

**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI “G. d’Annunzio”
Chieti-Pescara**

SCUOLA SUPERIORE “G. d’Annunzio”

DOTTORATO DI RICERCA IN BUSINESS INSTITUTION MARKETS

CICLO XXXVII

**LA NEUTRALITÀ NELL’IVA EUROPEA:
NOZIONE, FUNZIONE, DEVIAZIONI E CRITICITÀ**

Dipartimento di Scienze Giuridiche e Sociali

Settore Scientifico Disciplinare GIUR-08/A

Dottoranda
Dott.ssa Paola Milioto

Coordinatore
Prof. Marco Angelone

Tutor
Prof.ssa Caterina Verrigni

Anni Accademici 2021/2024

INDICE

INTRODUZIONE.....	I
 CAPITOLO I	
L'ORIGINE DELL'IVA NEUTRALE.....	1
1. L'origine dell'IVA europea e l'importanza attribuita alla neutralità nella scelta del modello impositivo.....	1
1.1. La ricerca della neutralità nell'esperienza francese: i passaggi che hanno condotto al primo esempio di imposta sul valore aggiunto in Europa, la TVA	7
1.2. L'influenza del Rapporto del Comitato Fiscale e Finanziario del 1962 (cd. Rapporto Neumark) e l'attenzione per la neutralità dell'IVA europea.....	18
1.3. La scelta comunitaria.....	23
1.3.1. L'imposta sul valore aggiunto europea: le Direttive IVA	29
2. La neutralità dell'imposta a tutela dell'armonizzazione e del mercato unico	38
3. La neutralità nella Direttiva IVA	45
3.1. Il lavoro interpretativo della Corte di Giustizia nell'elaborazione del principio di neutralità e nel consolidamento di un'IVA europea.....	49
3.2. L'esistenza del principio (immanente) di neutralità	55
4. <i>Methodology</i>	57
 CAPITOLO II	
LA NEUTRALITÀ DELL'IVA QUALE PRINCIPIO MULTIFORME	64
1. Premessa	64
2. La definizione della neutralità fiscale	67
2.1. La multidimensionalità della neutralità	70
2.1.1. Le dimensioni interna ed esterna della neutralità	73
2.1.2. Le dimensioni economica/normativa, concorrenziale e giuridica della neutralità.....	83

3. Il principio di neutralità dell'IVA e il bilanciamento con gli altri principi.....	89
3.1. L'inquadramento della neutralità alla luce del bilanciamento con il <i>principle of equality</i>	94
3.1.1. L'interpretazione del bilanciamento di tali due principi da parte della Corte di Giustizia	98
3.2. Il principio di neutralità e il bilanciamento con il principio di proporzionalità	111
3.3. Il principio di neutralità e il bilanciamento con i principi di effettività, equivalenza e coesione (o coerenza)	114
4. La relatività del concetto di IVA neutrale e instabilità del sistema IVA.....	118

CAPITOLO III

L'APPLICAZIONE DELLA NEUTRALITÀ E LE RELATIVE DEROGHE (E DEVIAZIONI).....

1. Lo stato dell'arte del principio di neutralità nell'ordinamento italiano e la rilevanza della componente della rivalsa.....	124
1.1. Cenni sulla rivalsa e problemi di compatibilità con la neutralità. Il caso della rivalsa successiva di cui all'art. 60, co. 7, del d.P.R. n. 633/1972	134
2. Lo stato dell'arte del principio di neutralità nella Direttiva IVA: la detrazione come perno della neutralità e le sue applicazioni	145
3. L'allontanamento dalla neutralità	156
3.1. Le deroghe: le operazioni esenti quali ipotesi fisiologiche di allontanamento dalla neutralità (cenni)	157
3.2. Le deviazioni: le sanzioni improprie quali ipotesi patologiche di allontanamento dalla neutralità	163

CONCLUSIONI.....

BIBLIOGRAFIA.....

INTRODUZIONE

Dalla lettura della Direttiva IVA 112/2006/CE si evince immediatamente come la neutralità rappresenti il nocciolo duro intorno al quale ruota l'intero sistema applicativo dell'imposta.

La centralità della neutralità nell'IVA ha origini molto lontane e affonda le proprie radici nell'esigenza di creare, in un momento storico particolare, come quello del secondo dopoguerra, un contesto economico libero nel quale permettere la circolazione internazionale di beni e servizi. Il protezionismo proprio di ogni singolo Stato – che aveva caratterizzato i decenni precedenti – si poneva, invero, come atteggiamento non solo controproducente per le stesse economie nazionali (in quanto ne venivano limitate le potenzialità di crescita), ma anche decontestualizzato rispetto ai nuovi impulsi di unione (economica e politica) che erano emersi nel periodo post bellico.

È infatti del 1951 la sottoscrizione a Parigi del Trattato con il quale venne istituita la CECA, la quale rappresentò indubbiamente il primo passo verso la creazione di un mercato unico e comune. E risale a poco più tardi, al 1957, la sottoscrizione del Trattato di Roma il quale, nell'istituire la Comunità economica europea, si preoccupò di prevedere all'art. 99 che «*La Commissione esamina in qual modo sia possibile armonizzare, nell'interesse del mercato comune, le legislazioni dei singoli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari [...]*».

Come spesso accade, le rivoluzioni economiche sono accompagnate (e/o trainate) da importanti rivoluzioni fiscali. E, nella consapevolezza che «*i problemi fiscali abbiano un'importanza non secondaria per l'organizzazione e per l'esistenza stessa di un mercato comune, nell'ambito di una Comunità quale la CEE*»¹, fu deciso di scegliere, quale *prima* fiscalità comune, il settore delle imposte indirette, in quanto ritenuto l'unico settore in grado di garantire un certo livello di armonizzazione fiscale: in particolare, si decise di scegliere l'IVA, in quanto rappresentava il primo esempio di imposta (sulla falsa riga della TVA francese) che aveva dimostrato di

¹ Si veda PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977, p. 79. Fondamentali sul tema anche: BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971; BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979; CECAMORE L., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Digesto delle discipline privatistiche, Sez. comm.*, XVI, Torino, 1999; GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974; MANZONI I., *L'IVA: le deviazioni della neutralità nel modello italiano*, Torino, 1973.

possedere quel germe di neutralità² imprescindibile per evitare le distorsioni del mercato che servivano per la realizzazione di un mercato unico.

L'adozione del modello francese quale punto di partenza e di analisi ebbe un ruolo chiave, in quanto permise, in un periodo storico di grandi cambiamenti politici ed economici, da un lato, di beneficiare dell'esperienza e dei risultati concreti ottenuti da un'applicazione decennale dell'imposta e, dall'altro lato, di prendere le distanze dagli errori già compiuti.

L'IVA neutrale nasce in tale contesto e l'obiettivo che si intendeva così perseguire era chiaro: creare un vero e proprio mercato interno comune, superando il protezionismo e autoisolamento nazionali, attraverso la sostituzione dei vecchi meccanismi impositivi cumulativi a cascata³ – differenti in ogni Stato membro – con una nuova imposta armonizzata e imperniata sul meccanismo della *neutralità fiscale*, che non solo avrebbe permesso a tutti gli operatori economici di ricoprire una medesima posizione di parità decisionale rispetto alle scelte di mercato, ma avrebbe altresì evitato possibili distorsioni della concorrenza, allo stesso tempo permettendo agli Stati di preservare pur sempre un certo controllo sulle entrate pubbliche.

Per fare ciò, nel 1960, la Commissione decise di affidare a taluni Comitati scientifici internazionali lo studio e l'analisi dei problemi di politica fiscale e finanziaria della (allora) Comunità economica europea, richiedendo, in specie e tra gli altri, che venisse compreso «*In quale misura sia possibile eliminare le disparità che ostacolano considerevolmente la formazione ed il funzionamento del mercato comune*». Tale studio venne affidato al noto Comitato Neumark e al Comitato speciale costituito in seno alla Commissione (a sua volta suddiviso nei Sottogruppi A, B, C), che si stavano occupando delle questioni inerenti alle imposte sulla cifra d'affari.

Le conclusioni raggiunte da tali gruppi di studio furono pressoché sovrapponibili e si allinearono nel senso di ritenere fondamentale, al fine di garantire la efficiente creazione di un mercato unico: (i) il superamento dei sistemi di imposta sulla cifra d'affari cumulativa a cascata; (ii) l'adozione di un'imposta neutrale armonizzata sul valore aggiunto; (iii) la scelta, in caso di abolizione delle frontiere fiscali, del principio del paese di origine come principio impositivo guida che necessitava, però, di una minimizzazione (se non eliminazione) delle

² In specie, quello del *regime dei pagamenti frazionati*, in virtù del quale tutti pagavano l'imposta sulle vendite, con possibilità di detrarre le imposte pagate sugli acquisti delle materie prime e sulle materie integrate materialmente nel prodotto finito e, in un secondo momento, anche sugli investimenti.

³ Il funzionamento delle imposte cumulative a cascata comportava che l'ammontare dell'imposta gravante su un bene ad un dato livello del ciclo economico aumentava a seconda del numero di scambi intervenuti a monte e quindi della lunghezza del ciclo produttivo del singolo prodotto.

differenze esistenti tra i vari Stati in punto di aliquote ed esenzioni; (iv) un'adozione per tappe delle misure armonizzate da parte degli Stati membri, individuando prima i principi fondamentali da porre alla base dell'imposta sulla cifra d'affari netta e, dopo, attuando la vera e propria armonizzazione, concernente principalmente le aliquote, le esenzioni, etc., fondamentale per l'effettiva applicazione del principio del paese d'origine.

Nonostante tali chiare premesse – frutto dello studio di esperti internazionali nominati appositamente per identificare la soluzione impositiva migliore e le caratteristiche che questa avrebbe dovuto avere per la realizzazione di un mercato unico armonizzato –, le Direttive IVA, però, intrapresero una strada che solo per etichetta rispettò tali indicazioni, dando così avvio alla imperfezione, in punto di neutralità dell'imposta e della sua armonizzazione, che riscontriamo ancora ai giorni nostri. E infatti, nonostante nel Preambolo della prima Direttiva IVA, la n. 67/227/CEE, si legga come *«è pertanto nell'interesse del mercato comune realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, che sia diretta ad eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario, e tale da consentire di raggiungere in seguito l'obiettivo della soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione all'esportazione negli scambi tra gli Stati membri»*, la verità è che né nel 1967, né oggi, sono state poste solide fondamenta per la creazione di un mercato unico sorretto da un'imposizione sul valore aggiunto compiutamente armonizzata e neutrale.

Le prime due Direttive IVA (la n. 67/227/CEE e la n. 67/228/CEE), infatti, solo grandemente e per principi generali guidarono gli Stati membri verso l'adozione di un sistema di imposta sul valore aggiunto effettivamente armonizzato. Furono lasciati ampi margini di discrezionalità ad ogni Stato membro, che determinarono il nascere delle prime differenze in seno a ciascuno essi – mantenute (sebbene calmierate) anche dopo l'adozione della sesta Direttiva IVA – ma così, inevitabilmente, anche delle prime crepe alla compiuta realizzazione del processo di armonizzazione dell'IVA europea.

Insomma, tale alto livello di libertà concesso agli Stati membri fu il terreno fertile sopra il quale nacquero le difformità esistenti tra i vari sistemi impositivi IVA adottati dai diversi Stati membri⁴. E se è vero che con l'adozione della sesta Direttiva IVA, la n. 77/388/CEE, venne prevista una disciplina dell'imposta non più solo per principi e criteri generali – come,

⁴ Si legge in dottrina che *«This high level of freedom and the low level of legislative detail gave rise to a considerable amount of judicial disputes, which following referral from the national courts, allowed the Court of Justice to initiate the process of building case law within the VAT area»* (DE LA FERIA R., *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2009, p. 52).

invece, avvenne per le prime due Direttive IVA –, ma più analitica e puntuale (con indicazione dei presupposti applicativi del tributo e degli istituti di rilievo che ne determinavano e regolavano il funzionamento), tuttavia tale Direttiva arrivò “troppo tardi”, dopo dieci anni. In che costituì, appunto, terreno fertile per la proliferazione di sistemi impositivi differenti in ogni Stato membro e che resero più difficoltoso il rapido raggiungimento dell’obiettivo della completa armonizzazione.

