia sufficiente perché sia considerato soggetto passivo dell'imposta, ovvero, si debba indagare se l'acquisto sia relativo alla sfera commerciale o non commerciale del cliente. Rispondendo alla questione, la Corte di Giustizia ritiene che per il semplice fatto che il cliente è in possesso di partita IVA, il fornitore è legittimato a considerarlo soggetto passivo, senza ulteriore indagine sulla destinazione inerente o non inerente dell'acquisto, con un risultato certamente apprezzabile in termini di certezza del diritto.

soggette ad IVA. [88]

Tale prospettiva di radicalizzazione e di semplificazione della qualifica soggettiva, almeno nell'ottica del prestatore del servizio, viene confermata dal regolamento UE 282/2011 ove all'art. 17, par. 2, prevede che l'ente non soggetto passivo, che è identificato o è tenuto all'identificazione ai fini IVA, a norma dell'articolo 214, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE, in quanto i suoi acquisti intracomunitari di beni sono soggetti ad IVA o poiché ha esercitato l'opzione per l'assoggettamento all'IVA di tali operazioni, è un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 43 di tale direttiva.[89]

Ai fini della rilevanza territoriale sono quindi da annoverare tra i soggetti passivi anche gli enti non commerciali e gli enti non soggetti, cioè le persone giuridiche che non svolgono alcuna attività commerciale.[90]

5.2 La soggettività passiva degli enti pubblici

L'art. 13 della direttiva n. 2006/112/CE affronta la

---

[88] Cfr. art. 9, par. 3, della Proposta di direttiva doc. COM (2005) 334 del 20 luglio 2005.

[89] Centore P., *In che misura l'esenzione IVA può applicarsi agli enti non commerciali?*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 24, pp. 1958 – 1962.

[90] Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, IPSOA, 2011; Centore, P., *IVA europea: il VAT package 2008*, IPSOA, 2008.

questione della soggezione passiva degli enti pubblici. La prima ed intuitiva osservazione riguarda la *ratio* di tale previsione, semplicemente individuata dalla norma (par. 1 dell'art. 13) in negativo, cioè, escludendo, in linea di principio, la rilevanza IVA di tali soggetti allorquando svolgano attività che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Come si vede, la definizione in negativo si fonda su due elementi, di cui il primo è la riferibilità dell'operazione all'attività in quanto pubblica, e il secondo che l'operazione sia economica, secondo il principio stabilito, a livello verticistico, dall'art. 2, par. 1, della direttiva 2006/112/CE. La regola appena enunciata viene, poi, mitigata dalla deroga del secondo periodo dell'art. 13, laddove è previsto il richiamo al regime di rilevanza ai fini IVA delle dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.[91]

Il quadro delineato è sufficientemente chiaro nell'individuare quali siano le motivazioni dell'esclusione e per eccezione, di inclusione, delle attività pubbliche rispetto al regime dell'imposta: cioè, il riconoscimento

---

[91] Centore P., *Soggettività passiva IVA degli enti pubblici in funzione della natura economica dell'attività,* in *Corr. Trib.*, 2012, fasc. 22, pp. 1717 – 1721; Tesauro F., *Appunti sulla "illegittimità comunitaria" delle norme IVA relative agli enti pubblici*, in *Boll. Trib.*, 1987, fasc. 23, pp. 1757 – 1759.

della natura autoritativa dell'attività svolta e nel contempo, la sua ininfluenza rispetto al mercato. Sicché si intende che sono autoritative solo le attività che siano, per riserva normativa, riconosciute monopolisticamente all'ente pubblico. La deroga del secondo periodo dell'art. 13 viene, poi, ampliata dalla previsione del successivo terzo periodo ove è prevista la rilevanza dell'esercizio delle operazioni ivi descritte quando esse non sono trascurabili.[92]

[92] A tale riguardo la CG ha osservato nella sentenza 14 dicembre 2000, causa C-446/98, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, che gli enti pubblici non sono necessariamente considerati come soggetti passivi allorché esercitano attività non trascurabili: più chiaramente, la trascurabilità è elemento discriminante solo per le attività per le quali si presume, la natura commerciale (cioè, in altri termini, una presunzione di concorrenzialità delle attività indicate nell'allegato I).

Inoltre, la CG nella sentenza 16 settembre 2008, causa C-288/07, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, ha anche chiarito che si presume che il non assoggettamento all'IVA degli enti di diritto pubblico per tali attività provochi distorsioni di concorrenza, a meno che le suddette attività non siano trascurabili. Emerge quindi chiaramente dal tenore dell'art. 4, n. 5, terzo comma, della Sesta direttiva (ora, art. 13, par. 1, terzo comma della direttiva n. 2006/112/CE) che l'assoggettamento dei suddetti enti all'IVA risulta dall'esercizio delle attività elencate nell'allegato D della direttiva in parola (ora, allegato I della direttiva n. 2006/112/CE) in quanto tali, indipendentemente dalla questione se un dato ente di diritto pubblico si confronti o meno con la concorrenza a livello del mercato locale su cui esercita queste stesse attività. Cfr. anche: Bertolissi M., *La soggettività tributaria degli enti pubblici ancora al vaglio della Corte CEE*, in *Corr. trib.*, 1990, 2441 ss.; CG sentenza 15 maggio 1990, nella causa C-4/89, *Comune di*

Quest'ultima deroga amplia la precedente, nel senso che, per effetto dell'inciso in ogni caso, l'esercizio di tali attività, quando non trascurabile, è rilevante ai fini IVA, indipendentemente dall'effetto distorsivo, puntualizzato dal precedente secondo periodo.[93]

In sintesi, gli enti pubblici sono fuori campo IVA solamente per le attività istituzionali che non siano in concorrenza e per le attività per le quali si presume un presupposto di commercialità quando la loro esecuzione è trascurabile, cioè, marginale.

Interessante è poi il confronto con la corrispondente disposizione nazionale, commi secondo, n. 2, terzo e quarto dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

Innanzitutto, lo spettro soggettivo, che la norma nazionale amplia a soggetti anche diversi dagli enti pubblici. In pratica, per gli enti pubblici e privati diversi dalle società, la presunzione totalizzante di soggettività passiva (nel senso che viene considerata effettuata nell'esercizio d'impresa ogni cessione di beni e prestazione di servizi) opera a condizione che l'ente stesso

---

Carpaneto Piacentino c. Uffucio IVA di Piacenza, in *Racc*., 1990, I-1886 e I-1887 e in *Dir. prat. trib.*, 1991, II, 596 e 597, con nota di Olivieri M., *L'applicazione dell'IVA agli enti pubblici*, *cit*. Più recentemente cfr.: CG sentenza 18 gennaio 2001, causa C-150/99; CG sentenza 8 marzo 2001, causa C-240/99; CG sentenza 9 marzo 2006, causa C-1 14/05, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[93] Cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate, 24 dicembre 1997, n. 328/E.

abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole (*ex* art. 4, secondo comma, n. 2).

Per gli enti collettivi diversi dalle società, al di fuori dell'ipotesi di presunzione totalizzante di imprenditorialità, sono considerate effettuate nell'esercizio d'impresa solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi compiute nell'ambito dell'attività commerciale effettivamente svolta dall'ente a fianco di quella istituzionale.

A fronte del riferimento previsto dalla norma comunitaria all'effetto distorsivo, la disposizione nazionale introduce quindi un distinguo tra attività istituzionale e commerciale. A riguardo sarebbe auspicabile una revisione del principio collocato nell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, tracciando un confine certo in relazione alla definizione di attività istituzionale, si può dire "per natura", quando, cioè, essa sia davvero pubblica e scevra da implicazioni concorrenziali "di una certa importanza" o "non trascurabili".[94]

5.3 La necessaria inerenza dell'acquisto

Le scelte normative della direttiva 2006/112/CE (art. 43, nn. 1 e 2) e del regolamento UE 282/2011 (art. 17, par. 2) non fanno venir meno la necessità di valutare l'inerenza dell'acquisto ai fini dell'applicazione delle nuove regole

[94] Centore P., *L'IVA sull'attività degli enti pubblici: la distorsione della concorrenza presunta, minima, trascurabile e non*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, fasc. 12, pp. 1032 – 1035.

territoriali, come rileva l'art. 19 del medesimo regolamento.[95]

La disposizione regolamentare introduce precisamente tre distinti principi riguardanti, in primo luogo, la dequalificazione dell'operatore nella categoria dei soggetti non passivi dell'imposta, in riferimento agli acquisti non inerenti, nel 1° periodo dell'art. 19; in secondo luogo, nel 2° periodo, viene introdotta una norma di salvaguardia a favore del prestatore al quale non è richiesto di indagare sulla coerenza del servizio, rispetto all'attività svolta dal proprio cliente, essendo sufficiente la comunicazione della partita IVA al fine della spendita della qualifica di soggetto passivo che agisce in quanto tale; infine, il 3° periodo dell'art. 19 stabilisce l'attrazione del servizio promiscuamente utilizzato per fini professionali ed extraprofessionali alla prima categoria, con evidenti e condivisibili intenti di semplificazione.

La regola di attrazione, a favore della soggezione passiva, solleva, almeno in parte, il prestatore da indagini ma non esime il destinatario dal valutare la quota del servizio eventualmente destinata alla sfera non professionale, determinando conseguentemente la quota di imposta non detraibile, nel momento del *reverse charge*.[96]

---

[95] Cfr. Basilavecchia M., *Detrazione IVA, inerenza "rinforzata" e diritto comunitario*, in *Corr trib.*, 2010, fasc. 18, pp. 1425 – 1428.

[96] Lo spostamento della tassazione nel Paese del committente per le prestazioni generiche ha comportato che in ambito comunitario si prevedesse il ricorso al meccanismo del *reverse*

Il quadro riassuntivo, in punto di identificazione soggettiva, è dunque il seguente: per gli operatori che agiscono sotto forma di società o di enti ad esse equiparati e per le persone fisiche, la qualifica dello *status* di soggetto passivo dichiarata ed accertata nelle forme dell'art. 18 del regolamento UE 282/2011 si estende anche per i servizi che in parte non abbiano inerenza con l'attività svolta; nel caso invece di servizio totalmente non inerente, il committente è ritenuto, in linea di principio (*ex* art. 19 del

---

charge per evitare al prestatore di doversi identificare in tutti gli Stati membri ove compiva prestazioni imponibili. Il *reverse charge*, deroga al meccanismo impositivo in quanto, nelle operazioni in cui tale sistema trova applicazione, il fornitore o il prestatore non addebitano alcuna imposta in via di rivalsa al cessionario o al committente, ed il debito IVA generato dall'operazione da loro posta in essere viene assolto direttamente, e contrariamente a quanto dovrebbe accadere, dal cessionario o dal committente.

Il legislatore nazionale nel recepire le norme della Direttiva n. 2008/8/CE ha generalizzato il ricorso al meccanismo del *reverse charge* per tutte le operazioni effettuate in Italia da soggetti non residenti verso i "soggetti passivi" stabiliti in Italia, ivi compresi gli enti. Il ricorso all'inversione contabile è previsto (art. 17, 2° comma, del D.P.R. n. 633 del 1972) non solo per le prestazioni di servizi generiche (come reso obbligatorio dalla direttiva), ma anche per le altre prestazioni di servizi (che usano criteri derogatori di tassazione) e per le cessioni di beni.

L'estensione del meccanismo dell'inversione contabile a tutte le operazioni effettuate dai soggetti non stabiliti è diretta sostanzialmente a combattere fenomeni di evasione fiscale e rendere più efficaci i controlli.

regolamento UE 282/2011), un soggetto non passivo dell'IVA; va, tuttavia, notato che la spendita della partita IVA costituisce motivo sufficiente perché il prestatore consideri il suo cliente come soggetto passivo che agisce in quanto tale.[97]

6. L'abuso del diritto

Nei precedenti paragrafi si è affrontata la nozione di IVA in riferimento alla rilevanza delle qualifiche oggettive e soggettive. In caso di abuso del diritto[98]

---

[97] Centore P., *Inerenza IVA nazionale (e non comunitaria)*, in *Corr. trib*, 2010, fasc. 14, pp. 1103 – 1106; Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, IPSOA, 2011; Centore, P., *IVA europea: il VAT package 2008*, IPSOA, 2008.

[98] Sulla tematica dell'abuso del diritto cfr.: Corasaniti G., *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Obbligazioni e contratti*, 2012, f. 5, p. 325-335; Nussi M., *Elusione fiscale "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giur. it.*, 2012, n. 8-9, p.1936; Albertini F.V., *Abuso del diritto: la giurisprudenza di merito si confronta con i principi elaborati dalla Corte Suprema*, in *Giust. trib.*, 2009, f. 9, p. 8; Corasaniti G., *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario,* in *Dir. e prat. trib.*, n. 2/2009, p. 232-249; Falsitta G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. giur.*, n. 3/2009, p. 293; Tabet G., *Abuso del diritto ed elusione fiscale,* in *Boll. trib*, n. 2/2009, p. 85; Glendi C., *Elusione tributaria e bisogno di certezza giuridica*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 11/2006, p. 925.

l'Amministrazione finanziaria ritiene che vada operata una "dequalificazione" oggettiva o soggettiva a seconda della tipologia di abuso al fine di impedire l'elusione dell'imposta. Le operazioni dovranno quindi essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza la scelta "abusiva".[99]

Precisamente la nozione di abuso del diritto deve ricondursi a un caso relativo all'IVA, la sentenza *Halifax*[100] pronunciata della Corte di Giustizia nel 2006. La Corte in quell'occasione elabora il principio secondo cui i contribuenti non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario per giungere ad un risultato contrario alle regole dell'imposta. Si afferma, infatti, che l'applicazione della normativa comunitaria non può estendersi fino a farvi rientrare i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni

---

[99] Cfr.: Circolare Agenzia delle Entrate n. 67/E del 13 dicembre 2007. Nella circolare si rileva che il divieto di abuso delle forme giuridiche è principio immanente nella Sesta Direttiva (Dir. n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977) e come tale, integra il contenuto dell'atto comunitario stesso, producendo, conseguentemente, effetti diretti nell'ordinamento nazionale, senza che occorra una norma positiva in materia. Sulla base di tali premesse l'Amministrazione si arroga il potere di riconoscere comportamenti abusivi anche in assenza di una norma di legge.

[100] CG, sentenza 21 febbraio 2006, in causa C-255/02, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 5/2006, p. 377, con commento di Santi A., *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA*.

realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario. La Corte di Giustizia conferma tale orientamento nella successiva sentenza *Part Service*[101] con la quale si precisa che lo scopo che costituisce abuso del diritto è quello di ottenere un indebito risparmio d'imposta che deve costituire la finalità essenziale, anche se non esclusiva, di un'operazione.

La nostra Corte di Cassazione immediatamente dopo la sentenza *Halifax* affermò[102] che nel nostro ordinamento

---

[101] CG, sentenza 21 febbraio 2008, C-425/06, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 9/2008, p. 750, con commento di Centore P., *Si presume una pratica abusiva se il vantaggio fiscale è lo scopo essenziale dell'operazione?*

[102] Cass., 5 maggio 2006, n. 10353, in *Banca Dati BIG*, IPSOA ove si afferma che pur in assenza nel nostro ordinamento giuridico di una clausola antielusiva generale, non può negarsi l'emergenza di un principio tendenziale, desumibile dalle fonti comunitarie e dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un vantaggio fiscale. Spetta, pertanto, al giudice di merito la valutazione del carattere abusivo ed elusivo dell'operazione, svolta dal contribuente ai soli fini di conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, rappresentato, nel caso di specie, dalla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti, senza l'esistenza di una reale ed autonoma ragione giustificatrice delle operazioni economiche, che, perciò, risultano essere eseguite in

tributario l'abuso del diritto è da ritenere ormai addirittura un principio generale valido per ogni tipo di imposta e per ogni tipologia di operazioni riconoscendone un valore generale antielusivo, superando l'orientamento consolidato di inesistenza nel nostro ordinamento di una norma generale antielusiva.[103] La posizione assunta dalla Cassazione non aveva mancato di sollevare rilevanti perplessità.[104] Sono le SS.UU. nell'anno 2008,[105] che

---

forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva.

[103] Bisogna a riguardo anche ricordare che la Cassazione aveva in precedenza tentato il contrasto all'elusione fiscale addirittura ricorrendo alla nullità contrattuale. Nel 2005, infatti, con le pronunce n. 20398 e 22932, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, la Suprema Corte afferma la nullità civilistica delle operazioni elusive considerandole negozi messi in atto con difetto di causa, in quanto, sarebbero privi di causa negoziale intesa come idoneità del contenuto complessivo del contratto ad una funzione economico sociale apprezzabile in base ai principi cui è ispirato l'ordinamento giuridico. La causa del contratto secondo la Cassazione non poteva essere il perseguimento del vantaggio fiscale. Secondo le due pronunce era da rilevare attraverso l'applicazione degli istituti civilistici la presenza nell'ordinamento di una tendenziale regola antielusiva. Si v. Corasaniti G., *La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Dir e prat. trib.*, 2006, f. 2, p. 2, 274 – 294.

[104] Andriola M., *L'abuso del diritto: necessità di un intervento legislativo della Corte Costituzionale,* in *il fisco,* n. 14/2009, p. 2245.

cercano di superare queste critiche giungendo ad un risultato addirittura di maggiore criticità. Le SS.UU. ribadiscono la presenza nel diritto tributario di un divieto generale di abuso del diritto accertandone la fonte non nell'ordinamento comunitario, come affermato in precedenza dalle stesse sezioni semplici, ma nello stesso sistema costituzionale all'art. 53 che, sancendo il dovere di contribuire alle spese pubbliche in relazione alla forza economica del contribuente, manifesta la volontà costituzionale di individuare la effettiva capacità di contribuzione. La stessa non può essere mascherata attraverso atti e comportamenti il cui unico fine è appunto quello di occultare tale forza impedendo di fatto la realizzazione del precetto costituzionale. Infatti, la libertà negoziale non può eludere i doveri posti dalla Carta Costituzionale. Le SS.UU. tentano così di superare i dubbi rilevati nella traduzione nell'ordinamento tributario italiano del principio comunitario di abuso del diritto teoria che coerentemente avrebbe potuto trovare al limite applicazione solo per le sole imposte oggetto di disciplina comunitaria ossia l'IVA e le imposte doganali. L'abuso diventa precisamente utilizzo distorto di strumenti giuridici, non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa impositiva, principio sconosciuto al diritto positivo.

L'elemento costitutivo dell'abuso viene ricondotto

---

[105] Cass. 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

esattamente all'apparente rispetto della forma, attraverso cui si giunge ad un risultato contrario alle disposizioni di legge, tenendo conto dell'atteggiamento dell'operatore che si pone come obiettivo il raggiungimento del vantaggio altrimenti negato attraverso la scelta di operazioni economiche che riducono o annullano l'effetto impositivo.[106]

L'abuso di diritto sconfina, dunque, nella condotta illecita, pur rimanendo diverso ontologicamente dalla frode[107] (vedi *infra)* dove invece vi è manifesta violazione dei precetti giuridici. Nell'abuso invece dietro l'apparente osservanza delle prescrizioni della norma, si cerca e si ottiene un risultato opposto alle previsioni di quest'ultima.

Il principio antiabuso è così diventato una realtà del diritto vivente ed obbliga a confrontarsi con esso ogni volta che ci si trovi di fronte ad operazioni potenzialmente elusive.

---

[106] CG, sentenza 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04 in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[107] Secondo le indicazioni della Corte dei conti europea (cfr. Relazione speciale n. 8/2007), refluiscono nella frode comunitaria le situazioni in cui un "operatore scorretto" cui è stato attribuito un numero di identificazione IVA, con intenzioni potenzialmente fraudolente si porta o simula di portarsi acquirente di beni o servizi senza pagare l'IVA, e che fornisce questi beni o servizi fatturando l'IVA, senza tuttavia corrisponderla alle autorità nazionali interessate. I clienti dell'"operatore scorretto" possono agire in buona fede oppure essere anch'essi implicati nella frode.

Bisogna però sottolineare che nel nostro ordinamento esiste solo la specifica norma antielusione (art. 37-*bis* D.P.R. n. 600/1973) in materia d'imposizione reddituale, elaborata dal legislatore come un *numerus clausus* di operazioni sottoposte a controllo antielusivo e quindi tutti i comportamenti non ricadenti nel campo d'applicazione di tale disposizione non possono essere contrastati, in base al principio di riserva di legge invocando l'abuso del diritto, ma devono essere considerati legittimi.

Il principio di natura giurisprudenziale crea invece in tutti i settori della legislazione fiscale e quindi anche e innanzitutto nell'IVA, in riferimento alla quale il principio come visto trova anche solida base nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, un nuovo principio antielusione dell'ordinamento tributario superando la norma antielusiva e superando con essa, anche tutte le garanzie, sostanziali e procedurali, che dall'applicazione dell'art. 37-*bis* derivano.

Il principio sembra affermare che ogni scelta motivata esclusivamente o prevalentemente da ragioni fiscali debba essere considerata elusiva e, come tale, potenzialmente disconoscibile dall'Amministrazione finanziaria.[108]

Bisogna a proposito ricordare che la disciplina fiscale deve invece essere vincolata al principio della riserva di legge ex art. 23 Cost. che è funzionale a garantire ai soggetti passivi non soltanto la democraticità delle scelte

[108] Carpentieri L., *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, f.12, p. 1053.

impositive ma anche la certezza del diritto nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria.[109]

La trasposizione del concetto di abuso del diritto nel diritto tributario sostanziale conferisce, infatti al presupposto impositivo una indeterminatezza di tale rilevanza da negare la stessa certezza del diritto principio valorizzato dalla stessa giurisprudenza comunitaria.

L'evidente rischio è che i giudici non giudicheranno più sulla base della lettera della legge ma sulla base dell'interpretazione giurisprudenziale. Il principio diventa così mezzo e potere riconosciuto all'Amministrazione finanziaria e ai collegi giudicanti per poter disapplicare il diritto positivo posto a tutela del contribuente rappresentando un vero strumento di elusione del principio di legalità e della difesa del contribuente in materia d'imposizione fiscale suscettibile per altro di dar luogo ad interpretazioni soggettive e disparate da parte dell'Amministrazione finanziaria o dell'organo giudicante.

Si realizza così illegittimamente il superamento del principio del legittimo affidamento sulle indicazioni poste dalla stessa norma. Non è, infatti, ammissibile la realizzazione dell'estremo opposto e cioè dell'abuso della norma fiscale a vantaggio del sistema tributario, che inibirebbe sempre e comunque il diritto del contribuente di ricercare la soluzione fiscalmente meno onerosa, in quanto nel nostro ordinamento deve essere riconosciuta la liceità

---

[109] Cfr.: Beghin M., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, n. 22/2008, p. 1783.

dell'obiettivo della minimizzazione del carico fiscale non essendovi alcun divieto nel diritto positivo. L'ammettere quindi clausole antielusive generali di origine giurisprudenziale porterebbe il diritto tributario a un livello di incertezza intollerabile.

Solo recentemente la Corte di Giustizia ha aderito[110] a questo orientamento affermando che un'operazione, ancorché profittevole, può essere riconosciuta come valida, in quanto agli effetti che produce ai fini IVA. La Corte afferma, infatti, che i soggetti passivi sono generalmente liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengano più idonee per le loro attività economiche nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali. La scelta, quindi, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta può basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'IVA. La Corte ha precisato, a tal riguardo, che il soggetto passivo, nel caso in cui possa scegliere tra differenti operazioni, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permetta di limitare la contribuzione fiscale. [111]

Le recenti posizioni della Corte pongono quindi un

---

[110] CG, sentenza 22 dicembre 2010, causa C-277/09, punti 53 e 54, in GT - *Riv. giur. trib.*, n. 4/2011, p. 285, con commento di Basilavecchia M.

[111] CG, sentenza 9 ottobre 2001, causa C-108/99, Racc. p. I-7257, punto 33.

limite all'ampliamento dei confini dell'abuso, almeno ai fini IVA, impedendo di riconoscere abusivi i comportamenti che, seppur convenienti per il soggetto passivo, siano comunque leciti, cioè, non apertamente in contrasto con una specifica disposizione di legge.

L'indicazione dovrebbe impedire le derive interpretative degli ultimi anni, caratterizzate dall'estensione dell'abuso di diritto ad ogni situazione che rappresenti non un risultato contrario alla normativa ma un lecito risparmio d'imposta, ben diverso dal caso della frode, ove le norme non vengono semplicemente aggirate ma palesemente infrante, con un disegno, normalmente preordinato, di raggiungere non il risparmio ma il guadagno dell'imposta, sotto forma di danno erariale. [112]

La Corte ha anche puntualizzato[113] che l'accertamento di una pratica abusiva in materia di IVA presuppone necessariamente, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni

---

[112] Centore P., *L'abuso di diritto nella giurisprudenza comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2012, fasc. 14, pp. 1025-1030; Centore P., *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2009, fasc. 2, pp. 420-442; Centore P., *L'abuso del diritto generalmente applicabile nell'IVA e nell'imposizione diretta*, in *Corr. trib.*, 2008, fasc. 48, pp. 3866 – 3868; Centore P., *L'abuso di diritto nell'IVA*, *Corr. trib.*, 2008, fasc. 4, pp. 320 – 324.

[113] CG, sentenza 27 ottobre 2011, causa C-520/10, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

comunitarie e della relativa legislazione nazionale di trasposizione, comportino l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione risulterebbe contraria all'obiettivo perseguito da dette disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo delle operazioni di cui trattasi si limita unicamente all'ottenimento di tale vantaggio fiscale.[114]

L'abuso di diritto non deve essere quindi perseguito in ogni caso, cioè, in quanto abusivo, ma solo ogni qualvolta il percorso anomalo utilizzato dal contribuente rechi oltre che ad un risparmio d'imposta anche ad un risultato illecito.

---

[114] Il controllo delle operazioni deve quindi, innanzitutto, essere teso alla verifica della presenza della frode, con la conseguenza di dichiarare non ammissibile la detrazione, con i limiti di buona fede e cooperazione individuati dalla Corte di Giustizia. Successivamente, occorre valutare la sussistenza di un elemento elusivo, cioè, di una simulazione relativa posta in essere fra le parti per giungere ad un risultato, attraverso un percorso diverso da quello, si può dire, normale ed ordinario. In presenza di tale atteggiamento occorre valutare se il diverso percorso utilizzato rechi ad un risultato lecito o illecito. In questo secondo caso, l'abuso è "cattivo", cioè, contrario alle disposizioni delle norme comunitarie, con la conseguenza che l'operazione dovrà essere rimossa in quanto ai suoi effetti. Diversamente, se il risultato è ammesso, e l'operazione, deve essere riconosciuta come valida, in quanto agli effetti che produce. V. Centore P., *Simulazione e abuso nel rapporto tributario*, in GT - *Riv. giur. trib.*, n. 10/2007, p. 879.

6.1 L'onere probatorio

Le pronunce delle SS.UU, sopra richiamate, sono particolarmente rilevanti in quanto costituiscono una sintesi delle problematiche sottese alla sindacabilità degli atti messi in atto dall'imprenditore.[115] Secondo la Cassazione non sono quindi opponibili all'Amministrazione gli atti che costituiscono abuso di diritto in quanto compiuti essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale e il principio troverebbe applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario.