L’IVA, dunque, ha dimostrato subito di zoppiare nella sua corsa verso una compiuta armonizzazione e la neutralità – in tali diversi contesti normativi, differenti in ciascuno Stato membro – ne è uscita zoppicante anche lei, in quanto, nonostante la sua predicata unicità – che avrebbe dovuto essere sinonimo di uniforme impatto e applicazione in tutti gli Stati membri –, le differenze normative insite all’interno di ciascuno Stato membro hanno imposto alla neutralità stessa di atteggiarsi anch’essa in maniera differente. Ne è un esempio il nostro istituto della rivalsa, grandemente osannato a livello domestico come altra faccia della medaglia della neutralità, insieme all’esercizio del diritto alla detrazione. L’istituto della rivalsa, però, se può essere rilevante ai fini di un’IVA neutrale nel nostro ordinamento – con le opportune cautele che verranno meglio illustrate quanto alla reale funzione di tale istituto anche nella nostra legislazione nazionale –, non può assumere lo stesso rilievo in termini generali nell’IVA europea, posto che in altri Stati membri sono state adottate tecniche impositive differenti per garantire non solo che l’IVA non sia un peso per l’operatore economico, ma anche che l’IVA sia scaricata a valle sul consumatore (si pensi all’esperienza olandese nella quale è stato previsto un uso più frequente dello *Zero Rate* nei passaggi intermedi, nel quale l’operazione IVA si manifesta come una generale operazione non imponibile ad eccezione della fase di immissione del bene o del servizio al consumo, momento nel quale la non imponibilità cessa di manifestarsi e trova applicazione l’imposta con un’aliquota non pari a zero; oppure all’esperienza polacca nella quale per la maggior parte delle transazioni si utilizzano le misure del *Reverse charge mechanism* e dello *Split payment*, riversando l’onere imponibile in capo al cessionario acquirente, con una operazione di inversione contabile).

Tali divergenze, del resto, sono state incoraggiate dallo stesso utilizzo dello strumento della Direttiva quale fonte europea. La Direttiva, infatti e come si dirà, se poteva rappresentare una soluzione quasi necessitata nel 1967, per permettere quel progressivo avvicinamento all’armonizzazione, così come richiesto dal Comitato Neumark e dal Sottogruppo alla Commissione A, B e C, appare oggi, nel 2024, totalmente disallineato e anacronistico rispetto al differente contesto normativo, economico e politico nel quale ci troviamo.

Insomma, per la comprensione dell'IVA di oggi in chiave critica non è possibile prescindere dalla sua origine, non essendo possibile valutare, senza di essa, se le imperfezioni all'armonizzazione siano o meno giustificate o attuali. Del resto, citando un importante filosofo del novecento «*Chi non conosce la storia è condannato a ripeterla*» (GEORGE SANTAYANA).

In tutto ciò la neutralità dell'imposta non era (non è) il fine ultimo cui mira(va) la politica fiscale europea, ma era (è) servente rispetto al raggiungimento di un obiettivo più grande, cioè la realizzazione di un vero mercato comune, da perseguire attraverso non solo l'eliminazione delle distorsioni della concorrenza, ma anche attraverso una effettiva armonizzazione delle legislazioni che, però e come anticipato, non si è compiutamente realizzata: si è creato, dunque, una sorta di *corto circuito* nell'ambito del quale il risultato (mercato unico) è nato già imperfetto e, in questa imperfezione ha trainato con sé anche i suoi addendi (neutralità, armonizzazione e concorrenza priva di distorsioni). E nonostante la neutralità sia stata concepita come «*un obiettivo intermedio*»⁵, questa ha svolto un ruolo fondamentale nel superamento delle ulteriori distorsioni che la fedele applicazione della normativa IVA avrebbe potuto creare. Ciò, grazie – almeno in una prima fase – al lavoro interpretativo della Corte di Giustizia, la quale ha reso possibile elevare la neutralità da mera regola (nel testo della Direttiva, infatti, la neutralità stessa non viene qualificata in termini di principio) a principio immanente del sistema.

Tale processo di elevazione, però, è stato tortuoso e non lineare, e la Corte di Giustizia – alla quale, come detto, deve riconoscersi il merito di avere permesso di qualificare la neutralità in termini di principio – non è stata fino in fondo all'altezza del compito. La Corte, infatti, se da un lato ha avuto un ruolo fondamentale nella fase che chiameremo *originaria* della neutralità, dall'altro lato ha affievolito il suo ruolo guida nella fase, per così dire, *evolutiva-applicativa* del principio.

Tali difficoltà sono state acuite dalla stessa natura multiforme e multilivello del principio di neutralità, il quale non è facilmente definibile e si connota per un'origine per così dire *in itinere* ne ha reso complesso l'inquadramento. Il principio di neutralità necessita, infatti, di un costante bilanciamento e dialogo⁶ con gli altri principi rilevanti ai fini IVA e con gli altri

⁵ BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011, p. 191.

⁶ Cfr. DWORKIN R., *I diritti presi sul serio*, Bologna, 2010, p. 48 ss. (traduzione dell'edizione originale di *Taking Rights Seriously*, Cambridge (Mass.), Harvard University Press, 1977). Ronald Dworkin affermava come i principi vanno a caccia in coppia, ciò in ragione del fatto che molto spesso gli stessi nascono dal bilanciamento di più esigenze tra loro contrapposte.

interessi che entrano in gioco per la corretta applicazione dell'imposta⁷ e, nell'interpretazione di tale bilanciamento, la Corte ha dimostrato di non sapere "maneggiare con cura" il principio stesso, giungendo talvolta a soluzioni contrastanti, non solo con taluni propri precedenti giurisprudenziali, ma anche con il sistema IVA nel suo complesso. La Corte di Giustizia, in specie, ha manifestato spesso un atteggiamento remissivo che ha fatto assumere al sistema IVA connotati di incoerenza e una fisionomia non del tutto armonizzata e non del tutto neutrale. Nascondendosi dietro il rispetto delle prerogative legislative proprie di ogni Stato membro (che, talvolta, nel recepire la Direttiva IVA a livello nazionale sono incorsi in violazioni del principio), infatti, ha permesso troppo spesso di superare quel nocciolo duro del sistema IVA armonizzato e inderogabile, rappresentato dall'esigenza, appunto, di tutelare e garantire la concorrenza del mercato.

Insomma, la percezione che si è tratta dallo studio del principio e dalla lettura delle pronunce della Corte di Giustizia è che tale posizione di eccessiva cautela assunta dalla Corte debba essere – sia consentita la metafora – *rispolverata*, in quanto non può più essere assecondato l'immobilismo che ha condotto la posticipazione della realizzazione di una effettiva armonizzazione per quasi 60 anni (se si considera che la prima Direttiva IVA è del 1967). Vero è che il sistema IVA non è compiutamente armonizzato a causa di ragioni anche esterne, per lo più collegate alla ritrosia degli Stati membri di spogliarsi di parte della loro sovranità, ma è evidente che nell'immobilismo del legislatore, una minore cautela – e, quindi, un maggiore coraggio nell'applicazione del principio – della Corte di Giustizia avrebbe aiutato molto.

Il presente lavoro, dunque – presa coscienza (i) della composita definizione del principio di neutralità, il quale viene declinato in vari modi e si atteggia diversamente a seconda dello Stato membro nel quale trova applicazione; e (ii) della incongruità manifestata dalla Corte di Giustizia, la quale, pur avendo determinato l'affermazione del principio e pur affermandone costantemente la valenza, allo stesso tempo ne ammette con estrema facilità la deroga, in maniera del tutto ingiustificata e incoerente – intende fare chiarezza sul principio di neutralità, analizzandone l'origine, ricostruendone la definizione, individuandone la funzione. Ciò tenendo a mente il ruolo fondamentale che assumono gli altri principi rilevanti a fini IVA, i quali permettono di meglio apprezzare, nel bilanciamento degli interessi che

⁷ Si veda, ad esempio, quanto accade in materia di operazioni esenti, nell'ambito della quale si creano delle potenziali *deroghe* al principio di neutralità in ragione dell'esigenza di tutelare altri interessi, tra i quali, ad esempio, l'interesse pubblico alla salute.

entrano in gioco in materia IVA, quale di essi debba prevalere sull'altro; ciò, sempre alla luce della interrelazione del *principio* con i *vincoli* che lo stesso crea, che attribuisce la caratteristica della multidimensionalità e multifunzionalità al principio e che permette di meglio individuare le deroghe al principio stesso.

Lo studio del principio di neutralità, nel presente lavoro, dunque, si insinua e si inserisce in queste fratture rappresentate dalle deroghe (casi fisiologici di allontanamento dalla neutralità) e dalle deviazioni (casi patologici di allontanamento dalla neutralità). L'obiettivo ultimo, insomma, è quello di vagliare la nozione e la funzione della neutralità per comprendere, anche alla luce di quella che era l'idea originaria di IVA neutrale, così come (ri)costruita dagli studiosi del tempo⁸, quali di queste deroghe o deviazioni sono giustificate e a quali eccessi esse possono condurre. Ciò permetterà di comprendere, in definitiva e preso atto dell'imperfezione che governa tanto l'armonizzazione dell'IVA, quanto la neutralità stessa, quali possono essere – se ce ne possono essere – le soluzioni a tali imperfezioni.

⁸ Il punto di partenza in tale ricostruzione non possono che essere, ancora una volta, i risultati cui sono giunti il Comitato Neumark e tutti i gruppi di studio incaricati a tal fine a cavallo tra gli anni '50 e '60.

CAPITOLO I

L'ORIGINE DELL'IVA NEUTRALE

SOMMARIO: 1. L'origine dell'IVA europea e l'importanza attribuita alla neutralità nella scelta del modello impositivo – 1.1. La ricerca della neutralità nell'esperienza francese: i passaggi che hanno condotto al primo esempio di imposta sul valore aggiunto in Europa, la TVA – 1.2. L'influenza del Rapporto del Comitato Fiscale e Finanziario del 1962 (cd. Rapporto Neumark) e l'attenzione per la neutralità dell'IVA europea – 1.3. La scelta comunitaria – 1.3.1. L'imposta sul valore aggiunto europea: le Direttive IVA – 2. La neutralità dell'imposta a tutela dell'armonizzazione e del mercato unico – 3. La neutralità nella Direttiva IVA – 3.1. Il lavoro interpretativo della Corte di Giustizia nell'elaborazione del principio di neutralità e nel consolidamento di un'IVA europea – 3.2. L'esistenza del principio (immanente) di neutralità – 4. *Methodology*.

1. L'origine dell'IVA europea e l'importanza attribuita alla neutralità nella scelta del modello impositivo

La fiscalità ha da sempre costituito uno strumento potentissimo per favorire l'integrazione economica e politica tra gli Stati¹ e l'IVA (europea) è l'imposta che, negli anni '50-'60

¹ Si veda PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977, p. 79-80, il quale con voce critica afferma come «se si riconosce l'importanza che la politica fiscale assume nell'ambito di un mercato comune, non si deve tuttavia cadere nell'errore di credere, come sembrano fare molti, che l'armonizzazione fiscale costituisca uno degli elementi, se non lo strumento più efficace per far progredire la CEE da unione prevalentemente economica a comunità politica». L'Autore prosegue affermando come «un'armonizzazione che non voglia essere puramente formale e figurativa, oltre certi limiti (abolizione dei dazi doganali, neutralità negli scambi internazionali) è assai più conseguenza di un processo di unità e di integrazione che viceversa [...] è illusorio pensare che una politica fiscale comune (imposte dirette, indirette, parafiscali, spesa pubblica) possa realizzarsi all'interno della comunità senza una preventiva unificazione delle politiche economiche dei vari paesi». Per i riferimenti principali si veda AMATUCCI F., *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, 1970; BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971; BERLIRI A., *Problematica giuridica dell'IVA*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'IVA* (Atti del Convegno su «Gli aspetti giuridici ed economici dell'IVA», Roma, 9 febbraio 1973), Milano, 1973, p. 30 ss.; BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979; DUS A., *Imposta*

dello scorso secolo, ha permesso alla neo-costituita Comunità economica europea² la (parziale) realizzazione degli obiettivi di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri e di creazione del mercato unico comune, così come prefissati dall'(allora) art. 99 del Trattato CEE³. In un momento storico, come quello del secondo dopoguerra, nel quale era sentita la prioritaria esigenza di creare un contesto economico privo di barriere per garantire il libero movimento internazionale dei beni e servizi⁴, l'IVA era (forse) il solo strumento fiscale in grado di creare un vero e proprio mercato interno comune, spingendo gli Stati oltre il loro eccessivo protezionismo e autoisolamento. Tale risultato è stato possibile (i) non solo perché quello delle imposte indirette è l'unico settore che poteva (può ancora oggi) garantire un certo grado di armonizzazione fiscale⁵; (ii) ma anche perché il particolare funzionamento

sul valore aggiunto, Torino, 1981; FERLAZZO NATOLI L., *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979; MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970; GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974; LUPI R., IV A, in *Enc. giur.*, XVIII, 1989; MICHELI G. A., *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Riv. dir. fin.*, 1973, I, 434; MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, Padova, 1993; POTTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 584; SAMMARTINO S., COPPA D., *Valore aggiunto (Imposta sul)*, in *NN.D.I.*, App., VII, Torino, 1987.

² Con il Trattato di Roma nel 1957. In realtà è possibile rinvenire una prima unione economica post-bellica con la Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio (cd. CECA), istituita con il Trattato di Parigi del 1951, che aveva la finalità di creare un primordiale mercato comune per l'approvvigionamento, la produzione e lo scambio di tali materie prime.

³ L'art. 99 del Trattato CEE prevedeva, in specie, che «La Commissione esamina in qual modo sia possibile armonizzare, nell'interesse del mercato comune, le legislazioni dei singoli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari [...]».

⁴ Inizialmente, l'unico reale intento degli Stati membri era quello di creare un'unione per il mercato. Si registrano in tal senso, a titolo esemplificativo, da un lato, il primordiale valore accordato alla libertà di circolazione delle persone, la quale rilevava unicamente in chiave mercantile ed economica, in quanto erano considerati giuridicamente rilevanti i soli spostamenti dei fattori di produzione e, dall'altro lato, l'immediata creazione di un'unione doganale, in data 1° luglio 1968. E, infatti, non a caso l'unico settore completamente armonizzato è quello dei dazi doganali – che costituiscono una delle “risorse proprie” dell'Unione europea (l'unica ritenuta di natura non derivata) – essendo stato, questo, il primo vero traguardo raggiunto per il mercato unico. Solo successivamente, a partire dal Trattato di Maastricht del 1992 (con il quale la Comunità europea ha iniziato la propria trasformazione verso un'unione politica, benché formalmente solo con il Trattato di Lisbona sia stata definitivamente creata l'Unione europea), tale impostazione è stata superata. Si è passati da un'unione economica di mercato (CEE) a un'unione politica (UE), nella quale la fiscalità ha avuto un ruolo chiave nell'integrazione europea, non solo in chiave economico-concorrenziale.

⁵ Come sottolineato in dottrina le ragioni che condussero alla scelta delle imposte indirette furono molte e «per motivazioni essenzialmente politiche legate a ragioni economiche. In un contesto, qual era quello della CEE, in cui l'elemento centrale era la libera circolazione delle merci, basata sull'unione doganale, è evidente che l'attenzione fosse focalizzata sulle imposte indirette, che per l'appunto concernono in modo immediato i consumi, la fabbricazione, i trasferimenti, ecc.» (TONNARA P., *La prospettiva del diritto europeo. Le misure fiscali del T.F.U.E.*, in AA.VV., in *Diritto tributario europeo e internazionale. Fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali* (a cura di GIORDANO A.), Milano, 2020, p. 13). Peraltro e in generale, erano note le difficoltà connesse (anche nell'attuale contesto europeo) ad una compiuta realizzazione delle politiche fiscali. Tra queste si richiamano: l'inesistenza di una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia fiscale; l'assenza di un effettivo potere impositivo nei confronti dei contribuenti, essendo le entrate europee dei «diritti di credito nei confronti degli Stati» (BUZZACCHI C., *Politiche fiscali (diritto dell'Unione europea)*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Torino, 2015); la procedura di approvazione all'unanimità; e soprattutto il paternalismo legislativo degli Stati nelle imposte dirette. Lo stesso Autore citato (TONNARA P., *La prospettiva del diritto europeo. Le misure fiscali del T.F.U.E.*, *op. cit.*, p. 13) ha proseguito, in relazione alla scelta delle imposte indirette (e non a quelle dirette), affermando come «Tradizionalmente, si ritiene che

di tale imposta, imperniato sul meccanismo della *neutralità fiscale* – che assume una precipua funzione pro-concorrenziale che pone tutti gli operatori economici sullo stesso piano di parità decisionale rispetto alle scelte di mercato – permette(va) agli Stati di affacciarsi liberamente sullo scenario internazionale senza distorsioni della concorrenza, pur sempre preservando un certo controllo sulle entrate pubbliche.

Come ricostruito da autorevole dottrina⁶, infatti, il profondo cambiamento nelle relazioni economiche tra gli Stati membri che si stava naturalmente verificando in tale periodo storico rendeva ogni scelta politica di tipo protezionista, che in un qualche modo frenasse o impedisse l'internazionalizzazione dei traffici (fossero essi scambi di beni o prestazione di servizi), controproducente per le stesse economie nazionali, in quanto ne venivano limitate le potenzialità di crescita. Come spesso accade in ambito fiscale, infatti, il comportamento degli operatori economici (contribuenti) viene grandemente condizionato dal maggiore o minore impatto che la leva impositiva produce nella loro sfera economica e una politica fiscale che innalzava il costo stesso della prestazione o della cessione (al ribasso per il venditore/prestatore; al rialzo per il committente), isolando, di fatto gli operatori nazionali dal resto dell'Europa, spingeva questi a spostarsi in altri settori e/o altri territori, con una conseguente modifica a cascata degli equilibri economici e dell'allocazione (spesso meno efficiente) delle risorse, che molto spesso causava non pochi problemi alla tenuta delle economie nazionali.

Questi sono stati – in estrema sintesi – i motivi che hanno condotto le istituzioni comunitarie a scegliere, per iniziare il percorso di armonizzazione e per attuare la nascita del mercato unico, proprio il settore delle *imposte sugli scambi*⁷, in quanto ritenuto terreno fertile in grado di realizzare più rapidamente gli obiettivi di cui all'art 99 del Trattato CEE e che, a vario titolo, era già stato esplorato da tutti e sei gli Stati firmatari del Trattato di Roma del 1957, sebbene con esperienze legislative diverse. Si possono, infatti, ricordare – senza

le imposte dirette siano lo strumento per attuare una distribuzione equa ed efficiente del carico tributario. [...] Ebbene, se si tiene conto che le tradizionali funzioni perseguite dallo Stato con lo strumento del bilancio e della regolamentazione sono l'allocazione, la redistribuzione e la stabilizzazione, ben si comprende come fosse – e, tuttora, sia – più difficilmente accettabile una limitazione della sovranità nazionale in materia di imposte dirette.

⁶ Cfr. HERBAIN C. A., *Vat Neutrality*, Windhof (Belgio), 2015, p. 5 ss.

⁷ Tra queste, la primigenia *imposta sulle vendite* (sorta nell'immediato primo dopoguerra), che aveva come obiettivo primario quello di finanziare gli oneri della prima guerra mondiale e di procurare risorse aggiuntive per i bilanci degli Stati europei, già sofferenti a causa dell'esperienza bellica e ulteriormente appesantiti dalla crisi economica degli anni '30.

esigenza di approfondimento – ben tre diversi sistemi d'imposizione sulle vendite vigenti all'epoca⁸:

1) il sistema dell'imposta plurifase cumulativa a cascata, adottato dalla Germania, dal Lussemburgo e dall'Olanda. Tale imposta, però – inizialmente destinata a colpire la vendita di alcuni prodotti in ogni fase, poi successivamente estesa anche a taluni servizi –, presentava delle caratteristiche (ad esempio, l'essere appunto un'imposta plurifase cumulativa) che mal si conciliavano con le esigenze di ripresa economica del post-dopoguerra e di liberalizzazione degli scambi tra i vari Stati membri per la creazione di un mercato unico, le quali presupponevano che gli scambi tra gli operatori economici fossero neutrali⁹;

2) il sistema misto di imposta cumulativa a cascata per alcune merci e servizi e di imposta monofase (una tantum) adottato dall'Italia e dal Belgio, il quale ugualmente non permetteva una adeguata liberalizzazione degli scambi e non garantiva la neutralità negli scambi; e, infine

3) il sistema dell'imposta plurifase non cumulativa adottato dalla Francia (la *taxe sur la valeur ajoutée*, nota anche come TVA), che come si vedrà rappresentava il modello che più si prestava ad essere utilizzato quale esempio a livello comunitario per la realizzazione degli obiettivi di cui all'art 99 del Trattato, in quanto l'unico che avrebbe permesso la costruzione di un modello impositivo neutrale.

Il mantenimento di una simile composita situazione all'interno dei sei Stati membri della (allora) Comunità economica europea poteva creare, però, non pochi problemi di coordinamento tra le varie normative fiscali e di frizione rispetto agli obiettivi primari posti dal Trattato CEE.

Vero è che il Capo 2 del Trattato di Roma, relativo alle *Disposizioni fiscali*, prevedeva una serie di misure volte a garantire la libera circolazione dei prodotti tra uno Stato e un altro e ad evitare possibili discriminazioni sulla base della nazionalità (richiamato più genericamente anche dall'art. 7), in quanto (i) era fatto divieto di applicare direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari, o comunque intese a proteggere indirettamente altre produzioni (art. 95); (ii) era fatto divieto di concedere *ristorni di imposizioni interne* in relazione ai prodotti esportati nel territorio di uno degli

⁸ SESSA G., *L'imposta sul valore aggiunto. Teoria generale. Sistemi comparati*, Roma, 1971, p. 17.

⁹ Il Rapporto Neumark del 1962 del quale si tratterà diffusamente *infra* al § 1.2. ha ad esempio evidenziato le criticità del sistema tedesco, affermando come «un'imposta sulla cifra d'affari del tipo di quella esistente in Germania dovrebbe venir modificata radicalmente in ogni caso perché falsa la concorrenza "verticale" nel Paese in cui è applicabile» (p. 14).

Stati membri che fossero superiori alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente (art. 96). Inoltre, era stato previsto, sempre nel rispetto degli stessi obiettivi di concorrenza e libera circolazione delle merci che, in caso di imposta cumulativa a cascata, gli Stati membri potessero procedere alla fissazione di aliquote medie per prodotto o gruppi di prodotti “*per quanto riguarda le imposizioni interne che applicano ai prodotti importati o i ristorni che accordano ai prodotti esportati*” (art. 97). Il Trattato, insomma, aveva autorizzato i paesi membri ad applicare tasse di compensazione all’importazione e rimborsi all’esportazione – i cosiddetti aggiustamenti fiscali in frontiera – preoccupandosi, al contempo, di fissare gli opportuni accorgimenti finalizzati ad evitare eventuali conseguenze distorsive dei traffici commerciali (in particolare di non eccedere l’imposizione interna gravante su identici beni e servizi).

Ma se è vero questo, è altrettanto vero che, nonostante la predisposizione di tali misure, erano proprio le caratteristiche strutturali dei tributi applicati – in particolare questo valeva per la imposte cumulative a cascata in vigore in tutti gli Stati membri, eccezion fatta per la Francia – a non garantire adeguatamente la trasparenza e la neutralità degli adeguamenti fiscali alle frontiere¹⁰. Infatti lo stesso funzionamento di questi tributi comportava che l’ammontare dell’imposta gravante su un bene ad un dato livello del ciclo economico, essendo condizionato dal numero di scambi intervenuti a monte e quindi dalla lunghezza del ciclo produttivo del singolo prodotto, non potesse essere calcolato con precisione; né il ricorso a strumenti di calcolo approssimativi, quali ad esempio i rimborsi forfettari in base ad aliquote medie calcolate per gruppi di prodotti di cui al citato art. 97 del Trattato, poteva essere soluzione risolutiva, posto che tali strumenti si prestavano ad essere facilmente usati per celare politiche protezionistiche sulle importazioni e premi all’esportazioni.