La SS.UU. riconoscono comunque al contribuente il diritto di scegliere l'operazione con la minore incidenza fiscale, ma sullo stesso pongono l'onere di rappresentare all'Amministrazione finanziaria la sussistenza di ragioni economiche effettive e non marginali idonee a qualificarsi quali esimenti e, pertanto, a salvaguardare gli effetti fiscali delle operazioni realizzate.[116] Il requisito caratterizzante l'abuso del diritto è individuato sostanzialmente nell'effettuazione di operazioni volte essenzialmente al perseguimento di vantaggi tributari.[117]

---

[115] Zizzo G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 6/2008, p. 465.

[116] Cass., 21 aprile 2008, n. 10257, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[117] Con la sentenza della Cass. del 4 aprile 2008, n. 8772, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, le singole norme antielusive vengono invocate non più come eccezioni ad una regola ma come mero

L'orientamento non può andare esente da critiche in quanto dovrebbe trovare applicazione il basilare principio dell'onere della prova del presunto abuso del diritto a carico dell'Amministrazione finanziaria procedente. E' l'Amministrazione procedente che dovrebbe avere l'obbligo di indicare la norma tributaria ipoteticamente abusata. Infatti, un'operazione economica, oltre al fine di conseguire vantaggi fiscali, può mirare a diversi obiettivi di natura commerciale, finanziaria, contabile ed integra gli estremi del comportamento abusivo qualora e nella misura in cui tale scopo si ponga come elemento predominante ed assorbente della transazione. Il divieto di comportamento abusivo non vale più ove quella operazione possa spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmio d'imposta.[118]

Conseguentemente l'onere della prova dovrebbe essere così ripartito: grava sull'Amministrazione finanziaria non solo prospettare il disegno abusivo a sostegno delle operate rettifiche ma anche le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi

---

sintomo dell'esistenza di una regola mentre precedentemente con orientamento più condivisibile (Cass., 3 settembre 2001, n. 11351; Cass., 7 marzo 2002, n. 3345 in *Banca Dati BIG*, IPSOA) si sosteneva che possono essere qualificati come elusivi solo quei comportamenti che tali sono definiti da una legge vigenti al momento in cui essi sono venuti in essere. I casi non previsti ricadevano quindi nella nozione del legittimo risparmio d'imposta.

[118] Cfr. Cass., 21 gennaio 2009, n. 1465 in *Banca Dati BIG*, IPSOA ove la Cassazione aderisce a questa impostazione.

classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato se non per pervenire a quel risultato di vantaggio fiscale; è onere invece del contribuente allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni così strutturate.

L'Amministrazione finanziaria dovrà quindi innanzitutto allegare i fatti e gli elementi costitutivi della pretesa tributaria nonché le circostanze a dimostrazione dell'oggettiva natura elusiva delle operazioni poste in essere dal contribuente; parimenti, quest'ultimo è chiamato ad assolvere l'onere di illustrare e giustificare le motivazioni di carattere economico, concrete, effettive ed essenziali poste a fondamento delle scelte operate nell'esercizio dell'attività d'impresa.

In questa prospettiva spetta dunque all'Amministrazione illustrare il comportamento del contribuente spiegando che gli atti contestati non possono essere ragionevolmente stati effettuati se non per conseguire pianificati vantaggi fiscali rendendo esplicito l'asserito comportamento abusato con il comportamento fisiologico aggirato onde far emergere quell'anomala differenza incompatibile con una normale logica economica.

Il contribuente potrà opporre l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che abbiano carattere non meramente marginale o teorico che giustifichino quel genere di operazioni.

Al contribuente basterebbe quindi spiegare il

ragionamento che l'ha portato a scegliere quella condotta che viene considerata abusiva dall'Amministrazione finanziaria. In base al ragionamento dell'*id quod plerumque accidit*, sarebbe sufficiente che la spiegazione fornita fosse convincente. Si tratta di dover persuadere il giudice che quella scelta giudicata dall'Amministrazione come scelta abusiva è effettivamente rappresentativa di una scelta economica. Il pericolo da evitare è, infatti, che di fronte alla difficoltà di accertare le reali intenzioni dei contribuenti si consideri qualsiasi elemento inganno a danno del sistema tributario. Inoltre, comportamenti anche riconducibili al risparmio d'imposta[119] dovrebbero essere sindacati sol in ossequio al principio costituzionale di riserva di legge in materia tributaria, che vieta all'interprete di individuare presupposti impositivi in assenza di un'apposita previsione normativa.

Inoltre, si pongono interrogativi sulla stessa esistenza del potere dell'Amministrazione di un sindacato nel merito delle scelte economiche tenuto conto che l'art. 41 della

[119] In merito alla liceità del risparmio d'imposta cfr.: Achilli V., *La rilevanza tributaria delle scelte antieconomiche d'impresa*, in *Boll. trib.*, 2010, f. 11, pag. 827 – 837, ove si sottolinea che il contribuente è libero di organizzare i propri affari secondo la libera logica di impresa e in modo tale anche da minimizzare l'onere fiscale, senza che eventuali implicazioni in termini di finalità di risparmio d'imposta attribuiscano ai giudici il potere di disapplicare le disposizioni di legge tributaria vigenti e di sostituirle con orientamenti giurisprudenziali.

Carta Costituzionale sancisce la sacralità della libertà d'iniziativa economica quale presupposto per la produzione di ricchezza e quindi per l'adempimento degli inderogabili doveri di solidarietà.

6.2 Le conseguenze dell'abuso

Secondo la Corte di Giustizia,[120] in caso di abuso, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato. L'Amministrazione finanziaria nel momento in cui rileva che il diritto alla detrazione è stato esercitato in maniera abusiva ha quindi il dovere di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte per ciascuna operazione rilevante.

Bisogna però ricordare che la stessa Corte di Giustizia ha precisato[121] che si deve altresì detrarre ogni imposta applicata a valle su un'operazione, della quale imposta il soggetto passivo interessato era fittiziamente debitore nell'ambito di un piano di riduzione del carico fiscale, e rimborsare eventuali eccedenze. Allo stesso modo si deve permettere al soggetto passivo che, in assenza di operazioni costitutive di un comportamento

---

[120] CG, sentenza 21 febbraio 2006, in causa C-255/02, *Halifax, cit.*, punti 94 e 95. Cfr. anche CG, sentenza 3 marzo 2005, causa C-32/03, in Banca Dati BIG, IPSOA.

[121] CG, sentenza 21 febbraio 2006, in causa C-255/02, *Halifax, cit.*, punti 96, 97 e 98.

abusivo, sarebbe stato il beneficiario della prima operazione non costitutiva di tale comportamento, di detrarre l'IVA gravante a monte su quell'operazione. Si ritorna così al perfetto equilibrio del sistema IVA nel quale, gli Stati membri devono prevedere, in ossequio al principio di effettività, gli strumenti necessari per consentire a tale destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata.[122]

L'obbligo di restituzione delle somme versate e non più dovute, in dipendenza dell'accertato abuso, regolamentato *ex* lege per l'imposizione diretta dall'art. 37-*bis*, comma 7, D.P.R. n. 600/1973, va, dunque, riconosciuto anche ai fini dell'IVA, quale effetto del principio di neutralità dell'imposta, in deroga all'applicazione dell'art. 21 comma 7 e, in riferimento ai limiti temporali, al disposto dell'art. 19, comma 1, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972. Deve, cioè, ritenersi superato l'obbligo del pagamento dell'imposta indicata in fattura, quando essa non sia dovuta, ammettendone, invece, il rimborso che, in applicazione del principio di effettività, deve essere accordato anche in deroga all'ulteriore limite temporale previsto dall'art. 21, comma 2, D.lgs. n. 546/1992 sotto pena dell'infrazione del principio di equivalenza.[123]

---

[122] CG, 15 marzo 2007, causa C-35/05, punto 42, in Banca Dati BIG, IPSOA.

[123] Centore P., *IVA europea - Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, IPSOA, 2012; Centore, *Codice IVA*

Ulteriore aspetto riguarda il regime delle sanzioni da comminare in caso di abuso.[124] I giudici comunitari hanno evidenziato[125] che la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte.

---

nazionale e comunitaria commentato, IPSOA, 2012.

[124] Cfr.: Nussi M., *Elusione fiscale "codificata" e sanzioni amministrative, cit.*, ove l'Autore sottolinea che una sanzione amministrativa in materia tributaria non può essere applicata a fronte della violazione di un principio generale, quale quello antielusivo ritenuto immanente al sistema anche anteriormente alla introduzione di una normativa specifica, perché la sanzione può trovare applicazione solo in forza di un fondamento normativo chiaro e univoco; Corasaniti G., *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, *cit.*, il quale rileva che se si ritenessero applicabili le sanzioni amministrative per i comportamenti c.d. elusivi, verrebbe anche violato il principio di uguaglianza ex art. 3 Cost. essendo manifesto il diverso "disvalore" fra violazione diretta di una norma fiscale e il diverso caso del suo aggiramento; Albertini F.V., *Abuso del diritto: la giurisprudenza di merito si confronta con i principi elaborati dalla Corte Suprema, cit.*, che ribadisce la necessaria applicazione dei principi di legalità, determinatezza della fattispecie e divieto di analogia e retroattività.

[125] CG, sentenza 21 febbraio 2006, in causa C-255/02, *Halifax*, *cit.*, punto 93.

Si pone, innanzitutto, la questione del fondamento normativo ossia della legalità in quanto la previsione di sanzioni per comportamenti abusivi è assente nelle condotte descritte nel D.lgs. n. 471/1997. Inoltre, rileva il principio di colpevolezza, come disegnato dagli artt. 5 e 6 D.lgs. n. 472/1997, cioè, il concetto di colpa e, dunque, di punibilità della condotta. La ricerca, infatti, del risparmio fiscale,[126] mediante aggiramento delle norme, non è di per

[126] A riguardo bisogna sottolineare che l'abuso di diritto non comporta l'automatica disapplicazione degli schemi contrattuali utilizzati dalle parti, né la negazione dell'esenzione, laddove il risultato delle transazioni non contrasti con i principi delle direttive IVA anche se sono effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale senza altro obiettivo economico.

In merito, la Corte di giustizia, nella sentenza 21 febbraio 2006, causa C-223/03, punti 47 e 48, in Banca Dati BIG, IPSOA, ha affermato che l'analisi delle definizioni delle nozioni di soggetto passivo e di attività economiche mette in rilievo l'ampiezza della sfera di applicazione della nozione di attività economiche e del suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati (v. anche CG, sentenza 27 novembre 2003, causa C-497/01, punto 38, in Banca Dati BIG, IPSOA). Infatti, detta analisi nonché quella delle nozioni di cessioni di beni e di prestazioni di servizi dimostrano che tali nozioni, che definiscono le operazioni imponibili ai sensi delle stesse direttive IVA, hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (v. anche CG, sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C- 355/03 e C-484/03, in Banca Dati BIG, IPSOA).

La Corte aveva altresì precisato precedentemente (CG, 17 luglio 1997, causa C-28/95, in Banca Dati BIG, IPSOA) che

sé vietata anzi, è espressione delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, e quindi la sanzione non potrà essere applicata, ricollegandosi anche alla disapplicazione della sanzione, secondo il principio generale previsto dall'art. 10 della Statuto del contribuente quando il comportamento, seppur riconosciuto a posteriori abusivo, sia stato improntato a canoni di buona fede.[127]

---

l'adozione, da parte dello Stato membro di una norma che consente *sic et simpliciter* all'Amministrazione finanziaria di disconoscere gli effetti di un'operazione di fusione o concentrazione, il cui unico scopo è il risparmio fiscale, costituisce un mezzo sproporzionato in quanto l'operazione deve essere globalmente esaminata.

[127] Sul tema della buona fede cfr.: Meloncelli A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario,* in *Statuto dei diritti del contribuente,* a cura di A. Fantozzi-Fedele, Giuffrè, Milano, 2005, p. 539.

Capitolo II – Le prestazioni di servizi

1. La nuova disciplina relativa alle prestazioni di servizi - 2. Le prestazioni di servizi relativi a beni immobili - 3. I diritti di utilizzazione di un bene immobile - 4. Le prestazioni di trasporto -5. Il noleggio di mezzi di trasporto - 6. I servizi telematici ed elettronici - 7. Le prestazioni collegate al criterio di utilizzo - 8. Le prestazioni collegate al criterio di esecuzione

1. La nuova disciplina relativa alle prestazioni di servizi

Come è noto l'obiettivo del legislatore comunitario di attuare un'imposizione generale sui consumi è stato perseguito mediante la previsione della tassazione delle operazioni imponibili nello Stato in cui presumibilmente si attua il consumo delle merci stesse, cosicché il tributo dovrebbe incidere esclusivamente sul consumatore finale, il quale non può traslare su altri l'onere fiscale.[128]

[128] Logozzo M., *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 12, pp. 919 – 923; Cfr. anche in dottrina: Basilavecchia M., *La territorialità delle prestazioni di servizi nell'IVA: immediata efficacia delle direttive europee e ritardi del legislatore domestico*, in *Riv. dir. nav.*, 2010, fasc. 1, pp. 3 – 12; D'Alfonso E. - Della Valle E., *Incertezze operative sullo "status" di soggetto passivo IVA nella localizzazione dei servizi*, in *Corr. trib*, 2011, fasc. 19, pp. 1549 –

Al fine di attuare compiutamente il principio della tassazione nel Paese di consumo del bene o di fruizione del servizio, quindi, il profilo territoriale costituisce uno dei tre requisiti (insieme ai profili oggettivo e soggettivo) su cui si fonda il presupposto dell'imposta: l'operazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA solo in quanto effettuata nell'ambito del territorio dello Stato; al contrario, rimane soggetta all'imposizione "estera" l'operazione che si realizza al di fuori dello Stato medesimo.[129]

Per individuare il luogo (*rectius*, lo Stato) in cui l'operazione debba considerarsi effettuata, che coincide con il luogo di applicazione dell'imposta, il legislatore comunitario ha proceduto ad individuare concretamente una serie di criteri territoriali, differenziati per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi.

Mentre il criterio relativo alle cessioni di beni è rimasto invariato dette operazioni si considerano effettuate, secondo la regola generale, nel luogo in cui il bene si trova al momento della cessione,[130] i criteri concernenti le

---

1554; Lovecchio L., *Le nuove regole della territorialità nell'IVA*, in *Boll. trib.*, 2010, fasc. 8, pp. 604 – 608; Spera M. - Brisacane M., *Soggetti passivi e territorialità delle cessioni di beni e prestazioni di servizi*, in *Riv. prat. fisc. prof.*, n. 17/2011, p. 13.

[129] CG, 17 settembre 1997, causa C-28/96; Inoltre si v. CG sentenza 29 febbraio 1996, causa C-215/94, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, pag. 1333, con commento di A. Comelli, *L'IVA quale imposta sul consumo*.

[130] Cfr. art. 4, quarto comma, direttiva 67/228/CEE.

prestazioni di servizi sono stati modificati in numerose occasioni dal legislatore comunitario.

Nella disciplina originaria dell'imposta, per le prestazioni di servizi il luogo di tassazione era individuato con esclusivo riferimento al "luogo di utilizzazione", in sintonia con la qualificazione dell'IVA come imposta sui consumi. Tale criterio era previsto dall'art. 6, terzo comma, della Seconda direttiva IVA ma esclusivamente per alcune prestazioni di servizi, mentre al di fuori di tali operazioni l'individuazione del presupposto territoriale era rimessa alla discrezionalità degli Stati.

A causa della mancata armonizzazione dei criteri di collegamento territoriale, la predetta norma non permetteva, in molti casi, di stabilire quale fosse il luogo di utilizzo del servizio, con il conseguente verificarsi di frequenti fenomeni di doppia imposizione e di non tassazione involontaria.

Tali difficoltà applicative hanno indotto gli organi della Comunità a rivedere le regole in materia di prestazioni di servizi, che, con l'emanazione della Sesta direttiva, sono state interamente riformate.

Nell'ambito della Sesta direttiva, infatti, la regola generale della territorialità dei servizi era incentrata sul domicilio del prestatore del servizio e non più sul luogo di utilizzazione della prestazione.[131]

---

[131] Cfr. art. 9 della direttiva 77/388/CEE (v. ora Capo 3, direttiva 2006/112/CE).

La novella comunitaria veniva trasposta internamente nell'art. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nel quale, accanto alla regola generale appena descritta, veniva introdotta, per determinate categorie di servizi, una serie di deroghe al principio generale, che determinavano la tassazione con riferimento a tre distinti parametri alternativi: il luogo di esecuzione della prestazione; il luogo di utilizzazione della stessa; il luogo del domicilio o della residenza del committente.

Il principio generale (o residuale) per individuare il luogo di tassazione della prestazione era dunque quello incentrato sul domicilio del prestatore del servizio, mentre era prevista una serie di (numerose) deroghe alla regola generale per determinate categorie di prestazioni.

Tale soluzione normativa, che si prefiggeva lo scopo di evitare i fenomeni di doppia imposizione e i salti d'imposta, nonché di semplificare l'individuazione del luogo di tassazione, si è da subito dimostrata non rispondente a tali esigenze.

Il criterio infatti previsto dalla Sesta direttiva, basato sulla residenza o sul domicilio o sulla stabile organizzazione del prestatore, non rispecchiava il principio della tassazione nello stato di fruizione della prestazione: il notevole incremento del commercio elettronico e delle prestazioni rese a distanza, infatti, aveva comportato che lo stato del consumo/utilizzo della prestazione dovesse considerarsi, nella gran parte dei casi, non quello di stabilimento del prestatore bensì quello in cui l'impresa o il privato consumatore (committente) possedeva la

residenza o il domicilio.

Il sistema previgente, inoltre, risultava ancora di difficile comprensione, soprattutto con riferimento all'individuazione del corretto luogo di utilizzo del servizio prestato, causando conflitti di competenza tra Stati membri diversi e fenomeni di doppia imposizione.[132]

Si era in tal modo determinata una situazione in cui il principio generale del luogo del prestatore di servizi veniva in realtà applicato molto raramente, mentre nella maggior parte dei casi, disciplinati da un complesso sistema di deroghe alla norma di carattere generale, veniva applicato il principio della destinazione del servizio.

Come rilevato in dottrina, il sistema era perciò permeato da una sostanziale "ipocrisia", dal momento che il principio del committente o luogo di destinazione del servizio, pur se formalmente trovava applicazione solo a titolo di eccezione, era di gran lunga il criterio più applicato.[133]

Così, la Commissione europea, preso atto che la Sesta direttiva non era riuscita a semplificare il quadro normativo in materia di territorialità delle prestazioni di servizi, ha invitato il Consiglio dell'Unione ad adottare una o più direttive al fine di riformare le norme relative al

---

[132] Centore P., *I principi dell'IVA europea nella revisione della VI direttiva*, in L'IVA, 6/2004, pag. 427.

[133] P. Maspes, *Territorialità IVA: quando le semplificazioni complicano*, in *Corr. Trib*., n. 2/2010, pag. 104.

luogo in cui devono ritenersi effettuate le prestazioni di servizi.[134]

Nelle due proposte[135] predisposte, la Commissione ha sottolineato che il criterio del "luogo di utilizzo" è certamente il più idoneo a tassare le prestazioni di servizi, rilevando come l'inversione della regola generale (dal luogo del prestatore a quello del committente) consenta una più sicura applicazione della tassazione che possa permettere, di fatto, il superamento della sostanziale "ipocrisia" della previgente normativa.[136]

---

[134] Per un approfondimento sulle modifiche introdotte con il cd. Pacchetto IVA 2008, cfr. Centore P., *IVA Europea: il VAT Package 2008*, IPSOA, 2008. In merito alla disciplina precedente cfr. Fregni M.C., *Prestazioni di servizi e momento impositivo nell'Iva: normativa comunitaria e normativa italiana a confronto*, in *Riv. dir. trib.*, 1996 fasc. 3, pt. 2, pp. 228 – 237.

[135] Le due proposte di modica della Sesta direttiva sono segnatamente COM (2003) 822, dedicata ai servizi prestati a soggetti passivi d'imposta e COM (2005) 334, relativa alle prestazioni di servizi aventi come destinatari i soggetti non passivi d'imposta. Le due proposte, parzialmente modificate, sono state licenziate dal Parlamento europeo nel corso dell'anno 2006.

[136] Cfr. doc. COM (2003) 822, nella quale la Commissione indica come la nuova regola sulla territorialità sia in grado di semplificare la materia, ad esempio in relazione ai servizi misti: "ogni servizio aggregato rientrerà nella regola generale della tassazione del luogo del committente. In questo modo, sorgeranno meno difficoltà per quanto riguarda l'elenco dei servizi e la nascita

Le proposte presentate dalla Commissione sono state adottate dal Consiglio dell'Unione europea, che, nell'ambito del cd. pacchetto IVA 2008, ha emanato la direttiva 2008/8/CE, entrata in vigore il 1° gennaio 2010 e formalmente recepita nel nostro Paese solo con l'emanazione del D.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, entrato in vigore il 20 febbraio 2010.[137]

Il D.lgs. n. 18/2010 ha dunque modificato ed integrato le disposizioni relative alla territorialità IVA, rideterminando il sistema della territorialità delle prestazioni di servizi ed introducendo una doppia regola di tassazione delle operazioni e restringendo il campo delle deroghe previste nel quadro normativo previgente.

Fino al 31 dicembre 2009, come già sottolineato, il criterio generale in tema di localizzazione delle prestazioni di servizi in IVA era il luogo del prestatore dei servizi.

A partire dal 1° gennaio 2010 è stato introdotto un sistema "duale", in cui occorre distinguere le prestazioni di servizi in base al soggetto che riceve la prestazione stessa, al fine di individuare la territorialità delle operazioni.

Ed infatti, la riforma in commento prevede che per le

---

di nuovi modelli commerciali, ad es. i pacchetti che includono una serie di servizi".

[137] Il D.lgs. 11 febbraio 2010 n.18 ha sostituito l'art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972 con sette nuovi articoli (dal 7 al 7*septies*). Cfr.: Spera M., *I riflessi e il recepimento delle nuove direttive IVA nell'ordinamento italiano*, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, fasc. 4, pt. 1, pp. 585–595.

prestazioni di servizi rese nei confronti dei soggetti passivi (cd. servizi business-to-business) si applica il criterio territoriale del luogo del committente (art. 7*ter*, primo comma, lett. a, del D.P.R. n. 633/1972), mentre per le prestazioni rese nei confronti di soggetti privati (cd. servizi business-to-consumer) il criterio rimane quello previgente del luogo del prestatore (art. 7*ter*, primo comma, lett. b, del D.P.R. n. 633/1972).[138]

Tale sistema duale si applica integralmente alle prestazioni di servizi ccdd. generiche, per le quali, cioè, non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità. Sono però previste, come nel sistema previgente, particolari regole sia per alcune prestazioni di servizi oggettivamente considerate che per alcune di esse rese a privati consumatori, non soggetti passivi di imposta (vedi *infra).*

---

[138]La ratio della differenza di trattamento fra B-to-B e B-to-C è giustificata dalla circostanza che l'inversione della regola anche in relazione alla seconda tipologia di servizi (B-to-C) avrebbe necessitato, in alternativa, l'applicazione del sistema di autofatturazione a carico del destinatario non soggetto passivo (ipotesi che non è ragionevolmente percorribile), ovvero l'obbligo di identificazione del prestatore in tutti i territori in cui il servizio è reso e consumato (ipotesi che si scontra con l'esigenza di semplificazione: l'operatore estero, privo di significativi collegamenti con il territorio dello Stato del cliente, sarebbe costretto ad identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale, sopportando oneri di non lieve entità, magari solo per regolarizzare un'unica operazione). Cfr. Giorni M., *Le "simmetrie" del sistema IVA in vigore dal 2010*, in *Corr. trib.*, n. 1/2010, pag. 5.

Pertanto, dal punto di vista teorico, si può affermare che le regole generali sul criterio di territorialità si fondano sullo status di soggetto (passivo o meno) del destinatario della prestazione di servizi.

Rispetto alla normativa precedente, il nuovo sistema delineato è di più agevole comprensione, dal momento che l'individuazione del Paese del committente quale luogo della prestazione e il riconoscimento del medesimo quale debitore dell'imposta permettono di determinare più facilmente, anche dal punto di vista finanziario, l'applicazione ed il meccanismo di detrazione dell'imposta, con un possibile effetto benefico, tra gli altri, di riduzione delle pratiche di rimborso IVA.

All'applicazione del nuovo criterio generale del committente in ambito business to business, consegue che si considerano effettuate in Italia[139]: a) le prestazioni rese a soggetti d'imposta stabiliti in Italia (luogo del committente) e in tal caso se il prestatore è un soggetto passivo estero (stabilito sia nella Comunità che al di fuori), la prestazione dovrà essere assoggettata ad IVA italiana tramite il meccanismo del *reverse charge*; b) le prestazioni rese a privati consumatori quando il prestatore è un soggetto stabilito in Italia (luogo del prestatore).

L'art. 7*ter*, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972,

---

[139] Cfr. circolare 31 dicembre 2009, n. 58/E; per un commento cfr. Pino C., *Disciplina IVA del luogo di prestazione dei servizi: le istruzioni operative dell'Agenzia delle Entrate*, in *Prat. fisc. e prof.*, n. 4/2010, pag. 14.

nell'indicare la nuova regola generale di tassazione dei servizi sopra descritta, introduce anche un nuovo e più ampio concetto di soggetto passivo ai fini della territorialità, con delle novità rilevanti in particolare per gli enti aventi natura non commerciale.

In sintesi, viene estesa la qualifica di "soggetto passivo" alle seguenti categorie: a) persone fisiche che svolgano anche attività d'impresa (art. 7*ter*, secondo comma, lett. a, del D.P.R. n. 633/1972); b) persone giuridiche che, pur non essendo soggetti passivi, sono comunque identificati ai fini IVA; c) enti non commerciali esercenti anche attività commerciale;[140] d) enti esercenti unicamente attività non commerciale, identificati ai fini IVA.[141]

Le novità maggiori riguardano gli enti non commerciali, che, a prescindere dall'attività effettivamente svolta (istituzionale o commerciale), sono considerati comunque soggetti passivi ai fini della territorialità IVA (vedi *supra*).

---

[140] Per tali enti la direttiva introduce una sorta di presunzione: per tutti gli acquisti di servizi, indipendentemente dalla loro destinazione, si presume che l'ente agisca nella qualità di soggetto passivo IVA.

[141] Si considerano soggetti passivi IVA gli enti che hanno realizzato, nell'anno d'imposta, acquisti di beni intracomunitari per più di 10.000 euro e quindi sono stati obbligati a chiedere l'attribuzione della partita IVA; oppure enti che, anche al di sotto della soglia dei 10.000 euro, hanno optato per l'applicazione dell'IVA in Italia sugli acquisti intracomunitari.

L’allargamento della nozione di soggetto passivo comporta che nel nuovo sistema la maggior parte delle fattispecie sia ricondotta sotto la regola generale del domicilio del committente, al fine di semplificare e rendere più certa la tassazione nel Paese in cui il fruitore stesso del servizio è stabilito.

Evidenziate le principali novità introdotte va rilevato che, nonostante la riforma abbia certamente il pregio di semplificare il quadro normativo previgente, il nuovo profilo normativo delineato non è immune da aspetti critici. In particolare, nei casi in cui vi sia difficoltà di distinguere se l’operazione imponibile abbia natura di prestazione di servizio relativa a beni mobili o di cessione di beni mobili, la nuova normativa potrebbe dar luogo a fenomeni di doppia imposizione e/o salti d’imposta.

Difatti, nei casi di difficile interpretazione sulla natura dell’operazione, mentre sulla base della normativa precedente, sia che fosse qualificata come cessione di beni sia che fosse considerata una prestazione di servizi, l’operazione imponibile si considerava effettuata comunque nello Stato membro in cui era eseguita la cessione o la prestazione.

Dal 1° gennaio 2010, invece, le prestazioni di servizi relative a beni mobili rese nei confronti di soggetti passivi IVA rilevano nello Stato ove ha la sede il committente. Pertanto, nei casi di difficile interpretazione non sarà sempre agevole decidere in concreto in quale Stato si provvederà a tassare un’operazione per la quale risulta complicato stabilire se si tratti di una cessione di beni o di

una prestazioni di servizi. Ciò in quanto in caso di cessione di beni mobili in uno Stato ad un soggetto passivo IVA stabilito in un altro Stato, con i beni che permangono nel primo, l'operazione si considera effettuata nello Stato in cui è eseguita la cessione, ossia il primo; al contrario, una prestazione di servizi relativi a beni mobili in uno Stato resa ad un soggetto passivo IVA stabilito in un altro Stato, è rilevante ai fini dell'imposta nello Stato del committente, vale a dire nel secondo.

Valga a titolo esemplificativo la questione affrontata dalla Corte di Giustizia in cui la stessa si è pronunciata sulla controversia concernente la natura della "attività di reprografia" (riproduzione di documenti).[142] Questa pronuncia, così come sicuramente altre che si succederanno nel prossimo futuro, sottintende la necessità di nuovi e ulteriori interventi normativi, al fine di permettere la risoluzione di contrasti interpretativi che con la nuova normativa potrebbero determinare un aumento dei casi di doppia imposizione o di salto d'imposta.

Il nuovo assetto della categoria delle prestazioni generiche, ossia il principio che nei rapporti B2B, dal 1°

[142] CG, 11 febbraio 2010, causa C-88/09, in *Banca Dati BiG*, IPSOA. Secondo la ricorrente (una società grafica stabilita in Francia) tale attività costituirebbe prestazione di servizi, mentre, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria francese, si tratterebbe invece di una cessione di beni. La Commissione si è pronunciata indicando una serie di criteri utili per stabilire se si sia in presenza di una cessione di beni piuttosto che di una prestazione di servizi, rinviando la decisione del caso in esame al giudice nazionale del rinvio.

gennaio 2010, sono tassabili in base al luogo di stabilimento del committente trova la sua ragione nella volontà del legislatore comunitario di avvicinare il luogo di tassazione dei servizi al luogo di fruizione degli stessi. In termini di estrema semplificazione finale può dirsi che oggi sono "generiche" tutte le prestazioni con esclusione solo di alcune in deroga (vedi *infra).* Nei rapporti B2C invece come già detto le regole di localizzazione dei servizi sono rimaste per lo più immutate, per cui, analogamente a quanto accadeva fino al 31 dicembre 2009, in linea di principio, i servizi resi a favore di consumatori finali vanno tassati nel luogo in cui è stabilito il prestatore.[143]

Da ciò deriva che sono tassate in Italia le prestazioni di servizi generiche rese a privati italiani, comunitari e non comunitari, quando il prestatore è stabilito in Italia, ivi comprese le prestazioni rese da stabili organizzazioni localizzate nello Stato.

Le motivazioni della scelta comunitaria vanno individuate nella volontà di avvicinare la tassazione al luogo di consumo, semplificando, nel contempo gli adempimenti e agevolando il recupero dell'imposta sugli acquisti da parte dei soggetti passivi. Tuttavia, le due regole da sole non consentono di raggiungere appieno l'obiettivo della tassazione nel luogo di consumo dei servizi, per cui sono state previste le diverse eccezioni per

[143] Cfr. circolare 37/E del 29 luglio 2011 dell'Agenzia delle Entrate.

evitare un'eccessiva delocalizzazione degli acquisti dei servizi, con conseguenti perdite di gettito per le casse degli Stati.

Inoltre, il nuovo sistema dà l'impressione che ci si allontani dai principi del mercato unico, incentrato sulla tassazione nel paese di origine ma rientra nella strategia della Commissione diretta a spingere gli Stati membri ad armonizzare le legislazioni.

In attesa di verificare in sede applicativa le potenzialità (ed i limiti) della riforma introdotta, sembra potersi affermare, in linea teorica, che la nuova disciplina in materia di territorialità delle prestazioni di servizi ha certamente il pregio di rendere più agevole la determinazione del presupposto territoriale IVA, soprattutto con riguardo alle operazioni nei confronti dei soggetti passivi IVA.

2. Le prestazioni di servizi relativi a beni immobili

Per le prestazioni di servizi relativi ai beni immobili, come per altre specifiche tipologie di servizi che qui di seguito si analizzeranno è prevista una specifica disciplina e non trova quindi applicazione la disciplina generale illustrata nel paragrafo precedente.

Infatti, l'art. 7*quater*, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 che contiene la deroga valevole sia per le operazioni B2B che B2C relativamente agli immobili richiama la disposizione comunitaria, prevedendo la tassazione del servizio reso nel territorio nazionale quando l'immobile è

ivi situato.[144]

Quest'ultima, contenuta nell'articolo 47 della direttiva 2006/112/CE, stabilisce che il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile è il luogo in cui è situato il bene. Anche nel nuovo testo della norma comunitaria rimane però aperto il problema del significato del termine di relazione del servizio all'immobile ossia rimane problematico individuare un criterio obiettivo che sia in grado di stabilire se il servizio fornito possa, a giusto titolo, considerarsi "relativo" al bene immobile di cui trattasi.[145]

In dettaglio, la questione è se la connessione richiesta si colleghi ad una prestazione di servizi diretta "verso" la proprietà immobile, piuttosto che ad un servizio "derivato" dal medesimo.

Come è evidente, il punto di diritto sollevato riguarda la qualificazione del servizio che, ove classificato come "relativo" ad un bene immobile, sconta l'imposta nel paese, secondo la regola del luogo di esecuzione, in collegamento, come si è visto, con il luogo in cui il bene immobile di riferimento è ubicato. Viceversa, se classificato come "generico", il servizio viene tassato in applicazione della regola generale della territorialità dei

---

[144] Peirolo M., *Territorialità IVA dei servizi relativi a beni immobili*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 35, pp. 2873 – 2978.

[145] Cfr. *Codice dell'IVA nazionale e comunitaria,* IPSOA, 2010, *sub* art 7*quater* del D.P.R. n. 633/1972.

servizi, connessa al luogo di identificazione del prestatore, o, in alternativa, al luogo del committente.

Il punto è stato oggetto di interpretazione[146] della Corte di Giustizia la quale ha innanzitutto considerato che sarebbe contrario all'art. 9, n. 2, lett. a) della Sesta direttiva far rientrare nell'ambito di applicazione di tale norma speciale ogni prestazione di servizi che presenti un nesso anche minimo con un bene immobile, visto che i servizi che si riferiscono in una maniera o nell'altra a un bene immobile sono assai numerosi. Questa osservazione sulla delimitazione, dello spettro applicativo della categoria dei servizi immobiliari, trova, poi, un'applicazione concreta arrivando, alla conclusione che là dove una prestazione consiste proprio nella cessione di un diritto d'uso del bene, tale immobile costituisce un elemento centrale ed indispensabile della prestazione.

Il principio espresso dalla Corte ha trovato riscontro normativo con l'approvazione della direttiva 2008/8/CE la quale ha integrato l'attuale art. 47 *(ex* art. 45) con decorrenza dal 1° gennaio 2010 ivi aggiungendo la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile.

A decorrere dal 1° gennaio 2010 l'art. 47 della direttiva 2006/112/CE, recepito nell'ordinamento interno

[146] CG, sentenza 7 settembre 2006, Causa C-166/05, *Heger*, in cui l'Avv. Generale, nelle sue conclusioni, sottolinea che un'interpretazione della nozione "relative a" troppo lata sarebbe inappropriata. Sarebbe, infatti, una *reductio ad absurdum*, dal momento che ogni servizio può, in ultima analisi, essere in un modo o in un altro "relativo a" un bene immobile.

con l'art. 7*quater*, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, è stato inoltre integrato con l'aggiunta, fra i servizi ricollegabili agli immobili, delle prestazioni di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoghe.

La disposizione in rassegna recepisce[147] il diffuso orientamento della Corte di Giustizia la quale aveva già in passato avuto modo di integrare il contenuto della norma previgente ritenendo che, sia pure in senso lato, il concetto di operazione relativa ad immobili dovesse comprendere anche tutti i diritti di utilizzazione degli stessi.[148]

3. I diritti di utilizzazione di un bene immobile

In merito alla qualificazione tributaria dei diritti di utilizzazione di beni immobili l'art. 15, par. 2., lett. b), della direttiva 2006/112/CE prevede a favore degli Stati membri la facoltà di inquadrare nella categoria delle cessioni di beni anche determinati diritti sui beni immobili e i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili.

Questa facoltà è stata parzialmente utilizzata dal legislatore nazionale,[149] ancorché prima dell'adozione

---

[147] Cfr. CG, sentenze 16 dicembre 2010, causa C-270/09, *MacDonald Resorts Ltd*. e 12 febbraio 1998, causa C-346/95, *Blasi*, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[148] Centore P., *Qualificazione territoriale dei servizi connessi agli immobili*, in *Corr. trib.*, 2009, fasc. 40, pp. 3265 – 3268.

[149] Sul punto cfr. Perrone Capano R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Jovene, 1977, pag. 299 ove si osserva che quanto

della stessa normativa comunitaria, considerando che l'ampliamento della categoria delle cessioni di beni ai diritti reali è stato introdotto nel testo originario del D.P.R. n. 633/1972, cioè, a seguito di una norma comunitaria, prevista nella Seconda direttiva, che non prevedeva esplicitamente questa facoltà.

L'anticipazione del richiamo, nell'ambito della categoria delle cessioni di beni, dei diritti reali deve, quindi, ascriversi, all'epoca della sua introduzione, ad una valutazione squisitamente civilistica. Rimangono, invece, esclusi dalla assimilazione alle cessioni di beni gli altri diritti, diversi dai precedenti, per i quali il legislatore nazionale non ha esercitato l'opzione prevista dall'art. 15, par. I, lett. a), della direttiva 2006/112/CE.[150]

Permangono comunque diverse difficoltà interpretative. La Corte di giustizia ha in merito avuto occasione di riaffermare[151] l'orientamento giurisprudenziale comunitario secondo il quale le deroghe

---

all'inclusione dei diritti reali di godimento tra le operazioni imponibili, si deve sottolineare che essa è stata voluta dal legislatore italiano per equiparare ai fini fiscali tali operazioni ai trasferimenti di proprietà, nella considerazione che in definitiva queste operazioni hanno un contenuto economico equivalente.

[150] Cfr. sentenze della CG: 12 giugno 2003, C-275/01; 3 marzo 2005, C-428/02, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[151] CG, sentenza del 3 settembre 2009, C-37/08, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

previste in campo territoriale devono valutarsi in senso restrittivo. Non è infatti consentito espandere i limiti della deroga a situazioni che non siano specificamente definite, se non attraverso l'applicazione dei principi generali che sorreggono la norma derogatoria.[152]

4. Le prestazioni di trasporto

La direttiva 2006/112/CE negli articoli da 48 a 52 disciplina il concetto di territorialità in riferimento bipartito ai trasporti di "persone" e di "beni", suddivisione già prevista prima delle modifiche introdotte dalla direttiva 2008/8/CE.

Al fine dell'esame delle disposizioni richiamate, occorre in primo luogo distinguere le prestazioni di trasporto rispetto alle prestazioni di noleggio di un mezzo di trasporto che sono assoggettate ad un regime territoriale differente (vedi anche *infra*).

In breve sintesi, il contratto di trasporto ha per oggetto l'impegno da parte del trasportatore di trasferire da un luogo determinato ad un altro il passeggero o la merce. Il contratto di noleggio o di locazione ha, invece, lo scopo di trasferire la disponibilità del mezzo di trasporto ad un altro soggetto il quale potrà disporne nei limiti di quanto previsto dagli accordi.[153]

---

[152] Centore P., *Qualificazione territoriale dei servizi connessi agli immobili*, *cit*.; Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, *cit*; Centore P., *IVA europea: il VAT package 2008*, *cit*.

[153] In merito la Corte di Giustizia ha precisato (CG, sentenza 18 ottobre 2007, causa C-97/06, in *Banca Dati BIG*, IPSOA) che il

Per quanto riguarda il trasporto di passeggeri, l'attuale articolo 48 della direttiva 2006/112/CE è recepito dall'art. 7*quater*, lett. b), del D.P.R. 633/1972, ove si prevede che il luogo delle prestazioni di trasporto di persone coincida con il luogo di effettuazione del trasporto in proporzione alle distanze percorse, cioè, la stessa regola prevista dall'articolo 46 della direttiva 2006/112/CE.

Il criterio di ripartizione territoriale è stato integrato dall'art. 15 del regolamento UE 282/2011 secondo il quale la parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità di cui all'articolo 37 della direttiva 2006/112/CE è determinata dal tragitto del mezzo di trasporto e non dal tragitto compiuto da ciascuno dei passeggeri. La disposizione si applica a tutte le prestazioni B2B e B2C.[154]

In riferimento invece al trasporto di beni, gli articoli da 49 a 52 della direttiva 2006/112/CE, nella attuale

---

contratto di noleggio si distingue dal contratto di trasporto di beni per il fatto che esso implica che un soggetto, il noleggiante, metta a disposizione di un altro soggetto, il noleggiatore, tutta o parte di un mezzo di trasporto, mentre, nel caso di un contratto di trasporto di beni, l'impegno del vettore nei confronti del suo cliente riguarda unicamente lo spostamento di detti beni.

[154] La questione rimane però tutt'ora aperta in quanto l'art. 393 della direttiva 2006/112/CE prevede che nel regime definitivo i trasporti di persone saranno soggetti a imposta nello Stato membro di partenza per il tragitto compiuto all'interno della Comunità, secondo modalità che il Consiglio stabilirà.

formulazione, limitano gli effetti alle persone che non sono soggetti passivi, poiché il luogo delle prestazioni relative al trasporto di beni resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è localizzato, secondo la disposizione di cui all'art. 44 della direttiva 2006/112/CE, nel luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica.

Le disposizioni comunitarie sono recepite nell'ambito dell'art. 7*sexies* del D.P.R. 633/1972, cioè, con norma rilevante solo per le operazioni B2C, rispettivamente alle lettere b) per i trasporti di beni diversi dal trasporto comunitario e c) per i trasporti intracomunitari di beni.

L'articolo 49 della direttiva 2006/112/CE dispone poi che il luogo delle prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario di beni rese a persone che non sono soggetti passivi è quello dove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse.

L'art. 50 della direttiva 2006/112/CE precisa, inoltre, che il luogo delle prestazioni di trasporto intracomunitario di beni rese a persone che non sono soggetti passivi è il luogo di partenza del trasporto. Esso rappresenta la nuova regola del trasporto intracomunitario, riferito e limitato, per quanto innanzi osservato, alle prestazioni rese nei confronti di soggetti non passivi dell'imposta essendo, per i soggetti passivi, applicabile la norma di *default* del nuovo art. 44.[155]

---

[155] Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, *cit*; Centore P., *IVA europea: il VAT package 2008*, *cit*.

5. Il noleggio di mezzi di trasporto

Per quanto riguarda i servizi di noleggio di mezzi di trasporto, sussistono diverse problematiche interpretative in merito al concetto di luogo di tassazione. Dato che i mezzi di trasporto possono attraversare facilmente le frontiere è difficile determinare il luogo della loro utilizzazione e in ogni caso, è necessario fissare un criterio pratico per l'imposizione dell'IVA.[156]

L'attuale articolo 56 della direttiva 2006/112/CE prevede che il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio a breve termine di un mezzo di trasporto è il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario precisando che per noleggio a breve termine si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto durante un periodo non superiore a trenta giorni e per quanto riguarda i natanti non superiore a novanta giorni.

La norma è quindi limitata ai noleggi a breve termine pertanto il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio a lungo termine di un mezzo di trasporto è il luogo in cui il cliente se soggetto passivo ha stabilito la propria sede,

[156] Bisogna inoltre ricordare che dal 1° gennaio 2013 è previsto che il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio a breve termine di un mezzo di trasporto è il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario, nonché che il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio non a breve termine di un mezzo di trasporto a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui il destinatario è stabilito oppure ha il domicilio o la residenza abituale.

secondo il principio generale previsto dall'art. 44 della direttiva 2006/112/CE.

Per il caso del noleggio a breve, la tassazione in Italia presuppone la messa a disposizione del mezzo nel territorio dello Stato e il suo utilizzo nel territorio della Comunità. Nel caso invece, in cui il mezzo sia stato messo a disposizione fuori dal territorio comunitario ma l'utilizzo effettivo è nella Comunità, esso si considera ivi rilevante territorialmente. Inoltre, la norma prevede la rilevanza territoriale della locazione di mezzi messi a disposizione al di fuori della Comunità ma utilizzati nel territorio nazionale.[157]

6. I servizi telematici ed elettronici

La disciplina per i servizi telematici ed elettronici prevede che fino al 2015, il luogo delle prestazioni di servizi elettronici, effettuate nei confronti di persone soggetti non passivi è regolato come segue: a) se il prestatore del servizio e il committente sono entrambi stabiliti nell'Unione Europea il servizio si considera effettuato nel paese di stabilimento, domicilio o residenza del prestatore *ex* art. 45 direttiva 2006/112/CE; b) se il prestatore del servizio è stabilito fuori dall'Unione Europea ed il committente è stabilito, residente o domiciliato in uno Stato membro fuori dalla Comunità il servizio si considera effettuato nel paese di domicilio o residenza del committente *ex* art. 58 direttiva

[157] Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, *cit*; Centore P., *IVA europea: il VAT package 2008, cit*.

2006/112/CE; c) se il prestatore del servizio è stabilito nell'Unione Europea ed il committente è stabilito, residente o domiciliato fuori dalla Comunità il servizio si considera effettuato nel paese di domicilio o residenza del committente *ex* art. 59, par. 1, lett. k), direttiva 2006/112/CE.

Le norme perequative (art. 59*bis*), secondo le quali un servizio il cui luogo di tassazione è situato nella Comunità può essere considerato reso al di fuori se l'effettiva utilizzazione o fruizione avviene al fuori della Comunità medesima, trovano applicazione esclusivamente nella ipotesi in cui il prestatore e il committente sono stabiliti nella Comunità. Infatti, l'art. 59*bis* non richiama l'art. 58 (committente CEE e prestatore ExtraCEE) ed esclude al 2° paragrafo, i servizi prestati per via elettronica se forniti a persone che non sono soggetti passivi non stabilite nella Comunità, ipotesi questa ultima contenuta nell'art. 59, par. 1, lett. k).[158]

Queste disposizioni trovano recepimento nell'art. 7*sexies*, lett. f) e g) del D.P.R. n. 633/1972 dove sono considerate le prestazioni rese tramite mezzi elettronici fornite da soggetti extracomunitari per le quali, viene applicato il principio di rilevanza nel luogo di utilizzo, cioè, in sintesi, nel territorio nazionale se il cliente non soggetto passivo è ivi domiciliato o residente. [159]

---

[158] Centore P., *IVA europea: il VAT package 2008, cit*. Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale, cit.*

[159] Bisogna anche precisare che l'articolo 46 della direttiva

7. Le prestazioni collegate al criterio di utilizzo

L'articolo 59 della direttiva 2006/112/CE, vigente al 1° gennaio 2010, stabilisce che il luogo delle prestazioni dei servizi elencati dalla stessa norma (servizi di telecomunicazione, cessioni di diritti d'autore, operazioni bancarie, ecc.) a una persona che non è soggetto passivo stabilita, domiciliata o abitualmente residente al di fuori della Comunità è il luogo in cui detta persona è stabilita, domiciliata o abitualmente residente.

Le prestazioni qui considerate sono rese nei confronti di soggetti non passivi dell'imposta, domiciliati o residenti al di fuori della Comunità. La *ratio* è, dunque, di sottrarre tale servizi alla regola generale dell'art. 45 della direttiva 2006/112/CE, in applicazione della quale la prestazione sarebbe soggetta ad IVA in funzione della residenza fiscale del fornitore. La norma è recepita dall'art. 7*septies* del D.P.R. n. 633/1972.

E' utile a proposito ricordare il senso generale delle disposizioni del regolamento UE 282/2011 dove è evidente che la qualificazione extracomunitaria del cliente è alla base della disapplicazione della regola di territorialità ossia della disapplicazione dell'imposta nel territorio nazionale.

Inoltre, l'art. 24, paragrafo 2, del regolamento prevede che se i servizi di cui agli articoli 58 e 59 della direttiva 2006/112/CE sono prestati a una persona non

---

2006/112/CE stabilisce che il luogo delle prestazioni di servizi rese a persone che non sono soggetti passivi da un intermediario che agisce in nome e per conto altrui è il luogo in cui viene effettuata l'operazione principale in conformità della direttiva.

soggetto passivo che è stabilita in più paesi, per determinare il luogo della prestazione di tali servizi si dà la priorità a quello che meglio garantisce l'imposizione nel luogo di fruizione effettive.[160]

8. Le prestazioni collegate al criterio di esecuzione

Le disposizioni in materia sono state oggetto sin dall'introduzione della direttiva 2006/112/CE di una progressiva evoluzione e riguardano precisamente i servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi ed affini (art. 7*quinquies*, D.P.R. 633/1972) e i servizi accessori ai trasporti, perizie, lavori relativi a beni mobili (art. 7*sexies*, lett. d, D.P.R. 633/1972).[161]

Sulla scia dell'evoluzione della giurisprudenza, per i servizi dell'art. 7*quinquies* (servizi culturali ed affini) si è inteso separare le attività relative alla predisposizione delle

---

[160] Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, *cit*; Centore P., *IVA europea: il VAT package 2008, cit*.

[161] Una ulteriore particolare disciplina è prevista per i servizi di ristorazione. L'articolo 55 della direttiva 2006/112/CE introduce infatti una nuova previsione normativa, valevole per tutte le operazioni (B2B e B2C) stabilendo che il luogo delle prestazioni di servizi di ristorazione e di catering diversi da quelli materialmente effettuati a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata nella Comunità è il luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite.

Le disposizioni riprendono le conclusioni alle quali era giunta in precedente la Corte di Giustizia, cfr. sentenza 2 maggio 1996, nella causa C-231/94, *in Banca Dati BIG*, IPSOA.

suddette attività, dalle prestazioni che consistono nella vendita dei diritti di ingresso alle manifestazioni.

In dettaglio, si sono succedute due pronunce della Corte di Giustizia le quali erano pervenute a conclusioni diametralmente opposte.

In una prima pronuncia[162] la Corte era giunta alla conclusione che le prestazioni consistenti nella costruzione di stand e nella messa a disposizione di personale fossero prestazioni pubblicitarie. Successivamente invece la Corte di Giustizia ha ritenuto[163] che la prestazione globale fornita agli espositori da un organizzatore di fiere, consistente, in concreto, nell'attrezzatura e nella messa a disposizione di stand e di mezzi di comunicazione, deve considerarsi rientrante tra quelle relative alla organizzazione di fiere e

---

[162] CG, sentenza 5 giugno 2003, causa C-438/01, in *BANCA DATI BIG*, IPSOA.

[163] CG, sentenza 9 marzo 2006, causa C-114/05, *Gillan Beach*, in *BANCA DATI BIG*, IPSOA ove la CG ha precisato che le caratteristiche dei servizi in questione trovano la loro origine nella natura complessa delle prestazioni di cui trattasi, le quali comprendono più servizi, come pure nel fatto che tali prestazioni sono normalmente fornite ad una molteplicità di destinatari, cioè all'insieme delle persone che partecipano, a diverso titolo, ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, di insegnamento o ricreative. Tali diverse categorie di prestazioni hanno altresì come caratteristica comune quella di essere generalmente fornite in occasione di manifestazioni specifiche e il luogo ove tali prestazioni complesse vengono materialmente eseguite è in linea di principio facile a identificarsi, poiché le dette manifestazioni si svolgono in luoghi precisi.

non di prestazioni pubblicitarie.

Il principio è stato recepito negli artt. 53 e 54 della direttiva 2006/112/CE, trasfusi nell'art 7*quinquies* del D.P.R. 633 del 1972 ove, dal 1° gennaio 2011, la previsione è stata sdoppiata, introducendo il riferimento ai servizi "connessi all'accesso" alle manifestazioni in rassegna limitatamente ai soggetti passivi.

Nel dettaglio, l'articolo 53 viene sostituito dalla seguente nuova formulazione con la quale il luogo delle prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni quali fiere ed esposizioni e servizi accessori connessi con l'accesso prestati a un soggetto passivo è il luogo in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente.

L'articolo 54, limitatamente alle persone non qualificate come soggetto passivo, prevede invece che il luogo delle prestazioni di servizi relativi a manifestazioni quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall'organizzatore di tali attività, nonché i servizi accessori prestati a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui tali attività si svolgono effettivamente.

Di conseguenza, occorre, innanzitutto, distinguere il tipo servizio, prestazione "vera e propria" o prestazione "di accesso", e, successivamente, in relazione al committente.

Per le prestazioni "vere e proprie" il luogo di tassazione coincide con il luogo in cui i medesimi servizi sono effettivamente svolti solo per i soggetti non passivi dell'imposta (art. 54), applicandosi, invece, per i soggetti passivi, la regola generale del *reverse charge* (art. 44, residenza del committente).

Per le prestazioni “di accesso”, (ad esempio il biglietto d’ingresso) la tassazione è invece collegata al luogo in cui tali attività si svolgono effettivamente. La disposizione trova applicazione sia che essa sia resa nei confronti di soggetti passivi che di non soggetti passivi.[164]

[164] Maspes P., *Lo “sdoppiamento” del criterio di territorialità IVA per servizi culturali e sportivi*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 1, pp. 47–52; Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale, cit.*; Centore, P., *IVA europea: il VAT package 2008, cit*.

Capitolo III - Il sistema del rimborso dell'imposta negli scambi sovranazionali

1. I presupposti del diritto al rimborso - 2. Il perimetro applicativo soggettivo - 3. Il perimetro applicativo oggettivo - 4. La procedura di rimborso

1. I presupposti del diritto al rimborso

Il legislatore comunitario con l'adozione della direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008 (cd. direttiva rimborsi) ha ridisegnato la disciplina relativa al rimborso dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati in uno Stato membro da parte di un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro. [165]

---

[165] Sulla procedura di rimborso, v. Peirolo M., *sub* artt. 38*bis*l, 38*bis*2 e 38ter del D.L. n. 331/1993, in *Codice IVA Nazionale e Comunitario commentato*, a cura di Centore P., Milano, 2010, pag. 1065 ss.; Mammone A., Maspes P., *Il debitore dell'IVA nelle operazioni effettuate da soggetti esteri stabiliti in Italia*, in *Corr. trib.*, 2011 fasc. 20, pp. 1656–1661; Chirichigno S.-Dimonte M., *Il recepimento delle disposizioni della direttiva 2008/09/CE in materia di rimborso dell'IVA assolta in uno Stato membro dai soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro in Riv. dir. trib.*, 2010, fasc. 5, pt. 1, pp. 625 – 659; Grandinetti M., *Il rimborso IVA per i soggetti non residenti ai sensi della direttiva 2008/9/CE*, in *Boll. trib.*, 2010, fasc. 7, pp. 510–513.