E, dunque, se partiamo dalla premessa – condivisa da chi scrive – che (i) «*i problemi fiscali abbiano un’importanza non secondaria per l’organizzazione e per l’esistenza stessa di un mercato comune, nell’ambito di una Comunità quale la CEE*»¹¹; e che (ii) per assicurare la creazione e la tenuta di un mercato comune è fondamentale avere un quadro legislativo il più organico e armonizzato possibile su tutto il territorio comunitario, con ciò intendendosi «*la necessità di evitare il più possibile distorsioni spaziali nella localizzazione delle attività produttive e discriminazioni tra prodotti*

¹⁰ LONGOBARDI E., *L’IVA verso il ’92 e oltre: un tributo europeo esigenze nazionali e iniziativa comunitaria*, in AA. VV., in *Le imposte del 1992. Aspetti fiscali del completamento del mercato interno europei* (a cura di MAJOCCHI A., TREMONTI G.), Milano, 1990, p. 55.

¹¹ Si veda PERRONE CAPANO R., *L’imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, op. cit., p. 79.

*nazionali e prodotti provenienti da altri paesi della Comunità, dovute ad interferenze di ordine fiscale*¹²; allora è evidente come era alto il rischio che, a fronte di una simile eterogenea e disorganica situazione tra le varie imposte sugli scambi adottate nei sei Stati membri della Comunità economica europea, si generasse una forte situazione d'incertezza, che indubbiamente non avrebbe giovato ai rapporti di armonia e fiducia tra i diversi Stati¹³.

Occorreva, dunque, adottare una soluzione condivisa che fosse in grado di garantire che gli scambi all'interno della CEE fossero neutrali dal punto di vista fiscale, in quanto questa rappresentava l'unica strada percorribile per preservare la tenuta del mercato comune. E la scelta verso un'imposta plurifase netta sul valore aggiunto – con decisa sostituzione delle vecchie imposte a cascata adottate da tutti gli Stati membri eccezion fatta per la Francia – fu giustificata da una serie di ragioni, tra le quali (i) il fatto che la possibile alternativa “neutrale” a tale imposta, cioè l'imposta monofase sul valore pieno, avrebbe dovuto essere istituita con aliquote molto alte per riuscire a garantire una parità di gettito rispetto alle imposte plurifase – il che avrebbe portato con sé una serie di conseguenze negative, quale, ad esempio, la maggiore diffusione delle frodi, causate dall'elevato livello di imposizione –; inoltre (ii) grande importanza ha avuto l'esperienza francese della TVA che – come si dirà al paragrafo successivo – attraverso il sistema del *regime dei pagamenti frazionati*, ha rappresentato il primo esempio, sebbene embrionale, della neutralità dell'imposta così come viene concepita ai giorni nostri. Importanza testimoniata anche dal fatto che le soluzioni prospettate sia dal Comitato Fiscale e Finanziario di cui al noto Rapporto Neumark, sia dalla Commissione nel *Rapport general des sous-groupes a, b et c créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*¹⁴, abbiano fatto riferimento più volte alla TVA francese, la quale ha rappresentato, appunto, l'apripista dell'attuale IVA neutrale europea.

¹² Si veda sempre PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, op. cit., p. 90-91.

¹³ Risulta paradigmatica, a riguardo, la vicenda dell'Italia: questa continuò ad applicare i sistemi di aggiustamento fiscale forfettario nonostante gli altri paesi avessero già introdotto l'imposta sul valore aggiunto, suscitando vive rimostranze da parte di quest'ultimi, convinti che la superiorità concorrenziale dei nostri prodotti fosse imputabile a metodi di calcolo dei ristorni all'esportazione decisamente troppo accondiscendenti (TAMBURRO E. e RIVANO C., *Le implicazioni politico economiche e tecnico amministrative dell'imposta sul valore aggiunto in Italia*, in *Istituto per l'economia europea*, q. n.16, p.8). La polemica giunse addirittura dinnanzi alla Corte di Giustizia la quale ebbe modo di statuire che «il sistema instaurato dalla legislazione italiana non garantisce che i ristorni rimangano sempre entro i limiti stabiliti dall'art.96 [...] [e pertanto] spetta al Governo italiano, di conserva con la Commissione, di adottare i provvedimenti necessari onde adeguare agli imperativi del Trattato il sistema di restituzioni che costituiscono oggetto della controversia» (sentenza del 19 novembre 1969, causa *Commissione delle Comunità Europee / Repubblica italiana* (C-45/64)).

¹⁴ Per l'analisi delle quali si rinvia ai paragrafi successivi.

Il percorso verso la scelta di un'imposta plurifase sul valore aggiunto, come noto, non fu semplice e tra il momento di approvazione del Trattato di Roma, del 1957, e l'approvazione della prima Direttiva IVA, la n. 67/227/CEE – che ha previsto l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri delle varie imposte sulla cifra d'affari – e della seconda, la n. 67/228/CEE – che ha previsto l'impegno dei singoli governi all'adozione di un meccanismo di applicazione uniforme – passarono dieci anni, a testimonianza della difficoltà di contemperare e coordinare tutti gli interessi coinvolti, quelli nazionali da un lato, ma soprattutto quello comunitario dall'altro¹⁵.

Orbene, è evidente come sia fondamentale, per studiare oggi il funzionamento della neutralità e comprenderne appieno le deviazioni – e capire soprattutto se le stesse siano o meno giustificate –, risalire alle origini dell'imposta. Nei paragrafi successivi si ricostruirà pertanto l'origine dell'attuale IVA neutrale, ripercorrendo le tappe legislative principali che hanno condotto la Francia ad adottare la TVA nel 1954 quale imposta (neutrale) plurifase sul valore aggiunto (§ 1.1)¹⁶, e il ruolo che questa ha avuto nelle conclusioni raggiunte tanto dal Comitato Neumark prima (§ 1.2.), quanto a livello comunitario poi (§1.3).

1.1. La ricerca della neutralità nell'esperienza francese: i passaggi che hanno condotto al primo esempio di imposta sul valore aggiunto in Europa, la TVA

La *taxe sur la valeur ajoutée* (nota anche come TVA) fu istituita il 10 aprile 1954 in sostituzione delle previgenti imposte susseguites dal 1917 in poi e sempre oggetto di modifiche a causa delle criticità applicative che le contraddistinguevano, rappresentate, in specie, dall'avere congegnato un sistema di “neutralità” (nel senso ampio del termine, da intendere quale meccanismo che permettesse all'operatore economico di non subire il peso dell'imposta) non sempre efficiente. E, infatti, ogni imposta che si era susseguita alla precedente aveva avuto proprio il merito di perfezionare il meccanismo della neutralità, avvicinando il

¹⁵ Nel frattempo, nel corso di questi dieci anni, furono adottate delle soluzioni intermedie per porre rimedio alle difficoltà di convivenza dei diversi modelli vigenti nei sei Stati membri descritti. Si ricorda, ad esempio e senza esigenza di completezza, la sottoscrizione di un accordo, in data 21 giugno del 1960, in virtù del quale i governi degli Stati membri si impegnavano a non procedere alla modifica dei tassi di ritorno e compensazione senza averne prima comunicato le ragioni alla Commissione ed averne ascoltato il parere. Successivamente, sulla base di tale accordo, venne anche adottata la Direttiva n. 68/221/CEE.

¹⁶ Come efficacemente affermato da BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 67 «*Poiché qualsiasi legge non può prescindere dalla situazione che intende modificare – cioè dalla situazione esistente all'atto della sua entrata in vigore – e da quella che essa vuol creare, è indispensabile, ai fini della nostra indagine, ricordare, sia pure in modo quanto mai sommario, l'evoluzione del sistema tributario francese in tema d'imposta sulla cifra d'affari e le cause che l'hanno determinata*».

modello dell'imposta sul valore aggiunto francese a quello prescelto dal Comitato Neumark quale base di partenza per la creazione di un'IVA armonizzata.

Come sottolineato da taluni studiosi francesi¹⁷, l'IVA europea è stato il risultato di una ricerca pratica, condotta alla luce della continua evoluzione legislativa registrata in Francia e culminata con l'adozione della TVA del 1954, la quale è stata sicuramente favorita dall'obiettivo di ricercare un'imposta neutrale, anche se la neutralità non era inizialmente il *focus* sul quale si era concentrato il legislatore. Fino alla riforma del 1936, infatti, l'obiettivo del legislatore era più quello di risollevarlo il bilancio dello Stato, duramente colpito dalla prima guerra mondiale, che non quello di garantire la neutralità del sistema e la tutela della concorrenza; questo, come si dirà, creò delle distorsioni notevoli nei cicli produttivi, costringendo di fatto le imprese a modificare le loro produzioni per tentare di ridurre il peso fiscale che un'imposta a cascata causava. Da qui, appunto, la *ricerca pratica* che garantisse, da un lato, la continuità di gettito e, dall'altro lato, la neutralità dell'imposta per gli operatori economici.

Ai nostri fini appare, dunque, utile ricostruire le tappe fondamentali che hanno condotto alla nascita della TVA nella costante ricerca della neutralità, in quanto l'analisi delle ragioni che hanno spinto a congegnare un sistema neutrale in Francia sono *mutatis mutandis* le stesse che hanno spinto la (allora) CEE a scegliere l'IVA neutrale quale baluardo di attuazione dell'armonizzazione a livello europeo nella logica di creazione di un mercato comune¹⁸.

Il primo esempio di imposta sugli scambi è quello della *taxe sur les paiements civils et commerciaux*, istituita con legge del 31 dicembre 1917, la quale prevedeva l'applicazione di un'aliquota pari allo 0,20% alle vendite al dettaglio mediante apposizione di marche da bollo sulle singole fatture. Si trattava di un'imposta plurifase cumulativa, da molti criticata (i) sia per il metodo di riscossione che, essendo appunto legata all'apposizione della marca da bollo, aveva generato fenomeni altissimi di evasione connessi alla facilità di evadere e alla difficoltà di sottoporre a verifica un numero enorme di contribuenti, con la conseguenza che il gettito incassato con tale imposta era risultato bassissimo¹⁹; (ii) sia per l'assenza di neutralità dell'imposta. Come sottolineato da autorevole dottrina, infatti, si determinava una «concentrazione

¹⁷ FRENKEL A., *La genèse de la taxe sur la valeur ajoutée*, Doctoral thesis, Université de droit, d'économie et de sciences sociales de Paris II, 1976 (citato da HERBAIN C. A., *Vat Neutrality*, op. cit., p. 6).

¹⁸ Si veda in generale HERBAIN C. A., *Origin and merits of EU value added tax: a critical appraisal*, in *Research handbook on European Union Taxation Law* (edited by PANAYI C. HJI, HASLEHNER W., TRAVERSA E.), Cheltenham (Inghilterra), 2020, p. 320 ss.

¹⁹ Dalla lettura della *Documentation fiscale* (n. 9) 250 si legge che «sur le plan budgétaire, cet impôt avait un rendement très faible, nettement inférieur aux prévisions ... et en tout état de cause, hors de proportion avec les nécessités budgétaires de l'époque».

*innaturale delle imprese industriali e commerciali (e quindi i monopoli ed oligopoli), ostacolando la razionale divisione del lavoro tra le imprese, stimolando il ricorso a complicate ed insincere formule giuridiche per presentare sotto la veste fiscalmente più conveniente le relazioni commerciali fra determinate imprese*²⁰.

Tali criticità condussero alla sostituzione della stessa, con l'introduzione dell'*impôt sur la chiffre d'affaires*, approvata con legge del 25 giugno 1920, che colpiva, invece, tutte le vendite di merci, ad ogni passaggio, con applicazione di un'aliquota pari all'1,10%, poi aumentata al 2%. Con tale imposta venne superata la prima delle suddette criticità connessa al meccanismo della riscossione, essendo stato eliminato il metodo dell'apposizione della marca da bollo e sostituito con un obbligo dichiarativo in capo al contribuente. La seconda criticità – quella connessa alla mancanza di neutralità – non venne superata, però, in quanto la nuova imposta era sempre un'imposta plurifase cumulativa. L'imposizione ad ogni passaggio, infatti, conduceva ad una tassazione più elevata per cicli economici più lunghi, rispetto a quelli più brevi. Si stava determinando quindi una sorta di incentivo alla riduzione dei cicli produttivi e molte aziende si riorganizzarono per rendere più efficiente il ciclo produttivo stesso. Questo, però, in taluni casi non era possibile, specie quando per talune produzioni si imponeva l'azione simultanea di diversi rami industriali.