Occorre necessariamente premettere che la duplice finalità di semplificazione e di tutela della neutralità del tributo permea chiaramente l'intero intervento normativo. Si tratta, con tutta evidenza, di uno sforzo di cooperazione tra i vari Stati membri che va nel senso dell'armonizzazione del tributo nei fatti oltre che nei principi.

Le disposizioni della direttiva sono state recepite dal legislatore nazionale con il D.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18 il quale introduce a riguardo modifiche al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché al D.L. 3 agosto 1993, n. 331.

Infatti, a far data dal 1° gennaio 2010 i soggetti passivi d'imposta stabiliti in uno Stato membro che rispettano le condizioni previste dalla direttiva 2008/9/CE chiedono il rimborso dell'IVA assolta in un altro Stato membro attraverso una apposita procedura elettronica inviando la richiesta direttamente all'Amministrazione finanziaria dello Stato membro in cui sono residenti. A tal proposito, si prevede l'utilizzo obbligatorio da parte degli operatori economici di un apposito portale elettronico che rappresenta l'unico strumento deputato alla ricezione delle richieste di rimborso e alla successiva trasmissione delle stesse allo Stato membro competente per l'esecuzione del rimborso (quello in cui l'IVA è stata assolta).

Precisamente, con il D.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18 si è previsto una distinta disciplina avente per oggetto, da una parte, il rimborso dell'IVA assolta in un altro Stato membro dai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (art. 38*bis*1 D.P.R. n. 633/1972) e, dall'altra, il

rimborso dell'IVA assolta nel territorio dello Stato da parte dei soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri della Unione europea (art. 38*bis*2, D.P.R. n. 633/1972). Il provvedimento ha altresì modificato l'art. 38*ter* del D.P.R. n. 633/1972, restringendo le disposizioni ivi contenute ai rimborsi a favore di soggetti extracomunitari, regolate dalla direttiva 86/560/CEE le cui procedure sono nella sostanza confermate.[166]

Il rimborso è ora concesso a condizione di reciprocità, nel senso che può essere erogato ai soli soggetti stabiliti in Stati extra-UE che abbiano istituito un'imposta sul valore aggiunto o sulla cifra d'affari e che riconoscano lo stesso diritto ai soggetti passivi italiani, per gli acquisti effettuati nel loro territorio.[167] È quanto si desume dall'art. 2, par. 2, della Tredicesima direttiva, secondo cui il singolo Paese membro ha la facoltà di subordinare il rimborso alla concessione da parte degli Stati terzi di vantaggi analoghi nel settore delle imposte sulla cifra d'affari ma le condizioni previste per il rimborso

---

[166] Centore, P., *IVA europea: il VAT package 2008*, IPSOA, 2008; Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, IPSOA, 2011.

[167]Come precisato dall'Amministrazione finanziaria, il rimborso compete a condizione che gli operatori extracomunitari siano soggetti passivi IVA o dell'imposta sulla cifra d'affari nel paese di domicilio o residenza e tale paese assicuri lo stesso trattamento agli operatori economici italiani (C.M. 28 febbraio 1991, n. 13/430088).

non possono essere più favorevoli di quelle applicate ai soggetti passivi comunitari.[168]

[168] In merito bisogna ricordare che la CG nella sentenza 7 giugno 2007, causa C-335/05, in *Corr. trib.*, n. 32/2007, pag. 2605 ss., con commento di Centore P., si è espressa sul dubbio se l'art. 2, par. 2, della Tredicesima direttiva debba essere interpretato nel senso che l'espressione Stati terzi ivi menzionata comprenda gli Stati extra-UE che possono avvalersi della clausola della nazione più favorita prevista all'art. II, n. 1), dell'accordo generale sugli scambi di servizi (GATS), secondo cui ciascun membro è tenuto ad accordare ai servizi e ai prestatori di servizi di un qualsiasi altro membro in via immediata e incondizionata, un trattamento non meno favorevole di quello accordato ad analoghi servizi e prestatori di servizi di qualsiasi altro paese. A riguardo la Corte ha rilevato che se è vero che gli accordi internazionali conclusi dalla Comunità prevalgono sulle norme di diritto comunitario derivato, tuttavia, l'art. 2, par. 2, della Tredicesima direttiva, nella parte in cui dispone che gli Stati membri possono subordinare il rimborso alla concessione, da parte degli Stati terzi, di vantaggi analoghi, da un lato, non impone agli Stati membri alcun obbligo e, dall'altro, non impedisce ai medesimi di rispettare gli obblighi discendenti da un accordo internazionale come il GATS. Dunque, il rifiuto del rimborso, opposto ad un Paese extra-UE con il quale non operi la condizione di reciprocità, non è contrario alla clausola della nazione più favorita prevista dal GATS; si evita, infatti, che il rimborso sia riconosciuto ai soggetti extracomunitari a condizioni più favorevoli di quelle previste per i soggetti comunitari. Cfr. anche CG, sentenza, 26 settembre 2006, causa C-302/93, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

2. Il perimetro applicativo soggettivo

Relativamente agli operatori nazionali, l'art. 38*bis*1, D.P.R. n. 633/1972, richiama i soggetti passivi e circoscrive il perimetro applicativo del diritto di rimborso (2° comma, lett. a-d) escludendo alcuni soggetti particolari fra i quali quelli ad esempio che non svolgono attività economica, che effettuano unicamente operazioni esenti o che sono contribuenti minimi.[169]

Riguardo, invece, agli operatori comunitari, l'art. 38*bis*2, 1° comma, D.P.R. n. 633/1972, limita la valutazione del requisito soggettivo alla qualifica dei soggetti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza negando, poi, il diritto di rimborso, in presenza di una stabile organizzazione nel territorio nazionale (art. 38*bis*2, 1° comma, secondo periodo).

Interessante è il confronto con le disposizioni comunitarie di riferimento.

L'art. 1 della direttiva 2008/9/CE stabilisce le modalità per il rimborso previsto dall'art. 170 della direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti

[169] Centore P., Il *rimborso IVA negato ai soggetti esenti: un tema semplicemente complicato*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 2008, fasc. 11, pp. 961–963; Buccico C., *Il rimborso dell'IVA assolta in Italia da soggetti passivi non residenti*, in *Rass. trib.*, 2010, fasc. 4, pp. 1043–1073.

nello Stato membro di rimborso, purché soddisfacenti le condizioni stabilite nel successivo art. 3.

Dalla lettura dell'art. 2 della direttiva, risulta che, per soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso si intende il soggetto passivo, ai sensi dell'art. 9, par. 1, della direttiva 2006/112/CE, che non è stabilito nello Stato membro di rimborso, ma nel territorio di un altro Stato membro.

Lo stesso articolo specifica ulteriormente che si intende per "stato membro di rimborso", lo Stato membro in cui l'IVA è addebitata al soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso per beni o servizi fornitigli da altri soggetti passivi in tale Stato membro o per l'importazione di beni in tale Stato membro.

L'art. 3 stabilisce che le disposizioni contemplate nella direttiva 2008/9/CE si applicano a tutti i soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso che nel periodo di riferimento non avevano nello Stato membro di rimborso né la sede della propria attività economica né una stabile organizzazione dalla quale fossero effettuate operazioni commerciali, né, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il domicilio o la residenza abituale; nonché nel caso in cui nel periodo di riferimento non hanno effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi il cui luogo di effettuazione si possa considerare situato nello Stato membro di rimborso.

Il successivo articolo 4 integra le previsioni contenute nell'art. 171 della direttiva 2006/112/CE, escludendo l'applicabilità della direttiva 2008/9/CE non

solo agli importi dell'IVA che, conformemente alla legislazione dello Stato membro di rimborso, sono stati indebitamente fatturati ma, altresì, agli importi dell'IVA che sono stati fatturati per le cessioni di beni che siano, o possano essere, esenti ai sensi dell'art. 138 o dell'art. 146, par. 1, lett. b), della direttiva 2006/112/CE.

L'art. 5 delimita invece il campo applicativo del rimborso IVA, precisando che ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso l'IVA a lui addebitata in relazione a beni o servizi fornitigli da altri soggetti passivi in tale Stato membro o in relazione all'importazione di beni in tale Stato membro, nella misura in cui i beni e servizi in questione siano impiegati ai fini delle seguenti operazioni: a) operazioni di cui all'articolo 169, lettere a) e b), della direttiva 2006/112/CE; b) operazioni il cui destinatario è il debitore dell'IVA ai sensi degli articoli da 194 a 197 e dell'articolo 199 della direttiva 2006/112/CE quali applicati nello Stato membro di rimborso.

In linea, quindi, con l'art. 170 della direttiva 2006/112/CE, i beni o servizi acquistati, di cui si chiede il rimborso della relativa imposta, devono essere impiegati, "a valle", per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione o, ancora, in operazioni per le quali l'imposta sia comunque dovuta, anche se dal destinatario del bene o servizio, con il meccanismo del *reverse charge*.[170]

---

[170] Centore P., *Le nuove regole del rimborso IVA ai soggetti non residenti*, in *Corr. trib*., 2010, fasc. 1, pp. 10–13; Centore P., *Il diritto del soggetto estero al rimborso dell'IVA nazionale*, in *Corr.*

Infine, in merito ai profili soggettivi, bisogna approfondire la questione della stabile organizzazione. Il rimborso, infatti, non può essere richiesto dai soggetti che nel periodo di riferimento disponevano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato secondo quanto disposto dall'art. 38*bis*2, 1° comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972.[171]

In pratica, secondo tale disposizione, l'operatore non residente è obbligato ad utilizzare la stabile organizzazione per il recupero dell'imposta assolta nel territorio nazionale anche nelle ipotesi, ben descritte dall'art. 17, 4° comma, del D.P.R. n. 633/1972, nel testo modificato dal D.lgs. n.

---

trib., 2009, fasc. 22, pp. 1755–1758; Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, IPSOA, 2011; Maspes P., *Il recupero dell'IVA per i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia*, in *Corr. trib.*, 2009, fasc. 36, pp. 2922 – 2929; Peirolo M., *L'esenzione IVA delle operazioni finanziarie internazionali*, in *Corr. trib.*, n. 2/2010, pag. 109 ss.

[171] La Cassazione ha recentemente precisato (Cass., ordinanza 30 novembre 2012, n. 21380) che dall'attribuzione della partita IVA a un soggetto che ne abbia fatto richiesta deriva, per ragioni di ordine logico-giuridico, la presunzione della esistenza di stabile organizzazione. La presunzione suddetta non è di ordine assoluto, sicché non è precluso, a colui che agisca per il rimborso a norma dell'art. 38-*ter*, D.P.R. n. 633 del 1972, di offrire la dimostrazione della mancanza in concreto di quegli elementi di ordine personale e materiale, che contrassegnano la nozione di stabile organizzazione. Cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 25 agosto 2010, n. 89.

18/2010, in cui l'acquisto non sia riferibile all'attività della stabile organizzazione in Italia.[172]

E' opportuno osservare che non solo i diritti nella specie, di rimborso e, quindi, di detrazione ma anche gli obblighi sono attratti in capo alla stabile organizzazione, ove esistente.[173] Dalla lettura combinata degli artt. 17, 4° comma, e 38*bis*2, 1° comma, secondo periodo, si desume però che, per gli obblighi, tale attrazione presuppone che la stabile organizzazione sia intervenuta nell'operazione; diversamente, per i diritti rimborso e detrazione, la forza attrattiva della stabile organizzazione è totalizzante, cioè prescinde dal suo coinvolgimento nell'operazione posta in essere.[174]

A riguardo bisogna ricordare che la limitazione

---

[172] Centore P., *Utilizzo alternato (e facoltativo) del rappresentante fiscale,* in *Corr. trib.,* n. 40/2010, pag. 3309 ss.; Peirolo M., Il *debitore d'imposta per le cessioni dei beni estratti dai depositi IVA,* in *il fisco,* n. 33/2010, fasc. 2, pag. 5389 ss.; Ricca F., *La stabile organizzazione "eredita" il credito d'imposta della posizione IVA aperta con l'identificazione diretta*, in *Corr. trib.*, 2012 fasc. 5, pp. 319 – 323.

[173] Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 31 dicembre 2009, n. 58.

[174] Centore P., *Detrazione e rimborso per i soggetti non residenti,* in *L'IVA,* n. 10/2009, pag. 5; Peirolo M., *Rimborso vs detrazione per i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia,* in *Boll. trib.,* n. 2/2010, pag. 155 ss.

contenuta nell'art. 38*bis*2, 1° comma, secondo periodo, deriva dalla modifica operata agli artt. 17 e 38*ter* del D.P.R. n. 633/1972 (nel testo vigente al 31 dicembre 2009) dall'art. 11 del D.L. 25 settembre 2009, n. 135, convertito con modificazioni dalla legge 20 novembre 2009, n. 166.[175]

La modifica legislativa ha imposto l'uso della stabile organizzazione per il recupero dell'IVA gravata sugli acquisti effettuati dalla sede centrale estera, anche quando

---

[175] La modifica legislativa è stata operata a seguito della sentenza della CG del 16 luglio 2009, causa C- 244/08, in *BANCA DATI BIG*, IPSOA, sulle modalità di recupero dell'IVA previste dalle disposizioni nazionali allora vigenti, che ha dichiarato illegittima la prassi che obbligava il soggetto non residente ad attivare la procedura di rimborso del precedente art. 38*ter* del D.P.R. n. 633/1972, in presenza di una stabile organizzazione nel territorio italiano. Precisamente allo Stato italiano si contestava di rendere eccessivamente difficile l'esercizio del diritto del rimborso dell'IVA al soggetto non residente ma altrimenti identificato ai fini IVA.

L'intervento della Corte va letto nel quadro della lotta alle norme e alle procedure che rispettino solo in teoria, ma non nei fatti, il principio di neutralità di questa imposta, al quale il celere e non complicato rimborso appartiene. Dalla pronuncia traspare il principio secondo cui l'utilizzo della stabile organizzazione, quale veicolo per l'attivazione del rimborso che, tecnicamente, si manifesta attraverso la detrazione, cioè, l'imputazione del credito a scomputo del debito d'imposta risultante dalla contabilità della stabile organizzazione, non rappresenta un obbligo ma, al più, un'agevolazione semplificativa a favore del soggetto non residente.

essi non siano afferenti, cioè, destinati, all'attività esercitata dalla sua stabile organizzazione nel territorio nazionale.[176]

È naturale dunque interrogarsi sulla legittimità della scelta legislativa, secondo cui la presenza di una stabile organizzazione assorbe[177] la rappresentanza fiscale ossia se la norma di modifica introdotta dal D.lgs. n. 18/2010 possa legittimamente costringere il soggetto estero all'utilizzo della stabile organizzazione, se presente nel nostro territorio, ovvero se debba lasciare libertà di azione, in assenza di una norma comunitaria che obblighi la veicolazione delle operazioni territorialmente rilevanti nello Stato membro in cui l'operatore non residente è identificato tramite stabile organizzazione.

Quest'ultima soluzione sembrerebbe, oltre tutto, coerente con l'art. 192*bis* della direttiva 2006/112/CE,

---

[176] Centore P., *Agenzia delle Entrate, non delle uscite: le limitazioni al rimborso IVA ai soggetti non residenti*, in *L'IVA,* n. 8/2007, pag. 5.

[177] La Corte di Giustizia ha ben chiarito i limiti, per così dire, soggettivi della stabile organizzazione, ritenendo che essa è contribuente rispetto ai terzi ma non della sede centrale, dal che deriva l'autonomia della sede centrale estera rispetto ai terzi, sancita espressamente dalla stessa Corte (CG, sentenza 23 marzo 2006, causa C-210/04; CG, sentenza 19 febbraio 2009, causa C-1/08; Cass., 18 dicembre 2009, n. 26687, in *Banca dati BIG, IPSOA*). Cfr.: Peirolo M., Le *prestazioni pubblicitarie nel passaggio al nuovo regime territoriale,* in *Corr. trib.,* n. 8/2010, pag. 603 ss.

nella versione in vigore dal 1° gennaio 2010, ove si prescrive che il soggetto non residente resta considerato tale, cioè, non residente, ancorché abbia una stabile organizzazione nel territorio interno, quando le operazioni che effettua in tale territorio non siano riconducibili alla sua stabile organizzazione: seppur inserita nell'ambito delle disposizioni che regolano la detrazione, la norma esprime un principio generale che non può non avere influenza sul diritto di rimborso spettante agli operatori non residenti.[178]

Inoltre, bisogna ricordare che l'art. 38*bis*2 del D.P.R. n. 633/1972, a differenza del previgente art. 38*ter*, non esclude più il rimborso IVA chiesto dai soggetti passivi comunitari identificati in Italia direttamente, *ex* art. 35ter del D.P.R. n. 633/1972, ovvero mediante rappresentante fiscale.[179]

---

[178] Centore P., *Rifusione delle regole IVA europee sulla stabile organizzazione,* in *Corr. trib.*, n. 7/2011, pag. 500. Si v. anche: Della Valle E. - Maspes P., *La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 12, pp. 942–946; Rossi Ragazzi F., *La stabile organizzazione dopo le direttive IVA,* in *Corr. trib*., 2010, fasc. 11, pp. 821 – 830; Centore P., *La rilevanza (obbligata) della stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 2008, fasc. 40, pp. 3236 – 3240.

[179] Cfr.: Centore P., *Coordinamento comunitario dei tempi per i rimborsi IVA*, in *Corr. trib.*, 2012, fasc. 5, pp. 309 – 313; F. Ricca, *L'Assonime illustra lo disciplino del rimborso IVA ai soggetti non residenti,* in *Corr. trib.*, n. 40/2010, pag. 3307, secondo cui la stessa conclusione dovrebbe valere nell'ipotesi in

A differenza, quindi, del previgente art. 38*ter*, nel testo riformulato dall'art. 11 del D.L. n. 135/2009, il rimborso continua, ad essere precluso quando il soggetto richiedente possiede in Italia una stabile organizzazione, ma non in caso di identificazione, nella forma diretta o indiretta, cioè per mezzo del rappresentante fiscale.[180]

3. Il perimetro applicativo oggettivo

Per quanto riguarda l'imposta che è ammessa al rimborso a favore degli operatori, in particolare per gli operatori comunitari non residenti nel territorio nazionale, il perimetro applicativo individuato dall'art. 5 della direttiva 2008/9/CE consente di rilevare che il rimborso ha ora per oggetto tutta l'imposta dovuta sulle merci o servizi e il successivo art. 6 in linea con quanto stabilito[181] dalla

---

cui le medesime operazioni vengano poste in essere da un soggetto estero provvisto di rappresentante fiscale pesante, oppure identificato direttamente; v. anche Maspes P., Il *recupero dell'IVA per i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia*, in *Corr. trib.*, 2009, fasc. 36, pp. 2922–2929.

[180] Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, *cit*; Centore P., *IVA europea: il VAT package 2008, cit*.

[181] Nella sentenza 13 luglio 2000, C-136/99, *Monte Paschi di Siena*, la CG afferma che gli artt. 2 e 5 dell'Ottava direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari vanno interpretati nel senso che: 1) attribuiscono ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro in cui effettuano soltanto in parte operazioni soggette ad imposta un diritto al rimborso parziale dell'IVA versata, in uno

Corte di Giustizia afferma che, per poter ottenere un rimborso in altro Stato membro, il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso deve effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione nello Stato membro in cui è stabilito.[182]

Stato membro in cui non sono stabiliti, in relazione a beni o servizi impiegati ai fini di loro operazioni nello Stato membro di stabilimento; 2) l'importo dell'IVA rimborsabile è calcolato, in primo luogo, accertando le operazioni che nello Stato membro di stabilimento attribuiscono un diritto a deduzione e, in secondo luogo, tenendo conto unicamente delle operazioni che attribuirebbero altresì un diritto a deduzione nello Stato membro del rimborso ove fossero effettuate in quest'ultimo, nonché delle spese che attribuiscono un diritto a deduzione in quest'ultimo Stato.

[182] Nella sentenza 26 settembre 1996, causa C-302/93, *Debouche,* in *BANCA DATI BIG,* IPSOA, la CG aveva già precisato che l'art. 3, lett. b), dell'Ottava direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari deve essere interpretato nel senso che un avvocato che fruisce di un'esenzione nello Stato membro in cui è residente, ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F della Sesta direttiva, non è per questo legittimato a chiedere all'amministrazione competente di questo Stato membro il rilascio dell'attestazione prevista dal detto art. 3, lett. b), e non ha quindi diritto al rimborso dell'IVA applicata a servizi resigli in uno Stato membro in cui non è residente ed in cui le prestazioni effettuate da avvocati non sono esentate. Infatti, sia dal detto art. 3, lett. b), dell'Ottava direttiva, sia dal sistema attuato dalla Sesta direttiva risulta che un soggetto passivo che fruisce di un'esenzione e che, pertanto, non ha diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte all'interno del paese, non ha diritto neppure, conformemente alla

In ogni caso, la norma prescrive che, se un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso effettua nello Stato membro in cui è stabilito sia operazioni che danno diritto alla detrazione sia operazioni che non conferiscono diritto alla detrazione in tale Stato membro, il rimborso da parte dello Stato membro di rimborso è ammesso soltanto per il *pro-rata* dell'importo dell'imposta rimborsabile.

In apparente coerenza con tale principio, l'art. 38*bis*l, relativo al rimborso spettante ai soggetti nazionali per gli acquisti effettuati in altri Stati membri, prevede espressamente (comma 2, lett. b) che la domanda di rimborso non sarà inoltrata allo Stato membro debitore quando l'operatore ha effettuato unicamente operazioni esenti o non soggette che non danno diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi degli articoli 19 e seguenti.

Bisogna sottolineare la probabile incoerenza della norma nazionale, nella parte in cui radicalizza l'ipotesi di indetraibilità, "ha effettuato unicamente", rispetto alla disposizione comunitaria che chiede di prendere in considerazione il *pro-rata* cioè, la sussistenza, anche parziale di operazioni esenti o non soggette ad IVA.[183] La

---

finalità del sistema delle direttive relative all'IVA, al rimborso dell'imposta pagata in un altro Stato membro, né, di conseguenza, al rilascio di un'attestazione ai sensi di questa disposizione.

[183] Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, IPSOA, 2011; Centore, P., *IVA europea: il VAT package 2008*, IPSOA, 2008.

questione è stata interpretata dall'Agenzia delle Entrate la quale ha precisato[184] che per i rimborsi di cui all'art. 38*bis*l del D.P.R. n. 633/1972, al fine di evitare distorsioni applicative del meccanismo di rimborso agevolato si deve ritenere che, nell'ipotesi in cui il soggetto passivo abbia effettuato solo in parte operazioni esenti, l'ammontare del rimborso è ammesso in misura proporzionale alle operazioni che danno diritto alla detrazione, conformemente a quanto disposto dall'art. 6 della richiamata direttiva che espressamente richiama il concetto di *pro-rata* dell'importo dell'IVA rimborsabile.

4. La procedura di rimborso

Per istanza di rimborso, secondo la direttiva 2008/9/CE si intende la richiesta di rimborso dell'IVA addebitata al soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso per beni o servizi fornitigli da altri soggetti passivi in tale Stato membro o per l'importazione di beni in tale Stato membro. Il soggetto passivo deve inoltrare a tale stato membro una richiesta elettronica, presentando il documento allo Stato membro in cui è stabilito ed avvalendosi del portale elettronico a tal fine predisposto. La nuova disciplina comunitaria in tema di rimborsi (Direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE) è stata recepita dall'art. 5 del D.lgs. n. 18/2010 il quale ha previsto (articoli 38*bis*1 e 38*bis*2) che si applica alle richieste di rimborso presentate a partire dal 1° gennaio

[184] Circolare Agenzia delle Entrate, 12 marzo 2010, n. 12.

2010. Sulle modalità di esecuzione dei rimborsi, la norma riferita agli operatori nazionali (art. 38*bis*l, 4° comma) rinvia al provvedimento da emanarsi a cura del direttore dell'Agenzia delle Entrate[185] che è stato poi adottato il 1° aprile 2010.[186]

Per l'analisi della procedura di rimborso bisogna richiamare il disposto dall'art. 34*bis* del regolamento (CE) 1798/2003, come introdotto dal regolamento (CE) 143/2008, ove prevede che l'autorità competente dello Stato membro di stabilimento che riceve una richiesta rimborso dell'IVA la trasmette, entro quindici giorni di calendario dalla ricezione e con mezzi elettronici, alle competenti autorità di ciascuno Stato membro di rimborso interessato, confermando che il richiedente ai sensi dell'articolo 2, punto 5, della direttiva 2008/9/CE è un soggetto passivo ai fini IVA e che il numero d'identificazione o il numero di registrazione dato da tale persona è valido per il periodo di riferimento. L'art. 8, che individua le informazioni tassative da specificare nella richiesta di rimborso, va interpretato in lettura combinata

---

[185] La presentazione per via telematica dell'istanza "assorbe" i dubbi, sorti durante la previgente disciplina, relativi alla sottoscrizione dell'istanza di rimborso (cfr. CG, sentenza 3 dicembre 2009, causa C-433/08*;* per un commento, Centore P., *La sostanza prevale sulla forma nelle domande di rimborso IVA,* in *Corr. trib.,* n. 7/2010, pag. 498 ss.).

[186] Peirolo M., *Attivate le modalità di richiesta dei rimborsi IVA ai* non *residenti,* in *Corr. trib.,* n. 19/2010, pag. 1504 ss.

con l'art. 9 della medesima direttiva, laddove si esige l'indicazione, in forma di codice della natura dei beni e dei servizi acquisiti.[187]

L'art. 18 della direttiva 2008/9/CE inibisce allo Stato membro in cui il soggetto richiedente è identificato l'inoltro della richiesta allo Stato membro di rimborso, cioè, allo Stato membro in cui il soggetto richiedente ha subito l'addebito dell'IVA, in tutte quelle ipotesi in cui il richiedente, nello Stato membro di stabilimento, non possegga, durante il periodo di riferimento, il titolo per il relativo rimborso.

Proprio in dette circostanze, lo Stato membro di appartenenza notifica con mezzi elettronici al richiedente la propria motivata decisione, entro quindici giorni dalla data di ricezione dell'istanza.[188]

Il successivo art. 19 stabilisce che lo Stato membro di rimborso notifica senza indugio al richiedente, con mezzi elettronici, la data in cui gli è pervenuta la richiesta riservandosi, in ogni caso, di approvare o respingere la richiesta di rimborso entro quattro mesi dalla ricezione della richiesta in tale Stato membro.

In riferimento all'esecuzione dei rimborsi e pagamento degli interessi, l'art. 22 della direttiva

---

[187] Cfr. la Relazione speciale n. 8/2007 della Corte dei Conti Europea sulla cooperazione amministrativa in materia di IVA, corredata delle risposte della Commissione.

[188] Cfr. provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 1° aprile 2010.

2008/9/CE stabilisce che i rimborsi, nell'importo approvato, sono versati dallo Stato membro di rimborso al più tardi entro dieci giorni lavorativi dalla scadenza del termine di cui all'art. 19, par. 2, (quattro mesi) o, se vengono chieste informazioni aggiuntive o ulteriori informazioni aggiuntive, dalla scadenza dei corrispondenti termini di cui all'art. 21 (sei o otto mesi).

In pratica, il rimborso deve essere effettuato nello Stato membro di rimborso o, su domanda del richiedente, in un altro Stato membro, tenuto conto, per questa ipotesi, della deduzione dal complessivo rimborsato delle spese bancarie relative al trasferimento.

Il caso di rigetto dell'istanza di rimborso è invece disciplinato all'art. 38*bis*l, 3° comma e all'art. 38*bis*2, 13° comma, che rispettivamente per gli operatori nazionali ed esteri, prevedono le procedure in caso di diniego di rimborso, rinviando alle norme che regolano il contenzioso tributario.

Queste norme traggono origine dall'art. 23 della direttiva 2008/9/CE ove si prevede che, qualora la richiesta di rimborso sia rifiutata del tutto o in parte, i motivi del rifiuto sono notificati al richiedente dallo Stato membro di rimborso unitamente alla decisione.

Tuttavia, prosegue la disposizione, il richiedente può presentare ricorso presso le autorità competenti dello Stato membro di rimborso entro i termini ordinariamente prescritti per i ricorsi riguardanti le richieste di rimborso tenendo, in ogni caso, presente che se, in base alla legislazione nazionale dello Stato membro di rimborso,

non viene presa, entro i termini stabiliti dalla direttiva, una decisione sulla richiesta di rimborso, questa non viene considerato né assenso né rifiuto ed il richiedente, di conseguenza, ha accesso alle stesse procedure amministrative e giudiziarie di cui, in questa situazione, possono avvalersi i soggetti passivi stabiliti in detto Stato membro.[189]

L'art. 24 della direttiva 2008/9/CE precisa poi che,

---

[189] A tale proposito bisogna ricordare che la tutela del principio di effettività richiede che le modalità di rimborso previste dagli Stati membri non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti all'ordinamento giuridico comunitario (Cfr.: CG, sentenze 21 gennaio 2010, causa C-472/08; 17 novembre 1998, causa C-228/96; 11 luglio 2002, causa C-62/00, in *BANCA DATI BIG*, IPSOA).

Precisamente a riguardo, la Corte ha riconosciuto compatibile con il diritto comunitario la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'Amministrazione interessata. Infatti, secondo una consolidata giurisprudenza della stessa Corte (CG, sentenza 15 settembre 1998, in causa C-231/96, in *BANCA DATI BIG*, IPSOA), il diritto comunitario non osta all'applicazione di regimi temporali di decadenza più restrittivi di quello normalmente più lungo stabilito per l'indebito oggettivo di diritto comune, quale quello decennale di prescrizione ai sensi dell'art. 2946 del codice civile purché sia evitata l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà dell'esercizio del diritto e questo non avvenga con modalità più gravose di quelle stabilite per l'indebito derivante da violazioni del diritto nazionale (principi di effettività e di non discriminazione).

qualora un rimborso sia stato ottenuto con mezzi fraudolenti o in altro modo non corretto, l'autorità competente dello Stato membro di rimborso può procedere direttamente al recupero degli importi indebitamente pagati, compreso il pagamento di eventuali sanzioni pecuniarie e interessi conformemente alla procedura applicabile nello Stato membro di rimborso, fatte salve le disposizioni in materia di assistenza reciproca ai fini del recupero dell'IVA. Inoltre si prevede che, in caso di una sanzione amministrativa o di interessi imposti ma non pagati, lo Stato membro di rimborso può sospendere ogni ulteriore rimborso al soggetto passivo in questione, sino a un importo pari a quello non pagato.

Nell'ambito dell'attuazione nazionale, l'art. 38*bis*2, comma 11, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che, in caso di rimborso non dovuto, le somme indebitamente rimborsate devono essere restituite entro sessanta giorni dalla notifica di apposito provvedimento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Oltre alla restituzione dell'IVA indebitamente riscossa si applica la sanzione amministrativa compresa fra il cento ed il duecento per cento della somma indebitamente rimborsata.

Il trattamento sanzionatorio dovrebbe trovare applicazione nella sola ipotesi in cui l'indebito rimborso sia dovuto alla condotta del richiedente, che ha indicato dati errati o non veritieri nell'istanza di rimborso e non anche nell'ipotesi in cui l'indebito rimborso derivi da un errore di liquidazione compiuto dall'Amministrazione

finanziaria.[190]

[190] Centore P., *Tempi e modalità del rimborso IVA al vaglio della Corte di giustizia UE*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 42, pp. 3479–3483; Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, *cit*; Centore P., *IVA europea: il VAT package 2008, cit*.; Peirolo M., *La Corte di giustizia sul limite temporale del rimborso IVA*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 12, pp. 951–955.

Capitolo IV – Le frodi comunitarie

1. La frode carosello - 2. Il difficile equilibro fra la tutela della buona fede e la tutela degli interessi erariali - 2.1 Il principio di neutralità in relazione ad operazioni frodatorie - 2.2 La buona fede come limite al diritto di detrazione **- 3. La rilevanza della buona fede nella giurisprudenza nazionale - 4. L'onere probatorio - 5. Le conseguenze a seguito della frode - 6. Le misure di contrasto alle frodi**

1. La frode carosello

Il sistema attuale è propizio alla frode: si stima che almeno il 12% dell'IVA, non viene percepita, a seguito di frode fiscale, evasione o abusi.[191]

Tecnicamente la frode comunitaria più tipica è c.d. "frode carosello". La frode si manifesta come infrazione al principio posto dall'art. 1, par. 2, della direttiva n. 2006/112/CE che richiede che il sistema IVA sia applicato sino all'ultimo passaggio del bene o del servizio al consumo, nel momento, cioè, in cui il prelievo diviene definitivo, per l'assenza di una nuova e ulteriore transazione economica a valle: definitività che consente la conferma della detassazione impositiva nei precedenti passaggi, attuata sotto forma di detrazione.[192]

---

[191] Cfr. doc. COM. (2010) 695 del 1.12.2010.

[192] Sulla tematica delle frodi comunitarie al sistema IVA v.:

Precisamente la “frode carosello” costituisce un illecito di ampia diffusione che sfrutta il regime transitorio dell’IVA comunitaria. L’appellativo “carosello” è riconducibile alla naturale propensione della struttura

---

Tesauro F., *Appunti sulle frodi carosello,* in *Giur. it*., 2011, fasc. 5, pp. 1213–1214; Marello E., *Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo*, in *Giur. it*., 2011, fasc. 5, pp. 1214–1221; Miccinesi M., *Le frodi carosello nell’IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, fasc. 12, pt. 1, pp. 1089 – 1102; Moschetti G., *Le vie sulla consapevolezza della frode IVA*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, fasc. 3, pt. 2, pp. 57; Centore P., *La tutela della buona fede nelle frodi IVA tra diritto comunitario e indirizzi della giurisprudenza nazionale,* in *Dir. com. e degli scambi intern.*, 2011, fasc. 2, pp. 317–329; Centore P., *Tutela “ampia” delle frodi nelle operazioni intracomunitarie*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 5, pp. 341–346; Centore P., Le *misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi IVA*, in *Corr. trib*., 2010 fasc. 47, pp. 3944 – 3947; Toma G., *La frode carosello nell’IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (II),* in *Dir. e prat. trib*., 2011, fasc. 4, pt. 2, pp. 835 – 888; Toma G., *La frode carosello nell’IVA. Parte prima - Risvolti penali,* in *Dir. e prat. trib*., 2010, fasc. 3, pt. 2, pp. 715-766; Toma G., *Frodi all’IVA comunitaria, riciclaggio e indagini tributarie,* in *Dir e prat. trib.*, 2008, fasc. 5, p. 975-1010; Toma G., *La frode carosello nell’IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (I),* in *Dir. e prat. trib*., 2010, fasc. 6, pt. 2, pp. 1381 – 1433; Centore P., Covino E., Giorgi M., Lupi R., *Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologieria?*, in Lo Stato civile italiano, 2008, fasc. 3, pp. 133–143; Cerioni F., *“Frodi carosello” senza detrazione dell’IVA per le operazioni soggettivamente inesistenti*, in *Boll. trib.*, 2010, fasc. 13, pp. 1077–1080.

stessa dell'illecito, tesa a originare andamenti ciclici di operazioni fraudolente, di solito attraverso il commercio di beni ad alto costo unitario e facilmente trasportabili che, per questa ragione, risulta idonea a configurare una sequenza di evasioni fiscali.

La frode nel suo schema più frequentemente utilizzato è riconducibile alla costituzione ad esempio in Italia di una "società cartiera" ossia di un soggetto fittizio scientemente creato per realizzare la frode e regolarmente dotato di partita IVA, interposto tra un cedente comunitario ed un acquirente nazionale interponente sottoposto agli obblighi IVA, con l'eventuale interposizione di altri soggetti situati in paesi comunitari per meglio sfruttare le maggiori difficoltà investigative delle autorità che si trovano ad operare nello specifico contesto transnazionale.[193]

La "società cartiera" effettua un acquisto intracomunitario documentato da una fattura che è emessa dal cedente comunitario ed annotata sia nel registro degli acquisti sia in quello delle vendite tramite una procedura che, di fatto, "sterilizza" l'effetto fiscale dell'operazione in quanto la vigente disciplina sull'IVA comunitaria, prevede un regime provvisorio di applicazione dell'imposta, attraverso il quale il tributo è dovuto nel Paese di destinazione del bene.[194]

---

[193] Cfr. doc. COM (2008) 260 del 16 aprile 2004.

[194] D.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla l. 29 ottobre 1993, n. 427.

Infatti, per gli acquisti intracomunitari eseguiti in Italia, l'IVA è qui dovuta, secondo le condizioni e le aliquote ivi vigenti, attraverso un meccanismo che diverge dalle regole che sovrintendono le operazioni interne. In pratica, attraverso lo specifico *iter* riconducibile agli artt. 45, 46, 47 del D.L. n. 331 del 1993, è effettuata una doppia registrazione della fattura, tanto nel registro degli acquisti quanto in quello delle vendite, con la conseguenza che per il cessionario nazionale l'operazione è neutra, a seguito della vicendevole compensazione dell'imposta sugli acquisti con quella sulle vendite. Successivamente, la cartiera che di norma fa capo a soggetti nulla tenenti o inesistenti vende il bene all'acquirente nazionale, emettendo regolare fattura ed applicando l'IVA e riceve dall'acquirente nazionale l'imposta addebitatagli attraverso il meccanismo della rivalsa ma, in sede di liquidazione periodica IVA o di liquidazione definitiva in occasione della presentazione della dichiarazione annuale, omette di effettuarne il versamento all'Erario, scomparendo nel nulla e facendo perdere le proprie tracce.

Il mancato versamento dell'IVA consente ad ogni acquirente del circuito commerciale l'acquisto di un bene a condizioni competitive in quanto, di fatto, solo in parte gravato dall'imposta in occasione del primo passaggio interno dalla cartiera all'acquirente nazionale e tale passaggio avviene ad un prezzo inferiore rispetto a quello praticato in concomitanza con la transazione non interna tra il cedente comunitario e la cartiera; questa, infatti,

potendo contare sul proprio mancato futuro versamento dell'IVA riesce a cedere il bene all'operatore economico nazionale ad un prezzo anomalo, all'apparenza antieconomico, che racchiude una ridotta imposta poiché calcolata su una più compressa base imponibile. Il bene, quindi, è solo parzialmente gravato da IVA in ragione della minore base imponibile, sulla quale è applicata l'aliquota, rispetto a quella che sarebbe scaturita in assenza del contesto fraudolento. L'imposta non versata dalla cartiera normalmente è suddivisa tra i soggetti facenti parte dell'accordo fraudolento.

L'acquirente nazionale, a propria volta, detrae l'imposta assolta a monte per effetto della rivalsa esercitata dalla cartiera. In sede di liquidazione periodica IVA o di liquidazione definitiva effettuata in occasione della presentazione della dichiarazione annuale, l'acquirente nazionale risulta a credito se l'ammontare complessivo dell'IVA pagata sugli acquisti, comprensiva della quota parte assolta a monte alla cartiera e da questa non versata, è superiore a quello dell'IVA riscossa sulle vendite. L'eventuale credito che emerge dalla liquidazione è utilizzabile per compensare l'IVA a debito nei successivi periodi d'imposta oppure, sussistendone i requisiti, può essere richiesto a rimborso o, anche, utilizzato, ai sensi dell'art. 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, per compensare altre imposte e contributi del medesimo periodo.

Inoltre, allo scopo di rendere difficoltose le indagini dirette a far emergere il meccanismo di frode, non è raro che le merci siano fornite dalla cartiera all'acquirente

nazionale tramite società intermediarie, denominate "società cuscinetto", che potrebbero anche non essere a conoscenza della frode in atto.[195]

Dalla complessiva struttura dell'illecita procedura ne discende con evidenza il danno provocato all'Erario: l'imposta non è versata dalla cartiera in sede di liquidazione IVA, mentre è portata in detrazione o richiesta a rimborso dall'acquirente nazionale. [196]

2. Il difficile equilibrio fra la tutela della buona fede e la tutela gli interessi erariali

La questione principale che si pone in materia di frodi è la responsabilità dell'operatore economico che resti coinvolto nella frode IVA.

La questione, ad oggi, è tuttora controversa: da un lato, elementari principi di tutela della buona fede e del legittimo affidamento[197] depongono a favore di una

---

[195] Soana G.L., *I reati tributari*, Milano, 2009, 378.

[196] Toma G., *Frodi all'IVA comunitaria, riciclaggio e indagini tributarie*, *cit.*; Toma G., *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (I), cit.*; Toma G., *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (II), cit*.

[197] In merito alla buona fede e all'affidamento nel rapporto tributario cfr.: Logozzo M., *L'ignoranza della legge tributaria,* 2002, Milano; Nussi M., *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente*, in *Rass. trib., n.* 5/2007, 1379-1385; Logozzo M., *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, in *Boll. trib.*, 2003,

irresponsabilità che dovrebbe estendersi fino a prova contraria del coinvolgimento attivo, cioè, consapevole, dell'operatore nell'attività fraudolenta. D'altro lato, però, non può negarsi l'esistenza del danno erariale derivante dalla frode con evidente distorsione del mercato.

E' infatti, necessario valutare se l'operazione, riconducibile alla frode carosello, renda indetraibile l'IVA corrisposta dall'acquirente nazionale alla società cartiera e se, ai fini delle imposte sui redditi, il suddetto cessionario sia legittimato a dedurre dal proprio reddito il costo relativo all'acquisto del bene.

L'interesse va poi posto sul riparto dell'onere probatorio tra l'Amministrazione finanziaria e il cessionario nel caso in cui quest'ultimo non abbia partecipato attivamente e tratto vantaggio dalla frode, ovvero non sia stato a conoscenza del meccanismo illecito ordito a monte da altri soggetti. Sussistono, infatti, manifesti aspetti controversi ogni qual volta si tratti di valutare la legittimazione di operatori economici all'esercizio di specifici diritti legati alla vigente disciplina dell'IVA, allorché costoro fossero ignari di partecipare ad operazioni fraudolente, di per sé incompatibili con

---

p. 1125; Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, 2001, Milano; Meloncelli A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario,* in *Statuto dei diritti del contribuente,* a cura di A. Fantozzi-Fedele, Giuffrè, Milano, 2005, p. 539; Achilli V., *La tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, f. 5, 1482-1493.

l'esercizio di detti diritti.[198]

La Corte di giustizia in varie occasioni ha preso posizione di fronte alla contemporanea esistenza di due importanti e contrapposti interessi, ossia la tutela della buona fede del contribuente e la tutela gli interessi erariali in presenza di frodi nel sistema dell'IVA.[199]

Gli interventi della Corte sono stati orientati a

---

[198] Cfr.: Nardelli M., *La Cassazione, la frode fiscale e la truffa tra corsi e ricorsi,* in *Riv. dir. trib.,* 2010, II, p. 190 ss.; Centore P., *Il principio di inerenza tra realtà e immaginazione,* in *Corr. trib.,* 2007, p. 1051 ss.; id., *La regolarità formale è indice della inesistenza dell'operazione ai fini IVA?,* in *GT – Riv. giur. trib.,* 2007, p. 580 ss.; id., *Contrasto tra giudici nazionali e comunitari sulla rilevanza della buona fede nelle frodi IVA,* in *Corr. trib.,* 2008, p. 1306 ss.

[199] Cfr.: De Flora M.G., *Brevi riflessioni in tema di regime probatorio nelle operazioni intracomunitarie,* in *Riv. dir. trib.,* 2009, IV, 20; Mondini A., *Falso materiale e ideologico nelle frodi IVA e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi,* in *Rass. trib.,* 2008, 1788 ss.; Rapisarda F., *I possibili nuovi indirizzi della Corte di giustizia europea in materia di operazioni comunitarie,* in *Giurisd. internaz.,* 2007, 11; Peirolo M., *La posizione della Corte di giustizia dell'Unione europea sulle frodi IVA in ambito intracomunitario,* in *il fisco,* 2007, 5442 ss.; Centore P., *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi IVA,* in *GT - Riv. giur. trib.,* 2006, 843; Logozzo M., *IVA e fatturazione per operazioni inesistenti,* in *Riv. dir. trib.,* 2011, fasc. 3, pt. 1, pp. 287 – 327.

valorizzare il profilo soggettivo del contribuente e quindi, ad abbandonare l'impostazione riconducibile al corollario della neutralità, che tiene conto del solo risultato dell'operazione, prescindendo dalle intenzioni degli operatori e, addirittura, dalla liceità delle attività realizzate, le quali sono valutate sotto un profilo squisitamente oggettivo.[200] La tradizionale interpretazione del principio di neutralità viene dunque, in parte, superata in sede comunitaria, pervenendo ad un nuovo equilibrio con il principio di tutela del diritto comunitario contro le frodi e gli abusi.[201]

All'impostazione della giurisprudenza comunitaria, dove è tenuto in debito conto il profilo soggettivo del contribuente, si è contrapposta per lungo tempo la giurisprudenza nazionale, in cui è prevalsa un'impostazione oggettiva che, invece, considera il risultato dell'operazione e dove permane una visione che tende a tutelare gli interessi erariali e a minimizzare la rilevanza della buona fede dei soggetti non coinvolti in operazioni fraudolente. [202]

---

[200]Toma G., *Frodi all'IVA comunitaria, riciclaggio e indagini tributarie*, *cit.*; Toma G., *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (I), cit.*; Toma G., *La frode carosello nell'IVA*. *Parte seconda - Risvolti tributari (II), cit*.

[201] CG, sentenza 6 luglio 2006, in cause riunite n. C-439/04 e n. C-440/04, *Axel Kittel*, in *Racc.*, 2006, 1, p. 6161, punti 56 e 57.

[202] Cfr.: Cass., 1° aprile 2011, n. 8132, in Banca Dati *BIG*, IPSOA; Cass., 28 ottobre 2010, n. 1235, id.; Cass., 18 gennaio

2.1 Il principio di neutralità dell'IVA in relazione ad operazioni frodatorie

La neutralità dell'IVA indica il fatto che sugli operatori economici non devono riverberarsi gli effetti di un'imposta che è destinata a incidere solo sui consumatori finali.

Il principio della neutralità fiscale non consente, quindi, una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite, derivandone che la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all'imposizione.

Alla luce di detto orientamento consegue che il sistema comune dell'IVA garantisce la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA.

Tenuto conto del suddetto principio, la giurisprudenza comunitaria ha precisato[203] che gli Stati membri non possono stabilire che le rispettive Amministrazioni tributarie effettuino indagini per accertare la volontà del soggetto passivo, in quanto l'applicazione dell'imposta è subordinata esclusivamente alla natura

---

2008, n. 10574, id.; Cass., 26 ottobre 2007, n. 22555, id.; Cass., 3 ottobre 2007, n. 20716, id.; Cass., 30 gennaio 2007 n. 1950, id.; Cass., 24 gennaio 2007 n. 1569, id..

[203] CG, sentenza 6 aprile 1995, in causa C-4/94, in *Banca Dati BIG,* IPSOA.

oggettiva dell'operazione economica.

Strettamente connessi al principio di neutralità dell'IVA sono quelli di certezza del diritto e del legittimo affidamento. In base al principio di certezza del diritto i soggetti dell'ordinamento comunitario, avendo la possibilità di conoscere i propri diritti ed obblighi, sono in grado di prevedere le conseguenze delle proprie azioni e di regolarsi di conseguenza. Ne deriva che agli operatori economici deve comunque essere garantito l'affidamento circa i diritti e gli obblighi riconducibili alle loro attività in relazione alle norme che disciplinano l'imposta.[204]

L'adozione dei principi di neutralità e di certezza non è in linea con l'estensione della responsabilità per frode a soggetti che hanno materialmente partecipato alla complessiva operazione sulla base di una gamma di stati soggettivi che va dall'ignoranza, alla mera conoscenza fino alla connivenza ossia in quest'ultimo caso il soggetto è a conoscenza della frode, ne trae vantaggio senza tuttavia, di fatto, agire d'accordo con gli autori diretti dell'illecito.

La Corte di giustizia ha affrontato[205] alcune questioni riguardanti il coinvolgimento inconsapevole di un

---

[204] CG, sentenza 29 aprile 2004, in cause riunite C-487/01 e C-7/02, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[205] CG, sentenza 12 gennaio 2006, in cause riunite n. C-354/03, n. C-355/03 e n. C-484/03, *Optigen*, in *Racc*., 2006,1, p. 483. Cfr. Fanni M., *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, p. 231.

operatore in una frode carosello. Secondo i giudici comunitari l'esigenza degli Stati membri di dotarsi di appropriati strumenti preventivi e repressivi delle frodi all'IVA non può giungere fino al punto di forzare i principi fondamentali di funzionamento dell'imposta. In particolare, il coinvolgimento di un operatore in buona fede in una catena di cessioni, facenti parte di un carosello fiscale, non consente all'amministrazione di uno Stato di espungere dal campo di applicazione dell'imposta l'operazione posta in essere dal soggetto inconsapevole, né di negare a quest'ultimo il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte.

Infatti, è considerato soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente un'attività economica, a prescindere dallo scopo o dai risultati di detta attività. L'analisi delle definizioni delle nozioni di soggetto passivo e di attività economiche mette in rilievo l'ampiezza della sfera d'applicazione della nozione di attività economiche e il suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati. In tale ottica, l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo è contrario agli scopi del sistema comune IVA di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti l'applicazione dell'imposta dando rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi.

Pertanto, il diritto di un soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte non può essere compromesso o

negato dalla circostanza che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono dette operazioni, senza che tale soggetto passivo lo sappia o possa saperlo, un'altra operazione, precedente o successiva a quella da esso realizzata, sia inficiata da frode all'IVA.

Il principio di neutralità dell'IVA sarebbe, infatti, sostanzialmente posto nel nulla, unitamente al principio di certezza del diritto, se si desse rilevanza ad elementi soggettivi, quale l'intento fraudolento di altri soggetti che siano intervenuti in precedenti stadi della catena produttiva.[206]

Bisogna quindi ritenere che il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. E quindi è irrilevante, ai fini del diritto di detrarre l'IVA pagata a monte, stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata o meno versata all'Erario.

Di conseguenza nel sistema comune dell'IVA il diritto di un operatore alla detrazione dell'imposta pagata in relazione ad una transazione deve essere valutato con riferimento esclusivo a tale specifica operazione e lo stesso diritto è quindi sicuramente salvaguardato tutte le volte che il contribuente non aveva conoscenza e non aveva ragione di conoscere la frode ossia quando è immune da colpa. [207]

---

[206] CG, sentenza 12 gennaio 2006, in cause riunite n. C-354/03, n. C-355/03 e n. C-484/03, *cit*.

[207] CG, sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, in *Banca*

La detrazione è invece negata quando il contribuente aveva conoscenza o poteva avere conoscenza della frode della quale è stato partecipe, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla vendita dei beni.[208] Il suddetto diritto, pertanto, viene a decadere se risulta provata la partecipazione attività psicologica e materiale del contribuente alla frode e, in tal caso, l'Amministrazione finanziaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso degli importi detratti.

Infatti, nel sistema comune dell'IVA, ai fini della validità e dell'assoggettabilità al tributo di una determinata operazione economica, non deve rilevare la diversa intenzione di un soggetto diverso dal soggetto passivo dell'operazione imponibile che intervenga in una sequenza di operazioni, laddove il soggetto passivo non avesse né potesse avere conoscenza della natura fraudolenta di altra e distinta operazione. Ne consegue che il diritto alla detrazione deve essere negato al soggetto passivo soltanto laddove risulti acclarato alla luce di elementi obiettivi, che egli era a conoscenza od avrebbe dovuto conoscere la natura fraudolenta delle operazioni imponibili delle quali è

Dati BIG, IPSOA.

[208] CG, sentenza 6 luglio 2006, in cause riunite n. C-439/04 e n. C-440/04, cit. Cfr. in dottrina: De Girolamo D., L'evo*luzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi IVA,* in *il fisco,* 2007, p. 4571 ss.; Centore P. *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi IVA,* in *GT - Riv. giur. trib.,* 2006, p. 843 ss.

stato partecipe.

I negozi estranei all'accordo fraudolento danno quindi luogo ad un'operazione imponibile in quanto direttamente imputabili a un soggetto passivo, il cui diritto di detrarre l'imposta non viene meno per il fatto che, senza che egli ne abbia diretta conoscenza, tali negozi si integrino in una catena di scambi illegali. Il sistema IVA non consente, quindi, di negare la detrazione a chi, in buona fede, sia ignaro della macchinazione del venditore. D'altro verso la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di negare la detraibilità dell'IVA in presenza di frodi delle quali il soggetto passivo non abbia avuto conoscenza produrrebbe violazione addirittura delle libertà fondamentali previste dal Trattato UE.[209]

2.2 La buona fede come limite al diritto di detrazione

Il diritto alla detrazione come appena illustrato costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Non è quindi ammissibile negare la detrazione a chi, in

[209] Centore P., *La tutela della buona fede nelle frodi IVA tra diritto comunitario e indirizzi della giurisprudenza nazionale,* in *Dir. com. e degli scambi intern.*, 2011, fasc. 2, pp. 317–329; Centore P., *Tutela "ampia" delle frodi nelle operazioni intracomunitarie,* in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 5, pp. 341–346; Toma G., *Frodi all'IVA comunitaria, riciclaggio e indagini tributarie, cit.*; Toma G., *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (I), cit.*; Toma G., *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (II), cit*.

buona fede, sia ignaro dei comportamenti frodatori del venditore.

Solo se manca la buona fede e, quindi, la frode è perpetrata dal medesimo soggetto passivo che fattivamente collabora, in accordo, con gli altri partecipanti alla frode, vengono a cadere i criteri obiettivi su cui si fondano le nozioni di cessioni di beni, effettuate da un soggetto passivo in quanto tale, e di attività economica.

A riguardo, la Corte di giustizia fa riferimento[210] a consolidati principi, tra i quali quello secondo cui non è consentito avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario.[211] La Corte, inoltre, precisa che gli operatori al fine di non perdere il diritto alla detrazione, devono adottare tutte le misure che possano essere da essi ragionevolmente pretese al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode in quanto la buona fede, intesa come mera ignoranza, non è sufficiente a fondare il diritto a detrarre l'imposta; questo diritto potrebbe essere negato qualora risultasse che l'operatore, usando l'ordinaria diligenza richiesta per la sua attività, avrebbe potuto sapere di partecipare ad una frode.

Precisamente, il diritto alla detrazione deve essere

---

[210] CG, 6 luglio 2006, in cause riunite n. C-439/04 e n. C-440/04, cit.