Per questo motivo, accanto al regime normale di applicazione, venne affiancata un'imposta unica ad aliquota più alta, che andava a sostituire l'applicazione della precedente imposta a cascata soltanto per alcuni beni individuati (furono introdotte più di trenta imposte uniche tra il 1925 e il 1936, le prime sul carbone e sulla carne). Tale nuova imposta, introdotta con legge del 13 luglio 1925, era applicabile una sola volta (aveva dunque la natura di imposta monofase) in occasione di un particolare scambio (generalmente coincidente con lo scambio con l'ultimo produttore ma, comunque, di volta in volta differente a seconda del prodotto di riferimento)²¹. Tale modifica però, creò ulteriori problematiche connesse al sovrapporsi di diverse imposte con aliquote diverse – e, quindi, al pericolo concreto di una doppia imposizione –, al divergere del momento impositivo di ciascuna di esse e delle aliquote: in specie, la possibile duplicazione poteva realizzarsi se un prodotto già assoggettato a una delle due imposte concorreva alla produzione di un secondo prodotto.

²⁰ CAMPET C., *The influence of sales taxes on productivity*, Parigi (Francia), 1958, p. 51; CIANI A., *L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975, p. 13; D'ALBERGO A., *Di alcuni effetti economici delle imposte sugli scambi*, in *Giornale degli economisti*, 1931, p. 875; LAURÈ M., *La taxe sur le valeur ajoutée*, Parigi (Francia), 1953, p. 106.

²¹ BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 68.

Le criticità riscontrate in tale complessivo impianto impositivo (*impot sur la chiffre d'affaires* con la sovrapposizione delle tasse uniche) fecero sì che il sistema venne completamente modificato e tali ultime due imposte furono sostituite con la *taxe unique à la production*, che rappresentava il primo esempio francese di imposta non cumulativa, istituita il 31 dicembre 1936.

L'obiettivo dichiarato della riforma – così come evincibile dal Report che precedette l'applicazione della legge del 1936²² – era quello di ripristinare l'uguaglianza fiscale tra le piccole e grandi imprese (anche in relazione alla differente lunghezza del ciclo produttivo).

Era infatti un'imposta monofase che colpiva il prodotto soltanto nel momento in cui veniva alienato dall'ultimo produttore per essere immesso al consumo. Venne fissato un'aliquota del 6%, mentre per le prestazioni di servizi venne configurata un'imposta autonoma con aliquota pari al 2% (cd. *Taxe sur les prestations de services*). Con la *taxe unique à la production* venne introdotto per la prima volta un sistema simil-*neutrale* in base al quale le vendite tra soggetti diversi dai consumatori finali avvenivano con il meccanismo della *suspensione di imposta* fino alla definitiva immissione al consumo, in base al quale l'imposta veniva riscossa solo nel momento in cui il bene abbandonava definitivamente il ciclo produttivo; nelle fasi successive si applicava la regola degli esoneri dell'imposta in quanto il tributo era già stato prelevato. La conseguenza era che veniva garantita la neutralità tanto negli stati precedenti, quanto in quelli successivi rispetto al momento impositivo²³ e si garantiva l'uguaglianza dell'onere tributario indipendentemente dalla lunghezza del ciclo produttivo.

Questo sistema, però, causava, tra gli altri, taluni problemi applicativi, soprattutto in termini di evasione, in quanto il regime della sospensione del pagamento dell'imposta veniva utilizzato anche quando gli acquirenti finali erano dei consumatori, in quanto le imprese venditrici dichiaravano (falsamente) che l'acquirente fosse un'altra impresa privata. Al minor gettito determinato da condotte fraudolente di evasione, si rispose aumentando mano a mano la percentuale dell'aliquota applicabile e, per fare fronte anche alle imminenti spese imposte dalla seconda guerra mondiale, venne introdotta un'ulteriore imposta sugli armamenti e una sulle transazioni. Insomma, il sistema stava saltando nuovamente.

²² *Décret d'application du 27 janvier 1937 (JORF 28 janvier 1937)* nel quale si legge che «l'institution de la *taxe unique* [...] a visé à rétablir légalité des conditions fiscales entre la grande et la petite entreprise».

²³ Come sostenuto da autorevole dottrina, si trattava di fatto di una imposta di fabbricazione. Si veda BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 70.

Tali problematiche, connesse all'esigenza di garantire una maggiore entrata²⁴, condussero alla sostituzione, nel 1948, del meccanismo della sospensione di imposta con quello del *regime dei pagamenti frazionati*, in virtù del quale tutti pagavano l'imposta sulle vendite, con possibilità di detrarre le imposte pagate sugli acquisti delle materie prime e sulle materie integrate materialmente nel prodotto finito²⁵. Meccanismo questo che, garantendo al produttore di non essere gravato in modo definitivo dall'onere tributario, rappresentò (rappresenta tutt'oggi) il germe della neutralità dell'attuale IVA europea, nella quale – salve le opportune specifiche che verranno illustrate nei paragrafi e capitoli seguenti sulla specifica funzione delle singole componenti – attraverso il sistema della detrazione e della rivalsa gli operatori economici e i consumatori venivano coinvolti nell'assolvimento dell'imposta in modo tale da rendere neutrale per i primi l'intera operazione. Questo modello venne chiamato della *detrazione fisica* in quanto appunto, la detrazione era consentita solo per le materie prime e per i beni materialmente integrati nel prodotto, ma non anche per i beni di investimento, per i trasporti, ect.²⁶.

Ad ogni modo, quanto ai profili applicativi, si crearono non pochi problemi interpretativi su cosa potesse essere detratto e cosa no²⁷ e, a monte, su che cosa dovesse considerarsi materia prima o prodotti da considerare comunque distrutti in un solo ciclo produttivo, per i quali soli era ammessa la detrazione. Si susseguirono, infatti, innumerevoli teorie, ad esempio, quella dei prodotti che perdono le loro qualità specifiche al primo impiego, come il carbone; oppure quella in base alla quale, per i beni che si distruggevano in più cicli produttivi, la detrazione non era ammessa per l'intero ammontare, ma solo per il 50%. A questa situazione di incertezza, faceva seguito anche la possibilità che si determinassero situazioni di doppia imposizione e situazioni nelle quali comunque la neutralità non era in ogni caso

²⁴ La ragione di tale modifica fu meramente economica: vennero introdotte talune regole a beneficio della tesoreria statale, quali, ad esempio, l'impossibilità di portare in detrazione dalle imposte dovute per le vendite quelle pagate a monte in quello stesso mese; o l'impossibilità di richiedere a rimborso le imposte eventualmente pagate in eccesso rispetto a quella dovuta il mese successivo.

²⁵ Come ben chiarito da BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 70 «ogni operatore economico doveva pagare il tributo sull'importo delle sue vendite; tuttavia per evitare l'effetto cumulativo di un'imposta a cascata, dal tributo dovuto era portato in detrazione l'ammontare di quello che aveva colpito le materie prime impiegate per produrre il bene venduto. In tal modo il fisco, pur percependo, come prima, l'imposta una sola volta sul prezzo pieno del prodotto, conseguiva il vantaggio di non dover attendere, per incassare il tributo, che il ciclo di produzione e di distribuzione fosse finito».

²⁶ Cfr. ADONNINO P., *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in AA. VV., in *Studi sull'imposta sul valore aggiunto* (a cura di COSCIANI C.), Milano, 1968, p. 6; GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., *Diritto tributario francese*, Milano, 2006, p. 255.

²⁷ Si susseguirono, infatti, innumerevoli teorie su che cosa dovesse considerarsi materia prima o prodotti da ritenere comunque distrutti in un solo ciclo produttivo, per i quali soli era ammessa la detrazione (ad esempio, emerse la teoria dei prodotti che perdono le loro qualità specifiche al primo impiego, come il carbone); al contrario per i beni che si distruggevano in più cicli produttivi, la detrazione non era ammessa per l'intero ammontare, ma solo per il 50%.

garantita, ad esempio, per il divieto per l'operatore economico di portare in detrazione le imposte assolute in relazione agli acquisti di macchinari utilizzati poi per la produzione.

Tali criticità fecero emergere, appunto, l'opportunità di un'ulteriore modifica legislativa, sollecitata anche, nel 1951, dalla proposta avanzata da Maurice Lauré, il quale rappresentò la necessità di una riforma che coinvolgesse anche i fattori della produzione, come gli investimenti, fino a quel momento sottoposti a tassazione in quanto esclusi dal sistema delle detrazioni. In specie, si evidenziò l'importanza degli investimenti, quali fattori fondamentali per migliorare la produttività delle imprese, rendendole maggiormente competitive sul mercato; si evidenziò, insomma, come una perdurante tassazione degli investimenti avrebbe contratto eccessivamente la produzione industriale, comportato una perdita all'economia del paese nel lungo periodo²⁸.

L'analisi di Lauré sugli effetti distorsivi prodotti sull'economia e la proposta di estendere il modello del pagamento frazionato anche agli investimenti – che aveva il pregio di evitare fenomeni di doppia tassazione e di preservare la neutralità economica nella tassazione dei singoli fattori della produzione – venne accolta con favore dalla commissione presieduta da Lorient nominata, nel 1952, dal Governo francese, cui fu attribuito il compito di presentare un rapporto generale sul sistema tributario francese, dal quale partire per modificare il previgente sistema legislativo, superando le criticità evidenziate, sostituendolo con un sistema incentrato sulla promozione della produttività e del commercio internazionale. Il previgente impianto venne sostituito con la TVA (*Taxe sur la valeur ajoutée*) introdotta con legge del 1° luglio 1954, partendo dall'esperienza positiva lasciata dalla *taxe à la production*, che aveva sicuramente avuto il pregio di introdurre un germe di neutralità nel sistema delle imposte sulle vendite (il cd. *regime dei pagamenti frazionati*), al quale vennero apportate alcune sostanziali modifiche, nell'ottica di rendere maggiormente neutrale tutto il meccanismo di funzionamento anche per gli scambi internazionali. Ciò soprattutto alla luce del fatto storico che caratterizzò il 1953, anno nel quale, a causa di una controversia fiscale tra Francia e Germania occidentale, stava per essere messa in pericolo la riuscita dell'abolizione delle restrizioni doganali esistenti nel commercio del carbone e dell'acciaio sulla base della CECA creata con il Trattato di Parigi due anni prima.

²⁸ Si veda HERBAIN C. A., *Vat Neutrality*, *op. cit.*, p. 24, la quale ricostruisce il problema nei seguenti termini: «To the extent the investments are realised by businesses save time and money, the systematic burden imposed by single prod on tax on Production Agents was an inhibiting influence on productivity; adding a tax burden to the investments encourages businesses run away from investments and thus productivity is affected. On the other hand, by giving tax relief to businesses on their investments, businesses are able to elect to invest in machinery or in staff without being influenced by the question of taxation».

Sull'effettiva riuscita di un'imposta francese sul valore aggiunto effettivamente neutrale, però, si dubitava fortemente, soprattutto fino al 1964, anno nel quale fu eliminata la limitazione della detrazione dell'IVA pagata sui fattori produttivi²⁹.

In specie – per ciò che in questa sede interessa rilevare³⁰ – tra le modifiche maggiormente di rilievo vi fu la possibilità di esercitare la detrazione (non più solo per le materie prime e per i prodotti che si distruggevano in un unico ciclo produttivo, ma) anche per le imposte pagate per l'acquisto di macchinari e impianti, per gli investimenti e le spese pagate dall'operatore economico nell'ambito della produzione³¹, sopperendo così alle incertezze che si erano create nella vigenza della previgente *taxe à la production* e riducendo (apparentemente) le ipotesi di assenza di neutralità del meccanismo impositivo. Venne, quindi, affiancato al precedente principio della *detrazione fisica* il principio della *detrazione finanziaria*, in base al quale potevano essere appunto detratte anche le spese che avevano riguardato i mezzi di produzione.