[211] CG, sentenza 12 maggio 1998, causa C-367/96, in *Racc.*, 1-2843, punto 20; Id., sentenza 23 marzo 2000, causa C-373/97, in *Racc.*, 1-1705, punto 33; Id., sentenza 3 marzo 2005, causa C-32/03, in *Racc.*, 1-1599, punto 32.

riconosciuto ogni qualvolta sussista affidamento incolpevole, e pertanto legittimo. In tal modo è offerta una giusta protezione giuridica di situazioni di apparenza tutelando il soggetto che abbia in buona fede operato con la convinzione di essere nel giusto e lecito, e che faccia, quindi, legittimo affidamento su una situazione di fatto apparentemente legittima e sulla conseguente possibilità di portare in detrazione l'IVA versata alla propria controparte.[212]

Tutela che deve comportare un retrocedere della pretesa erariale, che dovrà trovare soddisfazione solo nei confronti del venditore che ha operato in mala fede.

L'orientamento consolidatosi nell'ambito della giurisprudenza comunitaria, è volto quindi a tutelare lo *status* soggettivo di buona fede del contribuente, in specie, del cessionario, circa il suo agire secondo legge e il suo affidamento incolpevole nell'apparenza giuridica da altri creata.

L'indagine volta a verificare lo stato soggettivo del contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione in esame, tenuto anche conto della posizione assunta dalla giurisprudenza comunitaria porta a concludere come il cessionario non possa nascondersi dietro il dato formalistico di una certa rappresentazione documentale

---

[212] Sul concetto di buona fede, come interpretato dalla giurisprudenza comunitaria cfr.: CG, sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87; Id., sentenza 6 novembre 2003, cause riunite da C-78/2002 a C-80/2002, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

quando la frattura rispetto alla realtà è di manifesta evidenza, ma non possa nemmeno disporre di poteri di verifica al di fuori del riscontro della coerenza intrinseca di quanto complessivamente rappresentato dalla propria controparte o da terzi. [213]

Ne discende che il c.d. teorema del "non poteva non sapere" potrà trovare applicazione soltanto in presenza di incongruenze degli elementi rappresentati tali che, così come devono far dubitare in modo inequivoco il contribuente della loro corrispondenza al dato reale, perché contrarie a massime di comune esperienza, altrettanto possono far dubitare l'Amministrazione della inconsapevolezza, della buona fede e della diligenza del contribuente, e farle perciò presumere il contrario.[214]

Emerge quindi l'evoluzione del pensiero della Corte

---

[213]Toma G., *Frodi all'IVA comunitaria, riciclaggio e indagini tributarie*, *cit.*; Toma G., *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (I), cit.*; Toma G., *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (II), cit*.

[214] Il contribuente che "non poteva non sapere", è dunque non quello che "avrebbe potuto sapere" o che "avrebbe dovuto scoprire", indagando la verità, ma quello che non è affatto credibile che abbia potuto essere così poco accorto da non avvedersi della manifesta falsità della rappresentazione documentale pervenutagli da terzi, salva naturalmente la prova contraria. V. Mondini A., *Falso materiale e ideologico nelle frodi IVA e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, *cit*.

di Giustizia che, partendo dal bilanciamento degli opposti interessi cioè legittimo affidamento e tutela erariale, fissa il principio di coinvolgimento passivo dell'operatore che può essere considerato partecipante alla frode a meno che adotti tutte le misure che si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le operazioni non facciano parte di una frode. Dunque, è il comportamento dell'operatore che si manifesta decisivo per la verifica della partecipazione dell'operatore stesso.[215]

Si delinea, così, la figura degli operatori-fiancheggiatori e, quindi, responsabili, che si distinguono dagli operatori inconsapevoli, liberati, questi ultimi, dalla responsabilità se abbiano adottato tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode, potendo, in tal caso fare affidamento sulla liceità di

[215] La CG ha precisato che il destinatario della cessione di beni o servizi non risponde in modo oggettivo delle irregolarità commesse dal fornitore; infatti, in mancanza di tangibili indizi di irregolarità o evasione il diritto alla detrazione dell'IVA non può essere subordinato a un onere di indagine a carico del contribuente circa gli elementi soggettivi e oggettivi sussistenti "a monte" (CG, sentenza 21 giugno 2012, in cause riunite C-80/11 e C-142/11, in *Banca Dati BIG*, IPSOA). Inoltre la CG ha ribadito in materia di cessioni intracomunitarie, che se l'operazione presenta tutti i requisiti oggettivi richiesti dalla normativa per il perfezionamento della fattispecie e se il venditore dimostra di aver agito con diligenza e buona fede l'esenzione dall'IVA non può essere in nessun caso negata (CG, sentenza 6 settembre 2012, causa C-273/11, in *Banca Dati BIG*, IPSOA)

tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte.[216]

3. La rilevanza della buona fede nella giurisprudenza nazionale.

La Corte di Cassazione si è progressivamente avvicinata all'elaborazione della giurisprudenza comunitaria, soprattutto nei passaggi in cui i giudici comunitari hanno più volte posto in luce l'incidenza della componente psicologica del contribuente sull'esercizio di particolari diritti legati al vigente regime dell'IVA.[217]

Il costante avvicinamento della giurisprudenza

---

[216] CG, sentenza 1° maggio 2006, in causa n. C-384/04, *Federation of Technological Industries*, in *Racc*, 2006, I, p. 4191.

[217] Bisogna ricordare che numerose sono le sentenze della Corte di Cassazione che in un recentissimo passato hanno disconosciuto qualsiasi rilevanza alla buona fede del contribuente e in generale, agli stati soggettivi, riconducibili all'inconsapevolezza della frode altrui e del carattere solo fittizio e apparente della propria controparte contrattuale. Ne è un esempio la recente sentenza (Cass., 11 giugno 2008, n. 15396, in *Banca Dati BIG*, IPSOA) in cui la Corte mantiene un orientamento particolarmente restrittivo, affermando che in ipotesi di frode carosello e ai fini della prova dell'interposizione fittizia non sia necessaria la dimostrazione della sussistenza di un accordo tra il cessionario, il reale cedente occulto e la società cartiera, ma è sufficiente l'individuazione di un soggetto fittizio all'interno della catena di cessioni per ritenere provata la finalità evasiva dell'operazione.

nazionale a quella comunitaria è riscontrabile[218] dal momento in cui la Corte di Cassazione ha incominciato ad attribuire un ruolo centrale allo stato soggettivo del cessionario ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA a fronte di fatturazioni per operazione inesistenti.

L'adesione all'orientamento della Corte di giustizia risulta evidente,[219] quando la Corte di Cassazione giunge a respingere la tesi secondo cui il cessionario non avrebbe potuto detrarre l'IVA corrisposta sull'acquisto, sul solo presupposto che il fornitore sarebbe riconducibile ad una società cartiera fittiziamente interposta rispetto all'effettivo dante causa, in mancanza della prova della partecipazione attiva o, quanto meno, della consapevolezza della frode intervenuta nei passaggi precedenti il suddetto acquisto.

La Corte collega esplicitamente la sanzione dell'indetraibilità dell'IVA per il cessionario con la prova della sussistenza di comportamenti evasivi i quali potrebbero essere affermati in presenza del mancato riversamento all'Erario dell'imposta incassata dal cedente e della dimostrazione dell'accordo fraudolento tra i vari soggetti coinvolti, in conseguenza del quale possa sostenersi che i vari passaggi non avrebbero avuto una giustificazione economica. Conseguentemente, essa nega

---

[218] Cass., 30 gennaio 2007, n. 1950, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[219] Cass., 13 marzo 2009, n. 6124, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

che possano rilevare concezioni oggettiviste, nelle quali il cessionario si possa vedere negato il diritto alla detrazione per il semplice fatto che, a monte del suo acquisto, si sia verificata una frode, ma afferma, al contrario, che tale situazione può aversi solo qualora sia provata la sussistenza di un elemento psicologico in capo al cessionario, consistente nella necessaria e consapevole partecipazione all'evasione posta in essere dalla venditrice.[220]

La Cassazione è giunta a questo risultato, superando il precedente orientamento, secondo cui la falsità soggettiva del documento comporterebbe la perdita del diritto di detrazione, indipendentemente dalla valutazione della posizione dell'acquirente e, dunque, della sua eventuale estraneità al disegno evasivo.[221]

---

[220] Cfr.: Cass., 11 aprile 2011, n. 8132, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Cass., 24 luglio 2009, n. 13738, id. Decisiva è la ricostruzione della transazione commerciale facendo riferimento a indici (al fine della valutazione della consapevolezza della frode) quali il prezzo dei beni inferiore a quelli di mercato, il collegamento personale o sociale tra i diversi soggetti, le circostanze attinenti alla consegna e al trasporto.

[221] La consapevolezza del contribuente non è valutata come stato soggettivo dello stesso ma come idoneità a conoscere l'illiceità delle operazioni poste in essere da altri soggetti sulla base degli strumenti giuridici disponibili nel sistema fiscale in cui opera, cfr.: Amatucci F., *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario IVA*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, fasc. 1, pp. 3 – 29.

Il nuovo indirizzo interpretativo lascia, tuttavia, aperta la questione riguardante la prova dell'estraneità che l'operatore deve fornire, al fine di ottenere il riconoscimento della propria buona fede.

L'espressione del "non sapeva o non poteva sapere di partecipare alla frode" evoca una sorta di responsabilità in vigilando di facile presunzione contraria che richiede una dimostrazione a discarico non semplicissima.

L'indeterminatezza della ipotesi, mediana fra la concorrenza attiva e la partecipazione davvero inconsapevole, non è potenziale ma del tutto concreta, considerando che la Corte di Cassazione, ha sostenuto[222] che il committente-cessionario, al quale sia contestata la detrazione dell'IVA relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, ha il diritto di detrarre l'IVA se, a prescindere dal pagamento dell'imposta, dimostra che non sapeva e non poteva sapere di partecipare ad una operazione che si iscriveva in una frode all'imposta.

In sintesi, il committente-cessionario, al quale sia contestata la detrazione dell'IVA anche se pagata, relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, avrebbe l'onere di conoscere che il venditore-prestatore è autore di un'operazione in frode all'IVA e, se vuole vedersi riconosciuto il diritto di detrarre l'IVA avrebbe l'onere di dimostrare che è incolpevole la sua ignoranza di aver partecipato ad una operazione in frode dell'IVA.

---

[222] Cass., 21 gennaio 2011, n. 1364, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

Il confronto dei due termini appena evocati, conoscenza e ignoranza, può suggerire la via per giungere alla non responsabilità dell'operatore "onesto".[223] Infatti, laddove l'indagine sul comportamento eventualmente fraudolento del *patner* sia negativa, l'ignoranza è sufficiente; viceversa, nel caso essa sia positiva, la conoscenza deve indurre l'operatore a non farsi coinvolgere al fine di evitare di diventare complice fiancheggiatore dell'effettivo frodatore.[224]

4. L'onere probatorio

Confrontando la giurisprudenza comunitaria con quella nazionale, emergono due modelli giuridici diversi per affrontare il problema della responsabilizzazione e del riparto delle responsabilità tra gli operatori economici, in caso di frodi imputabili ad una sola delle parti o addirittura

---

[223] A riguardo osserva Tesauro F., *Appunti sulle frodi carosello, cit.*, che il punto critico è proprio "quando si pretende dal contribuente la prova della sua inconsapevolezza o buona fede. L'imprenditore prudente cura di fare indagine sui suoi clienti (se siano solvibili) non sui fornitori. Quando si fanno acquisti, ci si preoccupa della qualità della merce e del prezzo. Non si può pretendere che il contribuente abbia rapporti solo con fornitori dei quali abbia la certezza che siano (e saranno) contribuenti irreprensibili"

[224] Toma G., *Frodi all'IVA comunitaria, riciclaggio e indagini tributarie, cit.*; Toma G., *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (I), cit.*; Toma G., *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (II), cit.*

a terzi.

Quello comunitario, pone l'esistenza di un dovere di accortezza e di vigilanza in capo agli operatori, immanente allo stesso sistema d'imposizione dell'IVA e collega la responsabilità alla violazione di questo dovere alla consapevolezza della frode e valorizza espressamente gli *status* soggettivi di buona e mala fede ponendo sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la frode, ossia il fatto che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte.[225]

---

[225] Nella sentenza 21 giugno 2012, in cause riunite C-80/11 e C-142/11, in *BANCA DATI BIG*, IPSOA, la Corte afferma, infatti, che l'Amministrazione fiscale dovrà dimostrare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte. Infatti, un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA deve essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112/CE, partecipante a tale evasione, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni.

Al contrario non è ammissibile sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena di fornitura, anteriore o posteriore a quella

Quello nazionale, invece, fonda il riparto della responsabilità su ipotesi cristallizzate di inadempimento di obblighi strumentali e piuttosto che formulare in modo esplicito presunzioni legali assolute di partecipazione o di conoscenza delle frodi altrui preferisce dissimularle introducendo specifici e obiettivi presupposti di responsabilità solidale del cedente o del cessionario. [226]

Sul tema, la Cassazione ha espresso oscillanti posizioni.

---

realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione.

La Corte precisa inoltre che gli operatori che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di un'evasione, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione.

La Corte aggiunge che gli Stati membri possono stabilire altri obblighi, rispetto a quelli previsti da tale direttiva, che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni. Tuttavia, tale facoltà non può essere utilizzata, per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti. Inoltre, le misure che gli Stati membri possono adottare, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le evasioni non devono eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi. Esse non possono quindi essere utilizzate in maniera tale da rimettere sistematicamente in discussione il diritto a detrazione dell'IVA e, pertanto, la neutralità dell'IVA quando il soggetto abbia agito con la dovuta diligenza.

[226] Di Siena M., *Operazioni soggettivamente inesistenti e detraibilità dell'IVA*, *Rass. trib.*, 2007, fasc. 1, pp. 201 – 215.

Secondo un primo indirizzo la Corte ha reputato che l'onere probatorio ricada su chi intenda usufruire del beneficio riconducibile alla falsa fattura, quindi sul cessionario che voglia sfruttare il costo sotteso al documento fiscale per comprimere la base imponibile sulla quale applicare l'aliquota di imposta.[227]

In alcuni casi ha invece ritenuto che sia l'Amministrazione a dover fornire la prova dell'inesistenza dell'operazione sul presupposto che le fatture costituiscono, di per sé, idoneo mezzo di prova delle operazioni compiute da un'impresa, anche mediante elementi indiziari, i quali sarebbero idonei ad invertire l'onere probatorio, facendolo poi gravare sul contribuente.[228]

Secondo una terza impostazione, che costituisce una

---

[227] Si v. la recente sentenza, Cass., 19 settembre 2012, n. 15741, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, ove si afferma che è il contribuente che deve dimostrare di non aver detratto l'IVA abusivamente e di non essere stato coinvolto consapevolmente nell'operazione carosello. Infatti, non spetterebbe, in caso di interposizione fittizia, all'Agenzia delle Entrate dare prova dell'accordo simulatorio tra l'effettivo fornitore della merce, la cartiera che ha emesso le fatture e l'effettivo acquirente.

[228] Cass., 29 luglio 2009, n. 17572, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, ove la Cassazione rigetta il ricorso dell'Amministrazione finanziaria sottolineando che la stessa non aveva dato prova della supposta inesistenza delle operazioni.

sorta di posizione intermedia, l'onere probatorio deve essere invece ripartito tra Amministrazione finanziaria e il contribuente secondo determinati criteri.[229]

Precisamente secondo questo indirizzo innanzitutto l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad estrapolare elementi che, nel loro complesso, possano costituire un valido presupposto probatorio per la contestazione dell'inesistenza delle operazioni, contestazione che, in tal modo, viene, per così dire, qualificata mediante idonee argomentazioni, sulla base delle quali ritenere inesistenti le operazioni stesse. Solo successivamente il contribuente è tenuto, a propria volta, a dimostrare, mediante altri elementi, l'effettiva esistenza delle operazioni.

L'elemento centrale per questa impostazione è la necessità di una convincente iniziale contestazione dell'Amministrazione finanziaria circa l'inesistenza delle operazioni, una contestazione, dunque, motivata e non generica.[230]

Il giudice di merito dovrà quindi, da un lato, verificare la serietà e gravità degli elementi di prova posti dall'Amministrazione a sostegno della sua contestazione e dall'altro, esaminare le eventuali controdeduzioni offerte dal contribuente. A riguardo, l'Amministrazione non può

---

[229] Cass., 24 luglio 2009, n. 17377, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[230] Cass., 21 aprile 2010, n. 9476, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

limitarsi ad una generale ed apodittica contestazione della documentazione del contribuente, essendo suo onere quello di indicare specificamente gli elementi, anche indiziari, sui quali fonda la propria pretesa. [231]

Se l'Amministrazione fornisce validi elementi di prova per affermare che una o più fatture siano da ritenersi emesse per operazioni inesistenti, il contribuente, sul quale si trasferisce l'onere probatorio, può assolvere suddetto onere mediante anche ad esempio la dimostrazione della correttezza della tenuta della documentazione fiscale e contabile.

Quest'ultima modalità probatoria di difesa del contribuente non può però considerarsi incontestabile. In primo luogo, perché il meccanismo consistente nel contabilizzare operazioni cosiddette inesistenti presuppone, per definizione, l'approntamento di tale

[231] Sul problema della prova si ricorda che la Corte di Cassazione ha ribadito anche recentemente (Cass., 11 gennaio 2007, n. 384, in *Banca Dati BIG*, IPSOA) che l'onere probatorio gravante, a norma dell'art. 2697 del c.c., su chi intende far valere in giudizio un diritto, ovvero su chi eccepisce la modifica o l'estinzione del diritto da altri vantato, non subisce deroga neanche quando abbia ad oggetto fatti negativi, in quanto la negatività dei fatti oggetto della prova non esclude né inverte il relativo onere, gravando esso pur sempre sulla parte che fa valere il diritto di cui il fatto, pur se negativo, ha carattere costitutivo; tuttavia non essendo possibile la materiale dimostrazione di un fatto non avvenuto, la relativa prova può esser data mediante dimostrazione di un fatto positivo contrario, o anche mediante presunzioni dalle quali possa desumersi il fatto negativo.

documentazione formale. In secondo luogo, per il principio ormai consolidato secondo cui la correttezza formale della contabilità non può diventare un mezzo per commettere ogni possibile violazione delle leggi fiscali.

Ne deriva che l'Amministrazione finanziaria può liberamente superare le risultanze documentali, contrapponendo ad esse circostanze ed elementi di fatto comprovanti la fittizietà di tali operazioni e che, in tal caso, l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle stesse si sposta nuovamente a carico del contribuente, il quale non potrà limitarsi ad opporre la documentazione formale, ma dovrà, a sua volta, allegare elementi di prova in grado di dimostrarne la loro effettiva esistenza.

Il giudice di merito dovrà inoltre valutare se gli elementi accertati, offerti dall'Amministrazione per giustificare la pretesa fittizietà dell'interposizione e la consapevole partecipazione del contribuente alla frode abbiano i necessari caratteri di gravità, precisione e concordanza, a fronte dei quali spetta al contribuente stesso l'onere di fornire la prova contraria. Oggetto della valutazione del giudice non dovrà essere quindi solo l'individuazione dei requisiti necessari per la detraibilità dell'IVA ma la tematica dell'onere della prova valutata sotto il profilo dello stato soggettivo del destinatario della fattura. [232]

---

[232] Si realizza così come afferma la Corte di Giustizia nella sentenza 21 giugno 2012, in cause riunite C-80/11 e C-142/11, in *BANCA DATI BIG*, IPSOA un bilanciamento delle responsabilità tra Amministrazione fiscale e contribuente, in quanto gli articoli

La Cassazione è giunta anche ad affermare, in un'ottica di tutela del contribuente e di avvicinamento alle posizioni dei giudici comunitari, che nel caso in cui il contribuente che riceva fatture soggettivamente false

---

167, 168, lettera a), 178, lettera a), 220, punto 1, e 226 della direttiva 2006/112/CE devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una prassi nazionale in base alla quale l'Amministrazione finanziaria nega ad un soggetto passivo il diritto di detrarre, dall'importo dell'IVA di cui egli è debitore, l'importo dell'imposta dovuta o versata per i servizi che gli sono stati forniti, con la motivazione che l'emittente della fattura correlata a tali servizi, o uno dei suoi subfornitori, ha commesso irregolarità, senza che detta Amministrazione dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal suddetto emittente o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di prestazioni. Inoltre, la Corte sottolinea anche che gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), e 273 della direttiva 2006/112/CE devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una prassi nazionale in base alla quale l'Amministrazione finanziaria nega il diritto a detrazione con la motivazione che il soggetto passivo non si è assicurato che l'emittente della fattura correlata ai beni a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio del diritto a detrazione avesse la qualità di soggetto passivo, che disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che avesse soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o con la motivazione che il suddetto soggetto passivo non dispone, oltre che di detta fattura, di altri documenti idonei a dimostrare la sussistenza delle circostanze menzionate, benché ricorrano le condizioni di sostanza e di forma previste dalla direttiva 2006/112/CE.

fornisca elementi circa la sua buona fede ed estraneità a eventuali frodi commesse da terzi è legittimato a detrarre l'IVA corrisposta al cedente.[233] L'amministrazione dovrà quindi evidenziare gli elementi sulla base dei quali ritiene il coinvolgimento del contribuente acquirente nella frode; quest'ultimo, solo successivamente, è tenuto a dimostrare la propria buona fede nell'acquisto della merce e quindi la sua ignoranza incolpevole circa la frode perpetrata da terzi.[234] Elementi su cui valutare la buona fede del

[233] Cass., 11 aprile 2011, n. 8132, in *Banca Dati BIG*, IPSOA. Ancor più recentemente la Cassazione ha precisato che si può ritenere che il committente-cessionario "non poteva conoscere" la natura di mera "cartiera" della società cedente quando il carattere fraudolento delle operazioni era stato nascosto creando una struttura aziendale effettiva munita di personale e mezzi di trasporto (Cass. 19 ottobre 2012, n. 18009, in *Banca Dati BIG*, IPSOA).

[234]Sulla rilevante questione dell'onere della prova cfr. Miccinesi M., *Le frodi carosello nell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, fasc. 12, pt. 1, pp. 1089–1102 ove l'Autore afferma che "l'Amministrazione finanziaria, per poter contestare la violazione dell'obbligo di diligenza posto a carico del contribuente, deve fornire la prova della partecipazione del contribuente stesso alla frode, sia pure *sub specie* di concorso passivo. E la prova di tale appartenenza al circuito fraudolento può essere fornita dal Fisco su un piano oggettivo, assumendo rilevanza, al riguardo, sia il divario di prezzo tra il prodotto acquistato ed il prezzo medio praticato sul mercato, sia altri elementi, comunque indicativi della possibilità di acquisire consapevolezza della frode: dalla particolarità dei legami giuridici, economici e personali fra gli operatori alla inadeguatezza della struttura aziendale del fornitore; dalle anomale modalità di

cessionario sono da individuarsi innanzitutto nell'impossibilità di conoscere la provenienza fittizia delle fatture e dal fatto di non avere tratto alcun beneficio dalla frode né in termini fiscali, né in termini di acquisto di beni a prezzi inferiori a quelli di mercato.[235]

Concludendo, si può rilevare come in merito all'onere della prova permane una evidente distanza fra i recenti indirizzi della Corte di Giustizia tendenti ad individuare nell'Amministrazione finanziaria il soggetto

---

pagamento all'assenza di riscontri documentali sulla consegna dei beni.

Solo quando l'amministrazione abbia dato queste prove, scatta la necessità per il contribuente di offrire la prova contraria, destinata pertanto a vertere sui comportamenti positivamente adottati per verificare le caratteristiche del fornitore."

L'Autore precisa anche che "nel caso in cui il prezzo praticato sia inferiore a quello di mercato, scatta la presunzione prevista dall'art. 60-*bis* del DPR n. 633/1972, che ha introdotto nel nostro ordinamento il principio della responsabilità solidale tra cedente e cessionario. Tale presunzione relativa opera soltanto con riferimento ai beni espressamente previsti dal D.M. 22 dicembre 2005, mentre in tutte le restanti ipotesi, il prezzo inferiore al valore medio potrà costituire solo un indizio, ferma quindi la necessità per l'amministrazione di integrare la prova con altri elementi."

[235]Toma G., *Frodi all'IVA comunitaria, riciclaggio e indagini tributarie*, *cit.*; Toma G. *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (II), cit.*; Toma G. *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (II), cit.*

tenuto a fornire la prova della frode[236] e quelli della Cassazione che a tutt'oggi non ha ancora estrapolato principi certi e univoci. Si auspica, a riguardo, un allineamento alle posizioni espresse dalla Corte di giustizia.

5. Le conseguenze a seguito della frode

Secondo l'art. 21, 7° comma del D.P.R. n. 633 del 1972 il soggetto che abbia emesso fatture per operazioni inesistenti, ma astrattamente imponibili ai fini dell'IVA e per le quali il tributo in parola sia stato applicato e esposto

[236] La CG ha confermato questo orientamento anche nella recentissima sentenza del 6 dicembre 2012, in causa C-285/11, nella quale ribadisce che è onere dell'Amministrazione finanziaria provare la malafede dell'acquirente nel caso contesti la natura fraudolenta di una operazione. In tutti gli altri casi, e a fronte di un'operazione effettivamente realizzata, viene preservato in capo all'acquirente il diritto alla detrazione dell'imposta versata. Per i giudici comunitari, infatti, gli articoli 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 e 178 della direttiva 2006/112/CE devono essere interpretati nel senso che ostano, a che venga negato ad un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA relativa ad una cessione di beni con la motivazione che, tenuto conto di evasioni o di irregolarità commesse a monte o a valle di tale cessione, quest'ultima deve considerarsi non effettivamente avvenuta, senza che sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che detto soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa a monte o a valle nella catena di cessioni, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

nel documento ideologicamente falso, non viene liberato dall'obbligo di versare l'imposta, benché l'accertamento sulla inesistenza dell'operazione si sia concluso con esito positivo.[237] Chi emette fattura è dunque tenuto a pagare l'imposta, per il solo fatto che l'imposta è stata esposta in fattura. L'imposta è dovuta, in sostanza, a titolo di sanzione.

La dottrina maggioritaria[238] ritiene che l'IVA dovuta ai sensi del citato 7° comma dell'art. 21 non sia ripetibile ed esclude la detrazione dell'IVA documentata da fatture per operazioni inesistenti salvo il caso in cui il cessionario sia estraneo alla frode ossia se non aveva e non poteva avere conoscenza della frode.

La suddetta impostazione trova origine innanzitutto nella natura sanzionatoria della disposizione di cui all'art. 21, 7° comma del D.P.R. n. 633 del 1972 nonché nell'inutilizzabilità per il recupero della somma versata a tale titolo della procedura prevista dall'art. 26, 3° comma del D.P.R. n. 633 del 1972, poiché la stessa viene

---

[237] Cfr.: Di Siena M., *Operazioni soggettivamente inesistenti e detraibilità dell'IVA*, *cit*.

[238] Sulla natura dell'art. 21, 7° comma, D.P.R. n. 633 del 1972, *ex multis*: Bosello F., *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, III ed.; Salvini L., *La detrazione dell'IVA nella Sesta Direttiva e nell'ordinamento interno*, in Studi in onore di Victor Uckmar, Padova, 1997, V, 1063; Marcheselli A., *Riparto dell'onere della prova in tema di fatture relative ad operazioni ritenute inesistenti*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 771.

pressoché pacificamente ritenuta non esperibile per la rettifica di fatture dolosamente emesse per operazioni inesistenti. [239] Non solo. Si rileva, inoltre, l'insussistenza di un diritto di credito nei confronti dell'Erario.[240]

Un contrapposto orientamento dottrinale[241] sostiene al contrario la detraibilità dell'IVA assolta o pagata in relazione a fatture ritenute inesistenti, rilevando l'assenza di una norma che vieti o limiti espressamente l'esercizio di tale diritto oltre che sull'esigenza di una considerazione unitaria dell'operazione sotto il profilo attivo e passivo del rapporto, al fine di evitare una duplicazione del prelievo.

Tra le ulteriori argomentazioni che supportano le ragioni dei fautori della detraibilità dell'IVA è stata annotata la presenza di taluni presupposti quali: l'effettuazione di un'operazione economica astrattamente assoggettabile ad IVA, l'inesistenza dell'operazione solo sul piano soggettivo e la buona fede del soggetto passivo della rivalsa.[242]

---

[239] Basilavecchia M., *Le note di variazione*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, F. Tesauro (a cura di), Torino, 2001, 649.

[240] Beccaria S., *Valore Aggiunto (imposta sul)*, in *Noviss. dig. it.*, XX, 1975, 492.

[241] Ficari V., *Indetraibilità dell'imposta ed operazioni oggettivamente inesistenti*, in *Rass. trib.*, 2001, 222 ss.

[242] Cfr.: Raviola D., *Detrazione IVA in caso di fatture emesse per operazioni inesistenti, oppure recanti un importo a titolo di IVA superiore al dovuto*, in *il fisco*, 2002, 83 ss.

La giurisprudenza maggioritaria, condivide però la posizione volta a negare la detraibilità dell'IVA a seguito di fatturazioni per operazioni inesistenti.[243] La Cassazione ha sempre affermato l'indetraibilità del tributo da parte del destinatario della fattura ideologicamente falsa (perché solo in assenza di circostanze fraudolente o abusive il

---

[243] Cfr.: Cass., 23 aprile 2008, n. 10505 del 2008, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, ove si afferma che contribuente non è ammesso a fruire della detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti in presenza di operazioni delle quali sia contestata l'esistenza e la corretta identificazione del soggetto cedente. V. anche: Cass., 1 agosto 2012, n. 13825, in *Banca Dati BIG*, IPSOA

Per l'orientamento minoritario si ricorda Cass., 31 luglio 2008, n. 20752 in *Banca Dati BIG*, IPSOA ove la legittimazione attiva del cessionario a ripetere le imposte non dovute e indebitamente versate, come nel caso di esercizio in malafede della rivalsa da parte del cedente, direttamente nei confronti dell'amministrazione, è stata invece ammessa.

diritto a detrazione, una volta sorto, rimane acquisito)[244] nonché l'obbligo di versamento dell'IVA indicata in fattura ai sensi dell'art. 21, 7° comma del D.P.R. n. 633 del 1972.[245]

Da ultimo bisogna ricordare che in ipotesi di frode carosello si pone anche il problema della deducibilità del costo riguardante l'acquisto del bene da parte del cessionario, questione disciplinata dall'art. 14, comma 4-*bis*, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 come modificato dall'art. 8 del D.L. n. 16 del 2012, convertito con modificazioni nella legge n. 44 del 2012 ove si dispone che nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, 1° comma del TUIR, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come delitto non colposo.

---

[244] Beghin M., *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corr. trib*., 2010, fasc. 19, pp. 1511– 515 ove l'autore sottolinea come con la sentenza n. 10394 del 2010, la Corte di Cassazione ha negato la detraibilità dell'IVA addirittura unicamente perché la fattura non proveniva dal soggetto che aveva effettuato la cessione o la prestazione. La pronuncia, pur essendo espressione di un granitico orientamento giurisprudenziale, non appare condivisibile in quanto non si fa riferimento né al fatto che l'acquisto non c'è stato, né che l'acquisto è avvenuto per importo diverso da quello contabilizzato, né che non c'era inerenza tra l'acquisto effettuato e l'attività economica.

[245] Cfr.: circolare dell'Agenzia delle entrate, 26 settembre 2005, n. 42/E.

Precisamente, la modifica ha ristretto la portata dell'indeducibilità e l'ha limitata solo ai costi e spese di beni o prestazioni direttamente utilizzati per atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il Pubblico ministero ha esercitato l'azione penale o, comunque, se il giudice ha emesso il decreto che dispone il giudizio o sentenza di non luogo a procedere. Si è passati da una generica riconducibilità a fatti qualificabili come reato come precedentemente previsto,[246] a spese e costi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività illeciti.

Agli effetti della nuova disposizione, l'indeducibilità del costo opera solo ove vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa. Ne consegue che i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato, sono deducibili.

---

[246] In presenza di acquisti di beni e servizi riconducibili a reato, negli ultimi anni l'Amministrazione finanziaria era solita contestare l'indeducibilità del costo applicando in modo rigoroso la norma contenuta nell'art. 14, comma 4-*bis*, della legge n. 537 del 1993 ove si prevedeva che non erano ammessi in deduzione costi o spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente protetti. Questa norma ha trovato ampia applicazione per le fatture soggettivamente inesistenti, vale a dire in presenza di operazioni realmente avvenute dove, però, il cedente o il prestatore non era quello reale. È il caso, tra gli altri, della maggior parte delle frodi carosello.

Inoltre, l'indeducibilità è limitata ai soli delitti non colposi. Quindi i soggetti coinvolti nelle frodi carosello si vedranno riconosciuta la deducibilità quando i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, come nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati, venduti, trasformati. Secondo le nuove norme, non è infatti, più sufficiente il coinvolgimento anche consapevole dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetti diversi dall'effettivo venditore per contestare l'indeducibilità.[247]

Il nuovo regime, decisamente più favorevole al contribuente, trova applicazione anche per il passato e quindi anche per le violazioni già commesse e contestate. Il comma 3, dell'art. 8, del D.L. n. 16 del 2012 prevede, infatti, l'estensione anche ai fatti, atti o attività posti in

---

[247] Cfr.: Cass. 20 giugno 2012, n. 10167, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, dove la Cassazione ha anch'essa affermato che, a seguito della nuova normativa, le fatture soggettivamente inesistenti sono deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Secondo la Cassazione, infatti, in tema di imposte sui redditi, a norma dell'art. 14, comma 4-*bis*, della legge n. 537 del 1993 nella formulazione introdotta con l'art. 8, comma 1, D.L. n. 16 del 2012, sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, per il solo fatto che essi sono sostenuti nel quadro di una cd. "frode carosello", anche per l'ipotesi che l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che a norma del TUIR siano in contrasto con i principi effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.

essere prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni se più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi non siano definitivi.[248]

6. Le misure di contrasto alle frodi

Al fine di un effettivo contrasto delle problematiche appena illustrate l'approccio non può che essere *in primis* a livello comunitario.

Le ulteriori misure volte a rafforzare i sistemi fiscali e la cooperazione nel settore al fine di prevenire le frodi IVA dovranno riguardare quindi norme comuni minime di registrazione e cancellazione dei soggetti passivi, di fatturazione, di esigibilità dell'imposta sulle operazioni intracomunitarie e di responsabilità in solido.

Innanzitutto, per la repressione delle frodi il numero di partita IVA corretto e valido è un elemento essenziale dell'attuale sistema IVA in quanto determina le norme e gli obblighi applicabili. Attualmente, tuttavia, tali dati non sono sempre affidabili. Alcuni Stati membri mantengono validi i numeri di partita IVA anche quando viene dimostrato che il soggetto passivo in questione è coinvolto in frodi a danno dell'IVA ed è scomparso. Il momento della registrazione è inoltre essenziale per verificare se l'impresa svolgerà una attività economica reale. Un modo per prevenire le frodi consiste nel limitare le possibilità dei potenziali autori di frodi di presentarsi come soggetti

[248] In merito, si v. la circolare dell'Agenzia delle Entrate, 3 agosto 2012, n.32/E.

passivi.

Inoltre, lo scambio d'informazioni fra Stati membri sulle operazioni intracomunitarie è un elemento chiave per consentire allo Stato membro dove viene effettuato l'acquisto di individuare le forniture pertinenti. A tale scopo è necessario che gli Stati membri diano la stessa interpretazione di esigibilità dell'IVA sulla fornitura e l'acquisizione di beni a livello intracomunitario.

I meccanismi di frode ai danni dell'IVA individuati hanno messo in luce che l'esenzione dall'IVA all'importazione quando l'importazione è seguita da una fornitura o da un trasferimento intracomunitario costituisce uno dei punti deboli delle norme attuali. In effetti, lo scambio di informazioni fra le amministrazioni doganale e fiscale del paese di importazione non è tuttora sufficientemente organizzato e le informazioni pertinenti non sono trasmesse in modo efficiente allo Stato membro seguente.

Numerosi Stati membri hanno introdotto misure nazionali per limitare le perdite di IVA dovute alla frode dell'operatore inadempiente cercando di recuperare l'imposta da altri soggetti passivi coinvolti nella stessa catena di operazioni. La Corte di giustizia ha più volte ribadito, come *supra* illustrato, che l'Amministrazione fiscale può negare all'acquirente o al destinatario il diritto a detrazione se è in grado di provare che esso era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, del fatto che il suo acquisto faceva parte di un'operazione connessa all'evasione fraudolenta dell'IVA. Le amministrazioni

fiscali devono quindi dimostrare tale conoscenza in ogni singolo caso. Si tratta di una procedura complicata, che in più rischia di lasciare i soggetti passivi in una posizione vulnerabile, soprattutto quando trattano con un fornitore o prestatore non conosciuto. Inoltre, le imprese in buona fede rischiano di vedersi contestato il diritto a detrazione per il fatto di aver inavvertitamente intrattenuto rapporti commerciali con autori di frodi.

Un altro approccio promettente consiste nella creazione di una rete europea, Eurofisc, per una cooperazione operativa più stretta fra gli Stati membri nella lotta contro le frodi a danno dell'IVA. I compiti fondamentali di Eurofisc sarebbero quelle di fornire un meccanismo multilaterale di allerta precoce nel quadro della lotta alle frodi a danno dell'IVA che, in caso positivo, possa condurre a una valutazione comune dei rischi per le operazioni intracomunitarie, coordinare lo scambio di informazioni e il lavoro degli Stati membri partecipanti in risposta alle allerte ricevute.[249]

Inoltre, bisogna ricordare che la direttiva 2010/45/CE che prevede una fatturazione maggiormente armonizzata consentirà alle imprese di adempiere più facilmente ai loro obblighi e garantirà anche una implementazione della possibilità di controlli. In particolare la fatturazione

---

[249] Cfr.: Cerioni F., *La cooperazione amministrativa IVA tra autorità fiscali degli Stati UE si rafforza: verso un controllo europeo?*, in *Corr. trib.*, 2012, fasc. 15, pp. 1138 – 1144.

elettronica presenta notevoli vantaggi rispetto alla fatturazione cartacea: termini di pagamento ridotti, minore possibilità di errori e soprattutto, un processo di elaborazione completamente integrato.

Concludendo bisogna quindi sottolineare[250] che la sussistenza di un comportamento fraudolento costituisce la condizione sufficiente per negare il diritto di detrazione.

A questo proposito, la presentazione di false fatture alla pari di qualsiasi altra alterazione è idonea ad impedire la riscossione dell'importo esatto dell'imposta e, pertanto, è atta a compromettere il buon funzionamento del sistema comune dell'IVA. Pertanto, il diritto dell'Unione non impedisce agli Stati membri di considerare l'emissione di fatture irregolari alla stregua di una frode fiscale e di negare il diritto di detrazione in una siffatta ipotesi. Il diniego della detrazione in caso di inosservanza di un obbligo previsto dal diritto nazionale, dispiega infatti un effetto deterrente a prevenire frodi e evasioni fiscali.[251]

Il risultato è, dunque, del rafforzamento dell'azione di contrasto alle pratiche fraudolente, giustificato, sotto il

---

[250] Cfr.: CG, 7 dicembre 2010, causa C-285/09, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[251] Bisogna anche ricordare che con il D.L. 24 marzo 2010 n. 40 è stato introdotto l'obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle entrate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi "black list".

profilo della proporzionalità, dalla conclamata responsabilità del soggetto agente.[252] Non a caso, i principi di neutralità fiscale o di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento non possono essere validamente invocati da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale.

Al contrario tali principi possono e, anzi, debbono essere riconosciuti, quando non sia provata la partecipazione dell'operatore alla frode. [253]

---

[252] In tal senso cfr. anche Cass., 10 dicembre 2010, n. 24965, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[253] Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, IPSOA, 2011; Centore, P., *IVA europea: il VAT package 2008*, IPSOA, 2008.

Capitolo V – L'IVA nell'integrazione europea

1. L'imposta nel mercato unico - 2. Le possibili evoluzioni del sistema

1. L'imposta nel mercato unico

L'IVA rappresenta un'importante fonte di entrate per i bilanci nazionali e in molti Stati membri ne è la principale. Nel 2008 le entrate IVA erano pari al 21,4% del gettito fiscale nazionale degli Stati membri dell'UE, con un aumento del 12% rispetto al 1995.[254]

Diversi Stati membri hanno recentemente aumentato le aliquote dell'IVA in risposta alle esigenze di risanamento finanziario scaturite dalla crisi o nel contesto di un orientamento a lungo termine verso la fiscalità indiretta rispetto a quella diretta. Tale orientamento si può spiegare con la relativa efficienza delle imposte sui consumi, dato che i consumi costituiscono una base più ampia e più stabile rispetto agli utili e ai redditi.

Inoltre, considerati l'impatto dell'invecchiamento della popolazione sui mercati del lavoro, i modelli di risparmio e di consumo e la spesa pubblica negli anni a venire, i sistemi di tassazione dovranno essere adattati. È possibile che il finanziamento dello stato sociale debba

[254] Fonte OCSE, *Consumption Tax Trends*, 2008, VAT/GST, pag. 23.

basarsi meno sulla tassazione del lavoro e dei redditi da capitale, il che depone ulteriormente a favore di un orientamento verso la fiscalità indiretta.

Dopo oltre quaranta anni è giunto quindi il momento di effettuare un esame critico del sistema dell'IVA al fine di rafforzarne la coerenza con il mercato unico e la capacità di incrementare le entrate migliorandone l'efficienza economica, la solidità e il contributo ad altre politiche e riducendo nel contempo i costi di conformità alle norme e di riscossione. La riforma del sistema dell'IVA può in tal modo svolgere un ruolo fondamentale nel sostenere la realizzazione della strategia "Europa 2020" e un ritorno alla crescita grazie al suo potenziale di rafforzamento del mercato unico e di sostegno a un risanamento intelligente del bilancio negli Stati membri. Miglioramenti di questo tipo richiedono un sistema dell'IVA globale capace di adattarsi ai cambiamenti dell'ambiente economico e tecnologico e sufficientemente solido da resistere agli attacchi fraudolenti verificatisi negli ultimi anni.

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

Occorre, inoltre, riconoscere adeguatamente il ruolo fondamentale delle imprese nella riscossione dell'IVA, in quanto l'IVA è un'imposta sui consumi e non sulle imprese. I costi legati al rispetto della normativa IVA rappresentano un pesante onere amministrativo per le

imprese UE e la riduzione di tale onere contribuirebbe in modo significativo a potenziare la loro competitività.[255]

Il fatto poi che le operazioni nazionali e intra-UE continuino ad essere trattate in modo diverso ai fini dell'IVA può rappresentare un ostacolo a migliorare il funzionamento del mercato unico. La situazione è resa ancor più complessa dall'esistenza di numerose opzioni e deroghe di cui gli Stati membri possono avvalersi ai sensi della normativa UE sull'IVA, con il risultato che all'interno dell'Unione sono applicate norme divergenti.

Un sistema dell'IVA a base ampia, possibilmente con un'unica aliquota, si avvicinerebbe all'ideale di un'imposta sui consumi che riduce al minimo i costi di conformità. Nell'UE, tuttavia, l'aliquota ordinaria copre soltanto i due terzi circa dei consumi complessivi, mentre il terzo rimanente è oggetto di diverse esenzioni o aliquote ridotte. Nel 2008 il gettito totale IVA riscosso dagli Stati membri ammontava a circa 862 miliardi di euro. Secondo le stime di uno studio, il divario dell'IVA nell'UE, ossia la differenza tra le entrate IVA effettivamente riscosse e quelle che gli Stati membri dovrebbero in teoria percepire sulla base delle rispettive economie, è pari almeno al 12% delle entrate IVA teoriche del 2006 e raggiunge valori superiori al 20% in diversi Stati membri. Oltre all'elusione fiscale e alle perdite dovute ai casi di insolvenza, il divario dell'IVA è anche attribuibile alle frodi risultanti in parte dalle debolezze insite nelle disposizioni vigenti, che in

[255] Cfr. COM (2009) 544 del 22.10.2009.

particolare autorizzano gli acquisti transfrontalieri di beni e servizi in esenzione IVA.[256]

Oltre alle problematiche tecniche-economiche sussistono anche limiti che sono congeniti all'attuale sistema istituzionale dell'Unione. La base giuridica per l'armonizzazione dell'IVA richiede la deliberazione all'unanimità, ma non specifica lo strumento giuridico da utilizzare a tale scopo. Il ricorso a direttive del Consiglio offre agli Stati membri una certa libertà per quanto riguarda il recepimento della normativa UE in materia di IVA nelle rispettive legislazioni nazionali, permettendo così di tener conto delle specificità degli ordinamenti giuridici. Il risultato, tuttavia, è spesso una mancanza di uniformità della normativa IVA tra i diversi Stati membri. Il ricorso a regolamenti, anziché a direttive, del Consiglio permetterebbe di conseguire una maggiore armonizzazione, consentendo in particolare all'UE di evitare la doppia imposizione o la non imposizione o di stabilire gli obblighi in materia di IVA a carico delle imprese non stabilite.

Anche le misure UE di attuazione della direttiva IVA devono essere adottate all'unanimità. L'utilizzo di questo meccanismo, mediante un regolamento del Consiglio, per chiarire rapidamente le nuove modifiche della direttiva IVA prima della loro entrata in vigore non si è rivelato efficace. Ne consegue che spesso le imprese non dispongono di orientamenti sull'applicazione pratica delle nuove norme.

---

[256] Cfr. COM (2010) 695 del 1.12.2012.

Bisogna poi ricordare che gli Stati membri possono chiedere deroghe individuali per semplificare la procedura di riscossione dell'IVA o prevenire talune forme di evasione o elusione fiscale mediante misure specifiche di natura temporanea e adattate alla loro particolare situazione nazionale. Ne risulta quindi un mosaico di norme specifiche e mutevoli negli Stati membri che rende ancora più complesso il sistema dell'IVA, soprattutto per le imprese che operano in più di uno Stato membro, e pregiudica la nozione di condizioni di parità per le imprese dell'Unione.

Inoltre, l'esperienza recente in materia di frode ha dimostrato che la procedura per la concessione di deroghe non è sempre sufficientemente flessibile da garantire una reazione pronta e adeguata. Questa difficoltà potrebbe essere superata conferendo alla Commissione maggiori poteri per decidere in tempi rapidi, su richiesta debitamente motivata di uno Stato membro, in merito a deroghe temporanee intese a proteggere gli interessi di detto Stato e a combattere la frode.

Il sistema dell'IVA "definitivo", fondato sull'imposizione nel luogo di origine, richiederebbe quindi una maggiore armonizzazione delle aliquote IVA rispetto al sistema attuale basato sull'imposizione nel luogo di destinazione, che offre agli Stati membri più flessibilità pur restando nei limiti fissati dalle condizioni del mercato unico.

È stato sostenuto che l'applicazione di un'aliquota IVA unica a tutti i beni e servizi rappresenterebbe una

soluzione ideale per massimizzare l'efficienza economica. Allo stesso tempo, il ricorso ad aliquote ridotte come strumento politico è spesso difeso soprattutto per motivi sanitari, culturali e ambientali al fine di fornire un accesso più agevole ed equo a contenuti didattici e culturali e offrire incentivi per l'innovazione ecologica e una crescita efficiente sotto il profilo delle risorse e basata sulle conoscenze.[257]

Da ultimo bisogna ricordare che il diritto di detrarre l'VA pagata a monte è fondamentale per assicurare la neutralità dell'imposta per le imprese. L'entità della detraibilità dell'IVA costituisce il fattore chiave, ma anche altri fattori, come il momento e le modalità della detrazione, sono importanti.

Per essere neutrale, l'IVA su beni e servizi utilizzati per attività economiche tassate deve essere interamente detraibile. Può essere difficile conseguire questo obiettivo, e offrire di conseguenza condizioni di parità alle imprese dell'UE, quando i beni o i servizi sono utilizzati per fini diversi e i cambiamenti di uso intervengono durante la vita economica dei beni o dei servizi.

Sono inoltre necessarie restrizioni del diritto a detrazione quando i beni o i servizi sono utilizzati anche

---

[257] Cfr. i numerosi interventi della Commissione: COM (1997) 325 del 25.6.1997; COM (2003) 234 del 5.5.2003; COM (2007) 23 del 21.1.2007; COM (2007) 746 del 28.11.2007; COM (2008) 394 del 25.6.2008; COM (2010) 245 del 19.5.2010; COM (2010) 608 del 27.10.2010.

per scopi non professionali. Le restrizioni forfettarie possono risolvere il problema nei casi in cui sia difficile o impossibile determinare il rapporto tra uso professionale e uso privato, ma esse dovrebbero riflettere la realtà economica e non rappresentare un mezzo per generare entrate supplementari.

Il diritto a detrazione nasce nel momento in cui la fornitura o la prestazione è effettuata, a prescindere dal fatto che il destinatario abbia pagato per i beni o i servizi. Questa norma può creare un vantaggio di tesoreria per chi ritarda i propri pagamenti, mentre l'onere ricade sui fornitori o i prestatori. Un sistema dell'IVA basato sui pagamenti, in modo che l'IVA diventi esigibile e detraibile all'atto del pagamento della fornitura o della prestazione, sarebbe neutro per tutti in termini di tesoreria. Tale sistema limiterebbe anche le perdite di IVA in caso di insolvenza dell'acquirente o del destinatario.

Di norma la detrazione dell'IVA è effettuata per compensazione dell'IVA detraibile con l'IVA dovuta. Quando risulta che il soggetto passivo ha diritto a un rimborso, le amministrazioni fiscali hanno diversi modi di procedere, in quanto i rimborsi presentano un rischio di frode. Tale rischio non deve fungere da giustificazione per ritardare indebitamente il diritto a detrazione.

Inoltre, i sistemi di rimborso per le imprese stabilite in uno Stato membro diverso complicano e ritardano l'effettiva detrazione dell'IVA. Una soluzione potrebbe essere rappresentata da un sistema di sportello unico, presso cui le imprese potrebbero compensare l'IVA versata

a monte in uno Stato membro con l'IVA dovuta nello stesso.

Queste sono le principali sfide cui l'UE deve far fronte nel settore dell'IVA. In più, esse devono essere affrontate nel contesto particolare di un mercato unico che garantisce la libera circolazione di beni e servizi tra gli Stati membri, istituito nel 1993 con l'abolizione dei controlli fiscali alle frontiere interne dell'UE.

Il mercato unico, infatti, non costituisce in sé un obiettivo ma è uno strumento al servizio delle altre politiche. Se lo stesso funziona correttamente tutte le azioni pubbliche e private e le risposte apportate alle sfide della crescita, della coesione sociale, dell'occupazione, avranno una maggiore forza per raggiungere i risultati che si prefiggono. Per queste ragioni il suo rilancio si rivela lo strumento indispensabile della strategia UE 2020 e costituisce le fondamenta per generare la dinamica di una crescita intelligente e sostenibile.[258]

Il quadro di riferimento attuale per l'IVA come *retro* illustrato, comporta però numerosi limiti. Il sistema complesso di aliquote e di esenzioni, le deroghe e le opzioni offerte agli Stati membri e le regole particolari per le operazioni transfrontaliere nuocciono al corretto

---

[258] Cfr.: Spera M., *I riflessi e il recepimento delle nuove direttive IVA nell'ordinamento italiano*, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, fasc. 4, pt. 1, pp. 585–595; Rizzardi R., *IVA: evoluzione della normativa e orientamento della Corte di giustizia*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 12, pp. 907–913.

funzionamento del mercato unico e alla competitività delle imprese europee, in quanto comportano un costo considerevole di adeguamento, soprattutto per le imprese attive in più Stati membri. Nonostante le evoluzioni significative del contesto tecnologico ed economico registrate dalla creazione dell'IVA, il sistema impositivo è rimasto in ampia misura immutato, in particolare gli obblighi in materia di informativa a carico delle imprese e le modalità di riscossione dell'IVA. La futura strategia in materia di IVA dovrà affrontare le priorità emerse mediante proposte legislative al fine di istituire un quadro di riferimento per l'IVA più solido ed efficace.

La semplificazione delle procedure e il loro irrobustimento, in riferimento alla lotta alle frodi, si coniugano nella revisione degli obiettivi ai quali deve giungere l'imposta nei prossimi anni in riferimento al principio cardine dell'attuale sistema IVA, ben individuato nell'art. 402, par. l, della direttiva 2006/112/CE, secondo cui il regime di imposizione degli scambi tra gli Stati membri previsto nella direttiva è transitorio e sarà sostituito da un regime definitivo fondato in linea di massima sul principio dell'imposizione, nello Stato membro d'origine, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi.

Questa soluzione non è, tuttavia, l'unica in discussione. Accanto al mantenimento dell'obiettivo del mercato unico caratterizzato dalla tassazione nel luogo di origine, vi sono anche altre opzioni, quali, ad esempio, la tassazione nel luogo di destinazione. Tuttavia, anche in

tale ipotesi, la scelta non è scontata, considerando che uno dei principali problemi posti da un sistema di questo tipo consiste nel garantire un trattamento uniforme delle forniture e delle prestazioni intra-UE e di quelle nazionali. Per assicurare tale uguaglianza di trattamento si possono tassare le prestazioni o le forniture intra-UE oppure eliminare l'imposizione effettiva dell'IVA sulle operazioni nazionali mediante un meccanismo generalizzato di inversione contabile secondo il quale il soggetto passivo destinatario della prestazione o della fornitura diviene la persona tenuta al pagamento dell'IVA. Ci si può tuttavia chiedere se le due operazioni debbano effettivamente essere trattate nello stesso modo e in caso negativo, in quale misura un trattamento diverso sia accettabile senza costituire un ostacolo al corretto funzionamento del mercato unico o consentire frodi legate alle operazioni transfrontaliere. [259]

2. Le possibili evoluzioni del sistema

Nel precedente paragrafo si sono sottolineati i limiti più rilevanti dell'attuale sistema IVA, conseguenza del fatto soprattutto che il quadro legislativo si è evoluto lentamente rispetto all'ambiente tecnologico ed economico, che è invece caratterizzato da modelli imprenditoriali in rapido cambiamento, da un utilizzo

---

[259]Centore P., *IVA europea - Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, IPSOA, 2012; Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, IPSOA, 2011.

sempre più diffuso delle nuove tecnologie, dalla crescente importanza dei servizi, che rappresentano il 70% circa dell'attività economica, e, in generale, dalla globalizzazione dell'economia.

Il sistema, tuttavia, ha i suoi meriti. Agli Stati membri garantisce una certa libertà di azione e la sovranità fiscale nella gestione dell'IVA.

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

A tal fine sarebbe necessaria una forte armonizzazione delle aliquote IVA per impedire che le differenze di aliquota influiscano sulla decisione del luogo di acquisto, non solo per i privati, ma anche per le imprese. Negli ultimi anni si è tuttavia osservata una certa convergenza delle aliquote IVA ordinarie.