Se in linea di principio questo avrebbe reso sicuramente l'imposta più neutrale, al principio della deduzione fisica vennero, però, opposte talune importanti limitazioni nelle ipotesi nelle quali i beni oggetto di detrazione fossero usati per «operazioni poste fuori dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, o esentate, e per i casi in cui la deduzione dell'imposta annotata sulle fatture d'acquisto non può, salvo il caso dell'esportazione, comportare, per una merce determinata, il rimborso, anche parziale, dell'imposta che ha colpito questa merce. [...] Giustificazione del principio è l'esigenza che le somme versate all'erario in occasione di una data operazione debbano rimanere definitivamente acquisite al medesimo, salvo quando si tratta di esportazioni»³². In pratica, sulla base di tale principio-regola (detta regola del *butoir*, che venne soppressa solo nel 1964) l'eventuale eccedenza dell'imposta pagata sull'acquisto – già versata all'erario sulla base del meccanismo dei

²⁹ Peraltro, all'interno del dibattito politico del tempo, il partito socialista non era d'accordo sulla neutralità dell'IVA. In particolare, i socialisti pensavano che la detrazione non dovesse essere la regola, ma l'eccezione e che dovesse essere concessa solo per gli investimenti che in un qualche modo preservassero l'interesse pubblico.

³⁰ In quanto non verrà trattato analiticamente il complesso impianto impositivo che si venne a creare a seguito della riforma del 1954. Ad esempio, non si tratterà dell'ampliamento del campo di applicazione della nuova imposta, cui erano soggetti anche taluni prodotti che nel previgente sistema erano assoggettati all'imposta speciale; della sostituzione dell'imposta locale addizionale e quelle degli affari con una autonoma imposta locale (*taxe locale*) che ha colpito, fino al 1966, le vendite al dettaglio; ect.

³¹ Solo nel 1966 (legge 6 gennaio 1966, n. 66-26) la detrazione venne estesa al commercio al dettaglio, a tutti i prodotti agricoli e alle prestazioni di servizi. L'ampliamento delle spese oggetto di detrazione è stato, infatti, graduale. Nel Rapporto Neumark (p. 44) si legge come un'imposta nella quale si pone il divieto di qualsiasi detrazione relativa all'acquisto di beni d'investimento «non può considerarsi dal punto di vista economico una vera imposta sulla cifra d'affari netta, poiché essa colpisce qualcosa di più del puro valore aggiunto (*value added*). Essa non è neutra poiché colpisce anche il prodotto del capitale».

³² Cfr. ADONNINO P., *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, op.cit., p. 16.

pagamenti frazionati – rispetto a quella sulla vendita, non poteva essere oggetto di detrazione e rimaneva definitivamente incassata dall’Erario³³.

Tale regola, se da un lato si giustificava con la necessità di evitare abusi ed evasioni, dall’altro lato rendeva il sistema molto oneroso per gli operatori economici e soprattutto irrazionale rispetto all’attuale imposta sul valore aggiunto. La regola del *butoir*, infatti, venne introdotta nel 1948 quando, nella vigenza della *taxe à la production*, venne utilizzato il sistema dei pagamenti frazionati: in quel contesto la regola del *butoir*, pur volendo contrastare anche possibili appesantimenti alla tesoreria (che indussero l’Erario ad evitare possibili rimborsi di imposta), trovava la propria giustificazione nella natura e nella struttura dell’imposta sulla produzione la quale, essendo strutturata sul tipo dell’imposta di fabbricazione, rispondeva a una logica diversa rispetto all’imposta sul valore aggiunto³⁴. Ma nella logica di un’imposta sul valore aggiunto, la regola del *butoir* però non rendeva l’operazione neutrale, in quanto non garantendo la possibilità di detrarre l’intero importo dell’IVA assolta “a monte”, l’eccesso di imposta non detraibile o rimborsabile rappresentava un peso economico per il contribuente. Ragione per cui la regola del *butoir* non ebbe seguito nelle Direttive IVA³⁵ e alla stessa si opposero fermamente tanto i contribuenti quanto lo stesso legislatore³⁶.

³³ Il comma 6 dell’art. 273 del *code des impôts*, infatti, affermava come “*salvo il caso d’esportazione, la deduzione non può condurre ad un rimborso, anche parziale, dell’imposta che ha colpito una determinata merce*”.

³⁴ Con la regola del *butoir*, nella vigenza della tassa sulla produzione, ci si preoccupava solo di evitare che fossero colpiti sia un prodotto che le materie prime che avevano concorso a produrlo. Come chiarito da autorevole dottrina, infatti, «*Il fatto che l’imposta colpisse anche beni di non diretto consumo non era considerato un inconveniente da evitare, proprio perché la taxe à la production non era concepita come una imposta sui consumi tanto è vero che essa colpiva anche gli impianti, i macchinari e le materie di rapido consumo. Ma, sostituita alla taxe à la production la t.v.a. – cioè un’imposta che consentendo la detrazione di tutte le somme pagate a monte e giungendo fino alla fase del commercio all’ingrosso (ed ora a quella al minuto) viene, in ultima analisi, a colpire solo le vendite a consumatori finali (non operatori economici) e quindi solo le vendite di beni di consumo – la regola del butoir ha perso ogni giustificazione razionale. E ciò spiega la sempre crescente opposizione dei contribuenti e del Parlamento alla sua integrale applicazione e costituisce il motivo per cui essa abbia finito per risultare quasi completamente svuotata di contenuto*» (BERLIRI A., *L’imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 74).

³⁵ Parte della dottrina occupatasi del tema, infatti, evidenziò come «*indubbiamente questo principio del butoir costituisce una caratteristica del sistema francese, e non è necessariamente insito nel sistema stesso dell’imposizione del valore aggiunto nel quale, salvo limitazioni insite ad evitare frodi, il tributo non deducibile, perché in eccedenza a quello da corrispondere, deve essere riportato ai periodi di imposta successivi, ed eventualmente anche rimborsato*» (ADONNINO P., *Esame critico dell’evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, op.cit., p. 18).

³⁶ Si ricordano, senza esigenza di completezza, il lavoro del Consiglio di Stato francese (decisione del 20 novembre 1959, causa Société Closet et Pages) che aveva svuotato la portata della regola, in quanto la aveva posta in relazione con il successivo art. 294 dello stesso codice, il quale prevedeva che nel caso in cui l’imposta fosse percepita in occasione di un affare successivamente annullato, risolto, o non andato a buon fine, l’imposta avrebbe dovuto essere imputata sull’imposta dovuta per altri affari, ovvero essere restituita se il contribuente cessava di essere soggetto a quel tributo. Principio, questo, che in un certo senso consacrava la centralità della neutralità. Si ricorda, altresì, il respingimento, da parte del Senato francese, del disegno di legge, presentato nel dicembre 1959, con il quale il Governo francese intendeva affermare l’applicabilità della regola non solo in caso di rimborso in danaro, ma anche in caso di deduzione. O ancora l’ulteriore intervento del Consiglio di Stato (decisione del 4 dicembre 1965, causa Société Ets Alfred Desbouvries) con il quale si dichiarò illegittimo il decreto presidenziale con il quale l’Amministrazione finanziaria tentò di escludere l’applicabilità dell’art. 294 del *code des impôts*, alla TVA, con l’intento di evitare il recupero dell’imposta pagata, in caso

Peraltro, come detto, la regola del *butoir* trovava applicazione anche al caso in cui un'impresa realizzava ricavi soggetti alla TVA e ricavi esenti da TVA: in generale³⁷ l'importo detraibile dell'imposta sugli acquisti veniva calcolata secondo specifiche operazioni (cd. *pro-rata*) che, nella legislazione francese³⁸, ammettevano (i) per la TVA riguardante le immobilizzazioni, l'applicazione del *pro-rata* generale – che teneva conto del rapporto tra l'attività complessiva dell'impresa e le attività rilevanti a fini impositivi, ammettendo la detrazione solo in relazione alle attività del medesimo rapporto –, (ii) mentre per l'imposta connessa ai beni diversi dalle immobilizzazioni e quella relativa alle prestazioni di servizi era ammessa la detrazione, da un lato, per l'intero importo della TVA assolta a monte nel caso in cui i beni e servizi acquistati avessero concorso esclusivamente alla realizzazione di operazioni imponibili, con esclusione del tutto della detrazione nel caso in cui i beni e servizi fossero stati utilizzati esclusivamente alla realizzazione di operazioni non soggette alla TVA e, dall'altro lato, in base alla regola del *pro-rata* se tali beni e servizi avessero concorso alla realizzazione di operazioni delle quali alcune eran soggette alla TVA e altre no. E, come autorevole dottrina riconosceva, «la ragione che si suole addurre a giustificazione della deduzione della sola imposta afferente i beni tassabili è che la giustizia vuole che dall'imposta dovuta per la vendita di un bene non si possa detrarre l'imposta pagata per un altro bene»³⁹. Ma tale ragione, al di là della eccessiva complicazione del calcolo dell'imposta da portare a detrazione che il *pro-rata* francese determinava⁴⁰ – posto che non era sempre immediatamente comprensibile quando detrarre

di vendite annullate o non pagate, neppure mediante il meccanismo della imputazione. Il Consiglio di Stato ritenne però che una tale disposizione non potesse essere contenuta in un decreto ma solo in una legge.

³⁷ Soprattutto dopo le varie riforme che si erano succedute per semplificare l'originario modello di *pro-rata*. Inizialmente, infatti, erano previsti due diversi tipi di *pro-rata*: esisteva, infatti, un *pro-rata* generale che teneva conto del rapporto tra l'attività complessiva dell'impresa e le attività rilevanti a fini impositivi e che ammetteva la detrazione in relazione al medesimo rapporto, e un *pro-rata* particolare, più complicato, che teneva in conto ogni singolo bene e graduava la detrazione a seconda della effettiva utilizzazione del bene. Dal 1959 il *pro-rata* particolare fu abbandonato definitivamente in ragione dell'eccessiva complicazione che comportava e della difficile applicabilità della stessa (oltre alle notevoli complicazioni contabili, applicative e di controllo). Nel commentare tale metodo di calcolo, BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 87, infatti, concludeva come «In tutte le leggi ma in particolare in quelle fiscali e, tra queste, in quelle che debbono essere applicate dalla gran massa di contribuenti e non da pochi specialisti, ciò che conta è la certezza di diritto il quale presuppone poche regole e chiare. Voler fare giustizia al mille per mille prevedendo tutti i possibili casi e dettando per ognuno di essi una norma apposita significa in realtà finire con non fare giustizia neppure al cinquanta per cento per la pratica impossibilità di applicare la legge. Non per niente i Romani che di diritto sembra se ne intendessero raffiguravano la giustizia con un robusto gladio e con una grossa bilancia e non col bisturi del chirurgo e con la bilancia del farmacista».

³⁸ Specie alla luce della riforma della legge 16 febbraio 1966, n. 66.

³⁹ Cfr. sempre BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 79.

⁴⁰ Tanto che, come si dirà più avanti, i Sottogruppi presso la Commissione affermarono come vi fossero complicazioni tecniche del sistema, che avrebbero potuto essere ridotte in larga misura limitando le esenzioni al minimo. In particolare nel *Rapport general des sous-groupes A, B et C créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires* (si veda meglio quanto si dirà all'§ 1.3.) veniva evidenziato che «s'agit ici de complications techniques du système, qui pourraient être réduites dans une large mesure si l'on limitait au strict minimum les exonérations» (p. 108).

un'imposta assoluta a monte sugli acquisti, in ragione del fatto che spesso non era immediatamente noto al produttore se una data materia prima acquistata servisse per la produzione di beni tassabili o di beni esenti –, portava con sé evidenti storture e un importante allontanamento dalla neutralità. Per utilizzare un efficace esempio del medesimo Autore «*Suppon-
gasi due opifici perfettamente uguali (ad es. due fabbriche di vestiti) la cui produzione, in termini quantitativi,
sia costituita per metà da tute da lavoro (in ipotesi esenti) e per metà da abiti civili (in ipotesi tassabili);
unica differenza fra i due stabilimenti è che la produzione di abiti è, nell'uno, rappresentata da vestiti
economici e, nell'altro, da vestiti di lusso. In conseguenza nell'uno la produzione di tute rappresenta il 25%
delle entrate totali e nell'altro solo il 10%: il primo potrà dedurre, in base al pro-rata, il 75 per cento
dell'imposta pagata per gli impianti e l'altro il 90% e ciò quantunque nei due casi il valore degli impianti
impiegati per la produzione degli abiti sia identico. [...] La neutralità della t.v.a. è qui solo una illusione.
Il che, in ultima analisi, significa: 1) che dall'imposta realmente dovuta (quella liquidata in relazione alla
vendita dei beni soggetti ad imposta) non si detraggono tutte le somme pagate in precedenza e che, come si è
rilevato, non possono che costituire acconti di quella dovuta per la vendita del bene tassato; 2) che una parte
della t.v.a., pagata durante il ciclo produttivo di un bene esente, viene a gravare i costi di produzione di tal
bene in quanto non può recuperarsi mediante detrazioni da quella dovuta per la vendita di generi tassabili*»⁴¹.

Insomma, nonostante la TVA del 1954 abbia avuto il merito di introdurre – così come più sopra richiamato – il “germe” della neutralità, questa era un'imposta neutrale imperfetta e continuò ad essere modificata e criticata e sottoposta all'analisi di vari gruppi di studio che ne evidenziavano le criticità e ne sollecitavano la riforma⁴². La TVA francese, infatti, divenne un'imposta neutrale solo nel 1964⁴³, quando con il superamento della regola del *butoir* e l'introduzione di un pieno diritto di detrazione, fu definitivamente garantita la neutralità concorrenziale per gli operatori economici tanto a livello nazionale, che internazionale.

⁴¹ Cfr. sempre BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 80-81.

⁴² Come ricostruito da COSCIANI C., *L'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1968, p. 52-53 «Nel 1958 il gruppo di studio presieduto da Rueff propose la soppressione delle esenzioni onde attuare meglio il principio dell'uguaglianza nella concorrenza. Nel rapporto Brasart si caldeggiava una identità nella tassazione di tutti gli intermediari del commercio. In quello Armand Rueff (21 luglio 1960) si continua ad insistere sulla soppressione delle esenzioni che avrebbero dovuto venir sostituite con un sistema di sovvenzioni. Un esperto dell'imposta, l'Egret, preconizza un'ampia opera di semplificazione da ottenere con la soppressione della *Taxe sur les prestation de services*, delle esenzioni, una limitazione del numero dei tassi differenziati e con la soppressione dell'imposta specifica sugli alimentari, del differimento di un mese nella detrazione dell'imposta, e nel riesame dell'esenzione del commercio al dettaglio. Anche la Camera di Commercio di Parigi presentò un suo progetto di riforma che puntava soprattutto sulla semplificazione del meccanismo. Semplificazione che doveva puntare sul tasso unico generalizzato a tutti i settori (incluse le prestazioni di servizi) senza esenzioni di sorta, il che avrebbe permesso una riduzione del tasso. La sola esenzione che la Camera di Commercio considerava opportuna, concerne la produzione agricola ed un regime di forfait per le piccole imprese».

⁴³ Si veda il Conseil d'Etat (Section du Contentieux), 4 décembre 1964, *Ministre des Finance c. société et "Etablissements Alfred Desbouvries"*, n. 62.749, con il quale fu stato superato il Décret n. 60-381 del 22 aprile 1960 che fissava il regime di applicazione del regime delle detrazioni..

E fu (forse) proprio in ragione di tale sfasamento temporale tra la piena neutralità della TVA francese (1964) e la pubblicazione dei Rapporti di studio Neumark e della Commissione (entrambi datati 1962 e di grande stimolo per la stesura delle prime due Direttive IVA del 1967, come si dirà) che si creò un disallineamento tra quello che era il modello francese di imposta sul valore aggiunto e quello che sarebbe diventato il modello europeo (al quale il primo, infatti, dovette conformarsi)⁴⁴.

Ad ogni modo, il ruolo della TVA e l'influenza che l'evoluzione storica francese ebbero sulla creazione di un'imposta armonizzata a livello comunitario sono innegabili, tanto che autorevole dottrina è giunta ad affermare come l'attuale IVA sia stato il risultato⁴⁵ della francese *Taxe sur la valeur ajoutée* istituita nel 1954 e, quindi, anche nella sua prima versione che proponeva un'imposta non ancora completamente neutrale; tutta l'evoluzione storica descritta ha rappresentato comunque un esempio concreto, dalla cui esperienza è stato possibile prendere le mosse (o le distanze), nella creazione di un modello maggiormente perfettibile a livello comunitario. E tale consapevolezza è di fondamentale importanza nella comprensione di quanto la TVA francese abbia effettivamente influenzato l'IVA europea, in quanto permette di comprendere quanto le attuali deviazioni alla neutralità siano o meno giustificate in assoluto, o siano ricollegabili a moti transuenti collegati a un particolare periodo storico di un determinato paese e, per ciò stesso, ingiustificate in assoluto. Ciò è tanto più vero se si tiene in considerazione, ad esempio, il fatto che di recente anche presso la

⁴⁴ La dottrina nazionale del tempo (si veda BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, op.cit., p. 72), infatti, evidenziò le derivazioni dell'IVA europea rispetto alla TVA francese, effettuando una comparazione tra le due. Ad esempio, quanto alla regola del *butoir*, l'Autore concludeva che questa era regola «giustificata da motivi storici che non sussistono nei confronti dell'Italia e che pertanto, essendo detta regola sicuramente contraria ai principi di un'imposta sui consumi così come configurata dalle direttive comunitarie, anche tale regola non sembra debba trovare accoglimento nella futura legge» (sempre BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 86). Oppure, anche quanto alla regola del *décalage* di un mese – che comportava che dall'imposta dovuta per le vendite effettuate in un mese, si dovesse detrarre l'imposta assolta sugli acquisti effettuati il mese precedente – l'Autore manifestava le proprie perplessità alla possibilità di trasporre quella regola in altre leggi sull'IVA non francese, in quanto è regola che «trova la propria giustificazione unicamente in una particolare difficoltà della tesoreria francese» proseguendo poi come «in un sistema d'imposta sul valore aggiunto, nel quale il debito del contribuente è costituito dalla differenza fra l'imposta dovuta per le vendite e quella pagata per rivalsa ai propri fornitori per i beni e servizi acquistati, non v'è alcuna ragione logica per cui dall'imposta dovuta per un certo periodo d'imposta non si detragga quella sopportata nello stesso mese ma quella da cui si è rimasti incisi, per effetto della rivalsa, nel mese precedente. Ed invero l'art. 11 n. 3 della seconda direttiva della C.E.E. prevede che dall'imposta dovuta per un periodo si deduca quella fatturata nello stesso periodo. In effetti, come s'è accennato più sopra, questo sfasamento che si verifica in Francia dipende da una ragione puramente storica: la necessità in cui si trovò la Tesoreria francese, nel 1948, di reperire nuovi fondi. Mediante il c.d. *décalage* di un mese fu possibile in quell'anno percepire, come si è accennato, 13 mensilità d'imposta anziché 12. Si tratta, come è ovvio, di questione di ben scarsa rilevanza e che può considerarsi forse più come un'integrazione della disciplina del tributo che come una sua deformazione» (sempre BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 75).

⁴⁵ HERBAIN C. A., *Vat Neutrality*, op. cit. parla addirittura di *offspring*, cioè, in senso figurato, di *prole*, figlio (si veda già nell'introduzione, p. 1). La stessa Autrice prosegue poi affermando come «From the mid-1960s, the success of VAT in France led many other states, including Member States of the Common Market, to adopt VAT to replace their local system of indirect taxes on goods and services» (p. 30).

Corte di Giustizia dell'Unione europea si sia fatto riferimento alla regola francese del *butoir*. Nelle proprie conclusioni, infatti, l'Avvocato Generale Niilo Jääskinen, in relazione alla Causa C-582/08, Commissione europea contro Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, dopo aver concluso che *«le diverse norme sulle detrazioni e sui rimborsi nel meccanismo dell'IVA riflettono scelte di politica fiscale e non necessità di ordine logico o giuridico. Gli esempi storici indicano che il legislatore può talvolta optare a favore di scelte normative nel settore dell'IVA che risultano incoerenti o perfino non funzionali sotto il profilo della politica economica o fiscale»*, ha chiarito tale affermazione nella nota 45 precisando come *«Dal punto di vista storico sussisteva una necessità di manipolare il sistema dell'IVA, in primo luogo nel settore delle detrazioni, così che potesse essere evitata l'imposizione di aliquote sostanzialmente più elevate rispetto a quelle applicate secondo il sistema fiscale del giro d'affari cumulativo. Tali interferenze con un sistema dell'IVA «puro» sono tutt'oggi presenti. Per esempio, è stato introdotto il «butoir» o la «buffer rule», che hanno limitato il diritto di detrarre l'importo dell'IVA dovuta in un dato periodo d'imposta dall'IVA restante riportata al periodo successivo. Questa norma è ancora consentita dall'art. 183 della direttiva IVA (già art. 18, n. 4, della sesta direttiva IVA)»*⁴⁶. Ma tale regola, infatti soppressa nel 1964, come detto poteva essere giustificata alla luce di un sistema impositivo diverso (quello della *taxe à la production*) rispetto a quello dell'IVA e continuare a richiamarla oggi appare del tutto ingiustificato.

L'evoluzione storica descritta, dunque, è fondamentale per la comprensione dell'IVA di oggi in chiave critica, perché permette di valutare se le deviazioni dalla stessa siano o meno giustificate o attuali. Ragione per cui alla stessa si farà più volte riferimento nei Capitoli successivi. Del resto, citando un importante filosofo del novecento *«Chi non conosce la storia è condannato a ripeterla»* (GEORGE SANTAYANA).

1.2. L'influenza del Rapporto del Comitato Fiscale e Finanziario del 1962 (cd. Rapporto Neumark) e l'attenzione per la neutralità dell'IVA europea

Siamo a cavallo tra gli anni '50-'60. Era stato appena sottoscritto il Trattato di Roma del 1957, con il quale era stata costituita la Comunità economica europea, nel cui preambolo si legge: *«Decisi ad assicurare mediante un'azione comune il progresso economico e sociale dei loro Paesi, eliminando le barriere che dividono l'Europa, assegnando ai loro sforzi per scopo essenziale il miglioramento costante delle condizioni di vita e di occupazione dei loro popoli, riconoscendo che l'eliminazione degli ostacoli esistenti impone un'azione concertata intesa a garantire la stabilità nell'espansione, l'equilibrio negli scambi*

⁴⁶ Ad onor del vero, quello dell'Avvocato Generale Niilo Jääskinen è l'unico caso nel quale si fa espresso riferimento alla regola del *butoir*, ma ciò è comunque importante ai nostri fini per ragioni di ordine sistematico.

e la lealtà nella concorrenza, solleciti di rafforzare l'unità delle loro economie e di assicurarne lo sviluppo armonioso riducendo le disparità fra le differenti regioni ed il ritardo di quelle meno favorite».

L'obiettivo principale a livello comunitario era quello di iniziare a comprendere come riuscire a creare un'unione economica e attraverso quali azioni e strumenti di politica economica a finanziaria attuare il mercato comune.