Inoltre, sarebbe necessario, un sistema di compensazione per garantire che le entrate IVA siano attribuite allo Stato membro di consumo. Da rilevare a proposito che gli stati membri dovrebbero dipendere gli uni dagli altri per la riscossione di una parte considerevole delle loro entrate IVA.

Per superare l'ostacolo delle differenze di aliquote IVA la Commissione ha analizzato un modello in cui le forniture di beni e le prestazioni di servizi intra-UE a soggetti passivi sarebbero soggette a un'imposizione del 15% e lo Stato membro di destinazione riscuoterebbe

l'IVA supplementare dal destinatario o dall'acquirente per raggiungere l'aliquota applicabile o restituirebbe l'IVA versata in eccesso.

Nel frattempo le direttive che stabiliscono il luogo di imposizione di alcune operazioni[260] si sono chiaramente allontanate dal principio dell'imposizione nello Stato membro di origine definendo come luogo di imposizione il luogo del consumo o quello di stabilimento del destinatario o dell'acquirente.

Una alternativa al metodo attuale e a quello "definitivo" sarebbe quella della tassazione nel luogo di destinazione che avrebbe come conseguenza il fatto che le entrate IVA vengono attribuite direttamente allo Stato membro di consumo secondo le aliquote e le esenzioni nazionali; vengono in tal modo superate le principali obiezioni all'imposizione nel luogo di origine.

Uno dei principali problemi posti da un sistema di questo tipo consiste però nel garantire un trattamento uniforme delle forniture e delle prestazioni intra-UE e di quelle nazionali. Per assicurare tale uguaglianza di trattamento si possono tassare le prestazioni o le forniture intra-UE oppure eliminare l'imposizione effettiva dell'IVA sulle operazioni nazionali mediante un meccanismo generalizzato di inversione contabile (secondo il quale il

[260] Servizi prestati tramite mezzi elettronici da paesi terzi a privati stabiliti nell'UE (direttiva 2002/38/CE), cessioni di gas e di energia elettrica (direttiva 2003/92/CE) e prestazioni di servizi (direttiva 2008/8/CE).

soggetto passivo destinatario della prestazione o della fornitura diviene la persona tenuta al pagamento dell'IVA).

Inoltre bisogna sottolineare che l'uniformità di trattamento fra le operazioni nazionali e quelle intra-UE potrebbe essere conseguita anche tassando le operazioni intra-UE all'aliquota e alle condizioni dello Stato membro di destinazione. Questa soluzione ripristinerebbe il principio del pagamento frazionato per le operazioni transfrontaliere e rimedierebbe alla vulnerabilità alla frode insita nel sistema attuale. D'altro canto, essa aumenterebbe sostanzialmente il numero di operazioni per le quali i soggetti passivi diventano debitori dell'IVA in uno Stato membro in cui non sono stabiliti.

Poiché l'IVA sulle forniture e sulle prestazioni intra-UE andrebbe a vantaggio dello Stato membro di destinazione, sarebbe necessario un sistema efficace di sportello unico nello Stato membro di origine per gestire gli obblighi IVA negli Stati membri diversi da quelli in cui è stabilito il fornitore o il prestatore.

Tale cambiamento avrebbe conseguenze per le imprese e le amministrazioni fiscali. L'imposizione delle forniture e delle prestazioni intra-UE avrebbe ripercussioni sulla tesoreria di entrambe e renderebbe necessario un riesame completo degli obblighi dichiarativi.[261]

---

[261] Centore P., *La nuova IVA europea e nazionale*, IPSOA, 2011; Centore, P., *IVA europea: il VAT package 2008*, IPSOA, 2008.

Da rilevare infine che la possibilità di un generalizzato ricorso al *reverse charge* ossia di un meccanismo di inversione contabile alle operazioni nazionali da impresa a impresa consentirebbe un trattamento uniforme delle operazioni nazionali e di quelle intra-UE. Questo meccanismo rimedierebbe alla vulnerabilità alla frode insita nell'attuale sistema dell'IVA. Esso richiederebbe peraltro controlli e obblighi di dichiarazione supplementari per le operazioni nazionali al fine di limitare lo spostamento della frode alla vendita al dettaglio, in quanto comporterebbe l'abbandono del principio del "pagamento frazionato", che è considerato uno dei vantaggi principali dell'IVA. [262]

In merito, la Commissione a proposito delle frodi a carosello ritiene[263] che l'introduzione di una procedura di inversione contabile generale ridurrebbe sensibilmente tale tipologia di frode.[264]

---

[262] Cfr. doc. COM (2008) 109 del 22.2.2008.

[263] Cfr. punto 4.1. doc. COM (2008) 109.

[264] Nella riunione Ecofin 19 ottobre 2010, i ministri delle Finanze della UE riuniti a Lussemburgo hanno accolto la richiesta di Italia, Austria e Germania per l'applicazione del principio di inversione della responsabilità contabile per quanto riguarda il pagamento dell'IVA per la telefonia mobile e i dispositivi a circuito integrato. Il via libera del consiglio consentirà di evitare le cosiddette "frodi carosello" sull'IVA per cellulari e dispositivi elettronici, permettendo a Italia, Austria e Germania di evitare che diversi fornitori basati sul territorio europeo continuino a cedersi

Un'altra soluzione ancora può essere quella di agganciare il diritto di detrazione alla dimostrazione del versamento dell'IVA da parte del fornitore o, come variante, l'introduzione del meccanismo di split payment (pagamento scisso) secondo cui al fornitore verrebbe corrisposto l'ammontare imponibile, mentre l'imposta sarebbe versata direttamente all'Erario dal cliente.

Bisogna infine ricordare che la Commissione nel dicembre 2011 ha pubblicato il cd. "Libro Bianco" nel quale si sottolinea che l'attuale frammentazione delle regole IVA in 27 sistemi normativi, quanti sono i Paesi aderenti all'Unione, è da considerarsi uno dei maggiori ostacoli all'effettiva promozione degli scambi intracomunitari.

L'obiettivo è, dunque, di armonizzare in concreto le norme, con la standardizzazione dei principi e la semplificazione degli adempimenti imposti al contribuente. Per raggiungere questo risultato la Commissione suggerisce di attuare una road map a tre livelli che comprenda: il miglioramento della conoscenza delle norme IVA di ciascun Paese; l'interscambio di informazioni fra Commissione, Autorità fiscali e singoli operatori; interventi mirati sulle disposizioni della direttiva

---

più volte tra di loro merci o servizi senza pagare l'IVA sulle transazioni commerciali. La decisione dell'Ecofin introduce infatti l'applicazione del *reverse charge*, ovvero del meccanismo dell'inversione contabile, che obbligherà a pagare l'IVA su quei beni ceduti dal fornitore al consumatore.

2006/112/CE oggi in vigore.

Il processo di riforma avviato dovrebbe alla fine portare a un sistema dell'IVA: semplice, efficiente e neutrale, solido e a prova di frode.

Semplice, in quanto un soggetto passivo che opera all'interno dell'UE dovrebbe essere tenuto a rispettare un unico insieme di norme chiare e semplici in materia di IVA: un codice europeo dell'IVA. Tale codice stabilirebbe norme adattate ai modelli di business moderni e agli obblighi normalizzati che tengono pienamente conto dei progressi realizzati nelle nuove tecnologie. Un soggetto passivo dovrebbe avere a che fare unicamente con le autorità fiscali di un solo Stato membro.

Efficiente e neutrale, grazie all'introduzione di una base imponibile più ampia e l'attuazione del principio di imposizione all'aliquota normale che permetterebbero di generare un gettito maggiore a un costo inferiore oppure, in alternativa, di ridurre l'aliquota normale senza incidenze sul gettito. Eventuali deroghe a tali principi dovrebbero essere razionali e definite in modo uniforme. La neutralità richiede inoltre norme identiche in materia di diritto a detrazione e restrizioni molto limitate all'esercizio di tale diritto.

Solido e a prova di frode, attraverso metodi moderni di riscossione e di controllo dell'IVA che dovrebbero massimizzare le entrate effettivamente percepite e limitare per quanto possibile la frode e l'elusione fiscale. Questo modo di procedere renderà più agevole il rispetto degli obblighi di conformità per le imprese, ma esigerà che le

autorità fiscali nazionali si concentrino sui comportamenti a rischio e sugli autori effettivi delle frodi e che, in ultima analisi, esse si comportino come un'amministrazione europea dell'IVA. Uno scambio di informazioni intensificato, automatizzato e rapido tra le amministrazioni fiscali nazionali sarà essenziale per conseguire questo obiettivo.

L'accelerazione della globalizzazione, l'intensificarsi della concorrenza delle nuove regioni economiche chiave del mondo, insieme alla rapida evoluzione dei modelli di business e al progresso tecnico, rappresentano quindi altrettante sfide all'efficienza e all'efficacia del sistema fiscale europeo.

La crisi finanziaria ha inoltre posto gli Stati membri dinanzi a una duplice sfida di politica economica: promuovere la crescita economica sostenibile consolidando al tempo stesso le finanze pubbliche e, ovviamente, le politiche tributarie costituiscono uno strumento come sempre fondamentale a tal fine. È quindi necessario riservare maggiore attenzione alla concezione e alla struttura dei sistemi tributari e in particolare del sistema UE dell'IVA, per renderli più efficienti, efficaci e soprattutto più equi dando concretezza ai valori solidaristici che ispirarono il Trattato di Roma del 1957 e ancor prima la nostra Carta Costituzionale.

Bibliografia

Achilli, *La rilevanza tributaria delle scelte antieconomiche d'impresa*, in *Boll. trib.*, 2010, f. 11, pag. 827 – 837.

Achilli, *La tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, f. 5, 1482-1493.

Albertini, *Abuso del diritto: la giurisprudenza di merito si confronta con i principi elaborati dalla Corte Suprema*, in *Giust. trib.*, 2009, f. 9, p. 8.

Amatucci, *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario IVA*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, fasc. 1, pp. 3 – 29.

Andriola, *L'abuso del diritto: necessità di un intervento legislativo o della Corte Costituzionale*, in *il fisco*, n. 14/2009, p. 2245.

Basilavecchia, *Detrazione IVA, inerenza "rinforzata" e diritto comunitario*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 18, pp. 1425 – 1428.

Basilavecchia, *La territorialità delle prestazioni di servizi nell'IVA: immediata efficacia delle direttive europee e ritardi del legislatore domestico*, in *Riv. dir. nav.*, 2010, fasc. 1, pp. 3 – 12.

Basilavecchia, *Le note di variazione*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, F. Tesauro (a cura di), Torino, 2001, 649.

Beccaria, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Noviss.*

Dig. It., XX, 1975, 441.

Beghin, *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, n. 22/2008, p. 1783.

Beghin, *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 19, pp. 1511– 515.

Berliri, *Appunti per una ricostruzione giuridica dell'IVA: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, 203 ss.

Bertolissi, *La soggettività tributaria degli enti pubblici ancora al vaglio della Corte CEE*, in *Corr. trib.*, 1990, 2441 ss.

Bises, *Traslazione delle imposte*, in *Dig. delle Disc. Priv., sez. comm.*, Torino 1999, vol. XVI, 48 ss.

Bosello, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 705 ss.

Bosello, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979.

Braccioni, *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 211.

Buccico, *Il rimborso dell'IVA assolta in Italia da soggetti passivi non residenti*, in *Rass. trib.*, 2010, fasc. 4, pp. 1043–1073.

Carpentieri, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, f.12, p. 1053.

Cecamore, *L'armonizzazione delle imposte indirette. L'IVA: luci ed ombre,* in *Rass. trib*., 1988, I, 589.

Centore, *Agenzia delle Entrate, non delle uscite: le limitazioni al rimborso IVA ai soggetti non residenti,* in *L'IVA,* n. 8/2007, pag. 5.

Centore, *Codice IVA nazionale e comunitaria commentato*, IPSOA, 2012.

Centore, *Coordinamento comunitario dei tempi per i rimborsi IVA*, in *Corr. trib*., 2012, fasc. 5, pp. 309 – 313.

Centore, *Detrazione e rimborso per i soggetti non residenti*, in *L'IVA,* n. 10/2009, pag. 5.

Centore, *I principi dell'IVA europea nella revisione della VI direttiva*, in *L'IVA*, 6/2004, pag. 427.

Centore, *Il diritto del soggetto estero al rimborso dell'IVA nazionale*, in *Corr. trib*., 2009, fasc. 22, pp. 1755–1758.

Centore, *Il rimborso IVA negato ai soggetti esenti: un tema semplicemente complicato*, in GT, *Riv. giur. trib*., 2008, fasc. 11, pp. 961–963.

Centore, *In che misura l'esenzione IVA può applicarsi agli enti non commerciali?*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 24, pp. 1958 – 1962.

Centore, *Inerenza IVA nazionale (e non comunitaria)*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 14, pp. 1103–1106.

Centore, *IVA europea - Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, IPSOA, 2012.

Centore, *IVA europea: il VAT Package 2008, IPSOA*,

2008.

Centore, *L'abuso del diritto generalmente applicabile nell'IVA e nell'imposizione diretta*, in *Corr. trib.*, 2008, fasc. 48, pp. 3866 – 3868.

Centore, *L'abuso di diritto nell'IVA*, *Corr. trib.*, 2008, fasc. 4, pp. 320 – 324.

Centore, *L'abuso di diritto nella giurisprudenza comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2012, fasc. 14, pp. 1025-1030.

Centore, *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2009, fasc. 2, pp. 420-442.

Centore, *L'evoluzione della territorialità delle cessioni di beni*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 12, pp. 914 – 918.

Centore, *L'IVA sull'attività degli enti pubblici: la distorsione della concorrenza presunta, minima, trascurabile e non*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, fasc. 12, pp. 1032 – 1035.

Centore, *La Cassazione "non applica" i principi UE sulla pubblicità*, in *Corr. trib.*, n. 8/2010, pag. 611 ss.

Centore, *La nuova IVA europea e nazionale*, IPSOA, 2011.

Centore, *La qualifica soggettiva ai fini della territorialità IVA*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 35, pp. 2861–2867.

Centore, *La rilevanza (obbligata) della stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 2008, fasc. 40, pp. 3236 – 3240.

Centore, *La sostanza prevale sulla forma nelle domande di rimborso IVA*, in *Corr. trib.*, n. 7/2010, pag.

498 ss.

Centore, *La tutela della buona fede nelle frodi IVA tra diritto comunitario e indirizzi della giurisprudenza nazionale,* in *Dir. com. e degli scambi intern.*, 2011, fasc. 2, pp. 317–329.

Centore, *Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi IVA*, in *Corr. trib*., 2010 fasc. 47, pp. 3944 – 3947.

Centore, *Le nuove regole del rimborso IVA ai soggetti non residenti*, in *Corr. trib*., 2010, fasc. 1, pp. 10–13.

Centore, *Manuale dell'IVA Europea,* IPSOA, 2008.

Centore, *Qualificazione territoriale dei servizi connessi agli immobili*, in *Corr. trib.*, 2009, fasc. 40, pp. 3265 – 3268.

Centore, *Rifusione delle regole IVA europee sulla stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 7, pp. 497 – 501.

Centore, *Si presume una pratica abusiva se il vantaggio fiscale è lo scopo essenziale dell'operazione?,* in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 9/2008, p. 750.

Centore, *Soggettività passiva IVA degli enti pubblici in funzione della natura economica dell'attività,* in *Corr. trib.*, 2012, fasc. 22, pp. 1717 – 1721.

Centore, *Tempi e modalità del rimborso IVA al vaglio della Corte di giustizia UE*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 42, pp. 3479–3483.

Centore, *Tutela "ampia" delle frodi nelle operazioni intracomunitarie*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 5, pp. 341–

346.

Centore, *Utilizzo alternato (e facoltativo) del rappresentante fiscale,* in *Corr. trib.,* n. 40/2010, pag. 3309 ss.

Centore-Covino-Giorgi-Lupi, *Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologieria?*, in *Lo Stato civile italiano*, 2008, fasc. 3, pp. 133–143.

Cerioni, *"Frodi carosello" senza detrazione dell'IVA per le operazioni soggettivamente inesistenti*, in *Boll. trib.*, 2010, fasc. 13, pp. 1077–1080.

Cerioni, *La cooperazione amministrativa IVA tra autorità fiscali degli Stati UE si rafforza: verso un controllo europeo?*, in *Corr. trib.*, 2012, fasc. 15, pp. 1138 – 1144.

Chirichigno-Dimonte, *Il recepimento delle disposizioni della direttiva 2008/09/CE in materia di rimborso dell'IVA assolta in uno Stato membro dai soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro,* in *Riv. dir. trib*, 2010, fasc. 5, pt. 1, pp. 625 – 659.

Comelli, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000.

Comelli, *L'IVA quale imposta sul consumo,* in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1136 ss.

Corasaniti, *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Obbligazioni e contratti*, 2012, f. 5, p. 325-335.

Corasaniti, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella*

recente giurisprudenza della Suprema Corte, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, f. 2, p. 2, 274 – 294.

Corasaniti, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario,* in *Dir. e prat. trib.*, n. 2/2009, p. 232-249.

Cordeiro Guerra, *L'imposta sul valore aggiunto (IVA),* in Russo, *Manuale di diritto tributario,* Milano, 2002.

D'Alfonso-Della Valle, *Incertezze operative sullo "status" di soggetto passivo IVA nella localizzazione dei servizi,* in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 19, pp. 1549 – 1554.

D'amati, *Diritto tributario,* vol. II, Bari, 1997.

De Girolamo, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi IVA,* in *il fisco,* 2007, p. 4571 ss.

De Mita, *Principi di diritto tributario,* Milano, 2011.

Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario,* 2001, Milano.

Della Valle-Maspes, *La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA.*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 12, pp. 942 – 946.

Di Siena, *Operazioni soggettivamente inesistenti e detraibilità dell'IVA*, Rass. trib., 2007, fasc. 1, pp. 201 – 215.

Falsitta, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali,* in *Corr. giur.*, n. 3/2009, p. 293.

Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2003.

Fanni, *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, p. 231.

Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 2002.

Fantozzi, *Il sistema italiano verso il mercato unico europeo*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 281.

Fantozzi, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, 725 ss.

Fantozzi, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 725 ss.

Fantozzi, *Realtà e prospettive in tema di IVA*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 499.

Fazzini, *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, CEDAM.

Fedele, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I, 146 ss.

Ficari, *Indetraibilità dell'imposta ed operazioni oggettivamente inesistenti*, in *Rass. trib.*, 2001, 222 ss.

Forte, *Il consumo e la sua tassazione*, Torino, 1973.

Forte, *Imposta (scienza delle finanze)*, in *Noviss. Digesto it.*, 1962, vol. VIII, 311 ss.

Fregni, *Prestazioni di servizi e momento impositivo nell'IVA: normativa comunitaria e normativa italiana a confronto*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, fasc. 3, pt. 2, pp. 228 – 237.

Frignani, *Politiche comunitarie*. III) *Politica sulla concorrenza*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIII, Roma, 1990, 1.

Gallo, *L'IVA: verso un'ulteriore revisione,* in *Riv. dir. fin*. 1978, I, 592 ss.

Gavelli, *I risvolti tributari della cessione di cubatura,* in *Corr. trib.*, n. 42/2000, pag. 3078.

Giorgi, *Le "simmetrie" del sistema IVA in vigore dal 2010*, in *Corr. trib.*, n. 1/2010, pag. 5.

Glendi, *Elusione tributaria e bisogno di certezza giuridica*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 11/2006, p. 925.

Grandinetti, *Il rimborso IVA per i soggetti non residenti ai sensi della direttiva 2008/9/CE*, in *Boll. trib.*, 2010, fasc. 7, pp. 510–513.

Ingrosso, *Le operazioni imponibili ai fini dell'IVA,* in *Dir. e prat. trib.*, 1973, I, 448 ss.

La Rosa, *L'erronea applicazione dell'IVA, tra le norme e il dogma della condictio indebiti*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 194 ss.

Logozzo, *Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi comunitari e disposizioni interne*, in *Rass. trib.*, 2011, fasc. 4, pp. 1069 – 1081.

Logozzo, *IVA e fatturazione per operazioni inesistenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, fasc. 3, pt. 1, pp. 287 – 327.

Logozzo, *L'ignoranza della legge tributaria*, 2002, Milano.

Logozzo, *La Corte UE apre al rimborso dell'IVA*

indebita anche a favore del cessionario, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2007, fasc. 7, pp. 568–572.

Logozzo, *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 12, pp. 919 – 923.

Logozzo**,** *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1125.

Lovecchio, *Le nuove regole della territorialità nell'IVA*, in *Boll. trib.*, 2010, fasc. 8, pp. 604 – 608.

Lupi, *Diritto tributario. Parte speciale,* Milano, 1998.

Lupi, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. Giur. Treccani*, Vol. XVI, ROMA, 1988.

Mammone-Maspes, *Il debitore dell'IVA nelle operazioni effettuate da soggetti esteri stabiliti in Italia*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 20, pp. 1656–1661.

Manzoni, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1973.

Marello, *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, in *Giur. it.*, 2011, fasc. 5, pp. 1214–1221.

Marello, *Oggettività dell'operazione IVA e buonafede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia,* in *Riv. dir. fin.*, 2008, p. 24 ss.

Maspes, *Il recupero dell'IVA per i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia*, in *Corr. trib.*, 2009, fasc. 36, pp. 2922 – 2929.

Maspes, *La problematica individuazione della territorialità IVA in base allo status del committente*, in *Corr. trib.*, n. 5/2011, pag. 352.

Maspes, *La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA,* in *Corr. trib.*, 12/2010, pag. 942.

Maspes, *Lo "sdoppiamento" del criterio di territorialità IVA per servizi culturali e sportivi*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 1, pp. 47–52.

Maspes, *Territorialità IVA: quando le semplificazioni complicano*, in *Corr. trib.*, n. 2/2010, pag. 104.

Meloncelli, *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario,* in *Statuto dei diritti del contribuente,* a cura di, A. Fantozzi-Fedele, Giuffrè, Milano, 2005, p. 539.

Miccinesi, *La cessione del credito IVA*, in *Rass. trib.*, 1984, I, 195.

Miccinesi, *Le frodi carosello nell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, fasc. 12, pt. 1, pp. 1089 – 1102.

Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1979.

Micheli, *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato,* in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, vol. II, 417 ss.

Mondini, *Falso materiale e ideologico nelle frodi IVA e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, in *Rass. trib.*, 2008, 1788 ss.

Montano-Scarioni, *Il principio di neutralità dell'IVA nella giurisprudenza nazionale*, in *Boll. trib.*, 2009, fasc. 7, pp. 564–565.

Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 196 ss..

Moschetti, *Le vie sulla consapevolezza della frode IVA*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, fasc. 3, pt. 2, pp. 57.

Nardelli, *La Cassazione, la frode fiscale e la truffa tra corsi e ricorsi,* in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, p. 190 ss.

Nussi, *Elusione fiscale "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giur. it.*, 2012, n. 8-9, p. 1936.

Nussi, *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente,* in *Rass. trib.*, n. 5/2007, 1379-1385.

Peirolo, *Attivate le modalità di richiesta dei rimborsi IVA ai non residenti,* in *Corr. trib.*, n. 19/2010, pag. 1504 ss.

Peirolo, *Il debitore d'imposta per le cessioni dei beni estratti dai depositi IVA,* in *il fisco,* n. 33/2010, fasc. 2, pag. 5389 ss.

Peirolo, *L'esenzione IVA delle operazioni finanziarie internazionali*, in *Corr. trib.*, n. 2/2010, pag. 109 ss.

Peirolo, *La Corte di giustizia sul limite temporale del rimborso IVA*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 12, pp. 951–955.

Peirolo, *Le prestazioni pubblicitarie nel passaggio al nuovo regime territoriale,* in *Corr. trib.*, n. 8/2010, pag. 603 ss.

Peirolo, *Regime IVA del trasporto di beni in esportazione*, in *L'IVA,* n. 2/2011, pag. 27 ss.

Peirolo, *Rimborso vs detrazione per i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia*, in *Boll. trib.*, n. 2/2010, pag. 155 ss.

Peirolo, *sub* artt. 38*bis*l, 38*bis*2 e 38*ter* del D.L. n. 331/1993, in *Codice IVA Nazionale e Comunitario commentato,* a cura di Centore, Milano, 2010, pag. 1065 ss.

Peirolo, *Territorialità IVA dei servizi relativi a beni immobili*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 35, pp. 2873 – 2978.

Perrone Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1987.

Pesenti, *La rilevanza giuridica del contribuente di fatto,* in *Riv. dir. fin. sc. delle fin.*, 1956, I, 59 ss.

Pino, *Disciplina IVA del luogo di prestazione dei servizi: le istruzioni operative dell'Agenzia delle Entrate*, in *Prat. fisc. e prof.*, n. 4/2010, pag. 14.

Raggi, *L'errata contabilizzazione di operazioni soggette a reverse charge non giustifica il recupero dell'IVA. Sulle sanzioni l'ultima parola spetta al giudice nazionale,* in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, p. 1156 ss.

Ricca, *La stabile organizzazione "eredita" il credito d'imposta della posizione IVA aperta con l'identificazione diretta*, in *Corr. trib.*, 2012, fasc. 5, pp. 319 – 323.

Rizzardi, *IVA: evoluzione della normativa e orientamento della Corte di giustizia*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 12, pp. 907–913.

Rossi Ragazzi, *La stabile organizzazione dopo le direttive IVA*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 11, pp. 821 – 830.

Sacchetto, *L'immediata applicabilità delle direttive fiscali CEE*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 212.

Salvini, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 1287.

Sammartino, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1975.

Santi, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA, Riv. giur. trib.*, n. 5/2006, p. 377.

Soana, *I reati tributari*, Milano, 2009, 378.

Sottocasa, *Violazioni relative al meccanismo del reverse charge: tra diritto alla detrazione dell'IVA e sanzioni applicabili*, in *il fisco*, 2009, p. 3566 ss.

Spera, *I riflessi e il recepimento delle nuove direttive IVA nell'ordinamento italiano*, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, fasc. 4, pt. 1, pp. 585–595.

Spera-Brisacane, *Soggetti passivi e territorialità delle cessioni di beni e prestazioni di servizi*, in *Riv. prat. fisc. prof.*, n. 17/2011, p. 13.

Tabet, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Boll. trib.*, n. 2/2009, p. 85.

Tesauro, *Appunti sulla "illegittimità comunitaria" delle norme IVA relative agli enti pubblici*, in *Boll. trib.*, 1987, fasc. 23, pp. 1757 – 1759.

Tesauro, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, fasc. 5, pp. 1213–1214.

Tesauro, *Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito*, in *Giur. it.*, 2011, fasc. 8-9, pp. 1938 – 1942.

Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. II, Torino, 2002.

Toma, *Frodi all'IVA comunitaria, riciclaggio e indagini tributarie*, in *Dir e prat. trib.*, 2008, fasc. 5, p. 975-1010.

Toma, *La frode carosello nell'IVA. Parte prima - Risvolti penali*, in *Dir. e prat. trib*., 2010, fasc. 3, pt. 2, pp. 715-766.

Toma, *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (II),* in *Dir. e prat. trib*., 2011, fasc. 4, pt. 2, pp. 835 – 888.

Toma, *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda - Risvolti tributari (I),* in *Dir. e prat. trib*., 2010, fasc. 6, pt. 2, pp. 1381 – 1433.

Zizzo, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 6/2008, p. 465.