Per tali motivi, il 5 aprile 1960, la Commissione decise di affidare a un Comitato scientifico internazionale composto da dieci professori universitari dell'epoca⁴⁷ lo studio e l'analisi dei problemi di politica fiscale e finanziaria della (allora) Comunità economica europea. In particolare, venne sottoposto all'attenzione del Comitato lo studio delle seguenti questioni:

- *"Se od in quale misura le disparità esistenti attualmente nelle finanze pubbliche degli Stati membri impediscono, parzialmente o anche totalmente, l'attuazione di un mercato comune che crei e garantisca condizioni analoghe a quelle di un mercato interno",*
- *"In quale misura sia possibile eliminare le disparità che ostacolano considerevolmente la formazione ed il funzionamento del mercato comune".*

Tale Comitato presentò i risultati dello studio in un Rapporto (noto come Rapporto Neumark, dal nome del presidente-relatore, Prof. Fritz Neumark)⁴⁸ nel quale, ponendo l'attenzione all'obiettivo principale, cioè quello della creazione del mercato comune⁴⁹, esaminò sia le imposte dirette, sia quelle indirette. L'obiettivo del Comitato non era quello di delineare un *sistema fiscale ideale*, ma piuttosto quello di analizzare le disparità esistenti tra i vari sistemi fiscali degli Stati membri, al fine di comprendere come favorire (non una vera e propria unificazione, ma) una corretta e graduale *«armonizzazione dei sistemi fiscali e della politica finanziaria. In sostanza, si tratta semplicemente di un obiettivo intermedio, la cui realizzazione dovrebbe servire ad eliminare o ad impedire tutte quelle misure finanziarie degli Stati membri suscettibili d'intralciare o falsare la concorrenza nell'ambito comunitario»*⁵⁰.

⁴⁷ Tra cui presero parte due Professori italiani, il Prof. Cesare Cosciani e il Prof. Gaetano Stammati. Si veda il fondamentale contributo, ASSONIME, *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità economica europea*, Quaderno n. XXXVII dell'Associazione fra le società italiane per azioni (Assonime), Roma, 1982.

⁴⁸ Il Rapporto del comitato fiscale e finanziario, in lingua ufficiale italiana, è consultabile al sito <https://op.europa.eu/it/publication-detail/-/publication/1cfafc38-4fa0-4f0d-8893-b49ade31144b/lan-guage-it>.

⁴⁹ Si legga in tal senso quanto scritto a p. 4 del Rapporto, laddove si specifica che *«uno dei compiti più importanti del C.F.F. - e nel contempo uno dei più delicati - consisteva nel formulare soluzioni di politica finanziaria che rappresentassero una sorta di compromesso razionale fra la necessità da un lato di eliminare, o almeno ridurre fortemente, nell'interesse del miglior funzionamento del mercato comune, le disparità fiscali o finanziarie che ostacolano il gioco leale della concorrenza tra i Paesi membri; dall'altro il desiderio di non ingerirsi nella politica degli Stati membri, intesa a conservare le caratteristiche nazionali risultanti da fattori naturali e (o) da un'evoluzione storica».*

⁵⁰ Si vedano le p. 6 e 8 della Relazione.

Certo, la situazione dell'epoca sembrava apparentemente molto più semplice in quanto erano solo sei (Francia, Italia, Germania e i tre Stati del Benelux) i paesi che formavano la Comunità economica europea ma, tuttavia, il Comitato individuò grandi disparità riguardanti, ad esempio, il volume globale dell'onere fiscale, gli elementi che componevano il sistema d'imposizione, le forme (tipi) che assumevano determinate imposte nei diversi paesi, etc.⁵¹. Disparità, queste, che come evidente avrebbero reso impossibile (se non addirittura controproducente) un'unificazione totale dei sistemi impositivi⁵², ma per ciò stesso quanto mai indispensabile, ancorché difficoltosa, l'armonizzazione (quantomeno) delle imposte indirette, per la corretta creazione del mercato unico.

Orbene, con la consapevolezza che era già stato istituito un parallelo Comitato speciale in seno alla CEE, che si stava occupando delle questioni inerenti le imposte sulla cifra d'affari (ci si riferisce ai Sottogruppi A, B, C; si veda il successivo § 1.3.), il Comitato Neumark si limitò ad inquadrare la problematica delle imposte indirette tratteggiando taluni problemi di fondo.

In particolare il Comitato Neumark (i) evidenziata l'importanza dell'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari sulla creazione del mercato unico, in ragione della sua influenza diretta sui prezzi e sulla concorrenza; e (ii) ritenuto che, se anche fosse stata mantenuta l'applicazione del principio del paese di destinazione e di misure compensatrici, non sarebbe stato possibile evitare distorsioni della concorrenza, stante il differente sistema impositivo adottato da ciascuno Stato membro⁵³, concluse immediatamente che, nell'interesse

⁵¹ Ma anche il livello delle singole imposte più importanti e delle strutture dei sistemi fiscali interni, il grado della redistribuzione dei redditi e dei patrimoni ottenuta mediante il prelievo fiscale, la ripartizione dei poteri impositivi tra lo Stato e altri enti e finanche la possibilità che a una denominazione comune corrispondessero imposte con forme strutturali totalmente diverse.

⁵² Il Comitato Neumark ebbe infatti modo di specificare come «*Data la molteplicità dei principali fattori cui sono dovute le disparità strutturali dei sistemi fiscali (v. sopra pag. 30 e seg.), e date anche le ragioni generali sopra menzionate (cfr. pag. 8), ogni tentativo di unificare completamente la struttura dei sistemi fiscali degli Stati membri della Comunità è a priori destinato a fallire: per un verso, esso non sarebbe politicamente realizzabile; per altro verso, anche se avesse successo, l'unificazione in sé non gioverebbe a porre fine a tutte le perturbazioni apportate dalle politiche fiscali nazionali alla concorrenza. Ma siccome bisogna giudicare "ceteris paribus", in senso negativo le rilevanti disparità strutturali dei sistemi fiscali, a causa degli effetti diversi che hanno le differenti imposte, un certo ravvicinamento delle strutture fiscali sembra una misura auspicabile, unitamente ad altre misure che possono adottarsi in materia*» (p. 31).

⁵³ Il Comitato Neumark evidenziò, infatti, come la garanzia del principio di destinazione e l'applicazione di misure compensative (quali i diritti compensativi all'importazione e i ristorni all'esportazione), infatti, avrebbero potuto, sì, attenuare l'impatto negativo che le parziali differenze impositive tra gli Stati membri potevano avere sull'armonizzazione. Tali misure di compensazione, però, in ragione delle profonde differenze insite nei vari sistemi impositivi dei sei Stati membri, che adottavano diversi tipi di imposte sulla cifra d'affari, non avrebbero potuto impedire totalmente vantaggi, inconvenienti fiscali nel commercio internazionale e distorsioni della concorrenza, in ragione del fatto che il numero e la natura delle merci esentate dall'imposta sulla cifra d'affari non sono identiche dappertutto. Peraltro, le misure di compensazione presenta in pratica numerose lacune, che avrebbero potuto essere sfruttate dai singoli Stati a scopo protezionistico, con un evidente impatto negativo sulla concorrenza, che sfugge ad ogni valutazione, anche approssimativa.

dell'armonizzazione, era fondamentale eliminare i sistemi dell'imposta sulla cifra d'affari a cascata⁵⁴.

Secondo il Comitato Neumark, la scelta del modello impositivo sulla cifra d'affari da prediligere presupponeva la valutazione sul principio da adottare, in specie (i) se adottare il principio del paese di destinazione, che, in caso di soppressione delle frontiere fiscali, avrebbe permesso l'adozione solo di un sistema di imposte sulla cifra d'affari alla fase del commercio al dettaglio, in quanto «l'unico tipo di imposta che in ogni caso non richiede frontiere fiscali (tranne eventualmente, i casi colpiti dalle cosiddette "user taxes")»⁵⁵, presupponendo invece tale principio in tutti gli altri casi il mantenimento delle barriere fiscali, (ii) oppure se sostituire quest'ultimo con quello del paese d'origine, che avrebbe permesso l'adozione dell'imposta sulla cifra netta d'affari, sia allo stadio della produzione, sia a quello del commercio all'ingrosso. Con la specifica che nel caso di abolizione delle frontiere fiscali, avrebbero dovuto essere minimizzate al massimo le differenze internazionali fra le aliquote⁵⁶.

⁵⁴ In quel momento applicato da tutti gli Stati membri, eccezion fatta per la Francia. Il Comitato Neumark affermò come «Tale tipo di imposta presenta non solo l'inconveniente di provocare distorsioni di concorrenza all'interno delle economie nazionali in cui è applicato e di favorire artificialmente la concentrazione delle imprese, ma falsa anche gli scambi internazionali per l'impossibilità di calcolare esattamente l'onere globale dell'imposta sulla cifra d'affari per una merce determinata ed in conseguenza - nel caso di applicazione del principio del paese di destinazione - l'importo delle imposte compensatorie o ristorni corrispondenti a tale onere» (p. 43 della Relazione). Molti anni più tardi tale concetto è stato ribadito, tra gli altri, anche da TERRA B., KAJUS J., *A guide to the European VAT Directives*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2024, p. 235, i quali hanno affermato che «In cumulative cascade tax systems legal neutrality can never be guaranteed. In such systems tax is imposed at all or at several stages of the production and distribution chain [...]. At each stage the tax is cumulated or "pyramided". Vertical and horizontal integration of production and distribution results in a reduction of taxes under the cumulative cascade system. The tax burden on a given product cannot be determined exactly because a product may have different producers with varying levels of integration and therefore carries different tax burdens. As a result cumulative cascade systems do not offer legal neutrality».

⁵⁵ Si veda p. 43 della Relazione.

⁵⁶ In particolare, nella parte finale della propria Relazione (in particolare da p. 75), il Comitato Neumark si concentrò molto sulle ragioni che avrebbero dovuto orientare la scelta fra il principio del paese di destinazione ed il principio del paese di origine, in quanto rappresentava una decisione che, secondo il Comitato «riveste un'importanza essenziale per tutte le proposte e per tutti i provvedimenti tendenti ad un'armonizzazione delle legislazioni fiscali all'interno del Mercato comune. Le discussioni in materia hanno avuto origine, com'è noto, dal problema dell'imposizione sulla cifra d'affari nel quadro della CEECA. Esse conservano tuttora la loro attualità, in un quadro più vasto, senza che si sia giunti ad un accordo». In tale parte del Rapporto, in specie, dopo avere definito il principio del paese di destinazione e quello di origine, furono fornite delle direttrici di massima con le quali interpretare i due principi. Quanto al principio del paese di destinazione, in particolare, «salvo il caso di un'imposta allo stadio del dettaglio (ove si prescinda dalle "use taxes")», suppone il mantenimento delle "frontiere fiscali". A causa di tali barriere, il passaggio di una merce dà luogo a controlli ed a misure rese necessarie dal fatto che le esportazioni sono oggetto di esenzioni e di ristorni e le importazioni di imposte di compensazione». Venne chiarito poi come astrattamente avrebbero potuto non verificarsi delle distorsioni negli scambi «se tale regime di esportazione e di importazione potesse funzionare in maniera che ogni merce fosse esentata interamente dall'imposta del paese di esportazione effettivamente pagata, e fosse soggetta esattamente all'onere fiscale che deve sostenere un prodotto corrispondente interamente fabbricato nel paese di importazione [...] Tali condizioni, tuttavia, non si riscontrano nella realtà, o solo in parte, specialmente quando uno degli Stati membri applica un sistema di imposta sulla cifra d'affari che non permette di calcolare esattamente l'onere fiscale globale concernente un determinato prodotto». Il grande pregio di tale principio, in ogni caso, venne individuato nel «fatto che, da una parte, un consumatore non ha la possibilità di sottrarsi al suo contributo agli oneri pubblici del suo paese acquistando un bene all'estero e, dall'altra, non deve contribuire al finanziamento delle spese pubbliche di un paese straniero». Quanto al principio del paese di origine, invece, «non occorrono frontiere fiscali. Non esiste alcuna esenzione fiscale o ristorno all'esportazione e non esistono imposte di compensazione

Orbene, la scelta ricadde sul principio del paese d'origine, sul presupposto che un'imposta percepita nella fase del commercio al minuto (possibile solo con il principio del paese di destinazione) non fosse realizzabile, in ragione del fatto che il grandissimo numero di piccoli commercianti al minuto non potesse garantire la tenuta di una esatta contabilità e, quindi, il sistema armonizzato rischiava di saltare⁵⁷.

Una decisione in favore dell'applicazione del principio del paese d'origine significava, dunque, scegliere un'imposta sulla cifra netta d'affari in tutte le fasi. Tale scelta, comunque, non restava priva di perplessità, in quanto non si era certi della sostenibilità politica della stessa, in ragione delle diverse necessità di bilancio degli Stati membri. Ciò in quanto, un ravvicinamento quasi completo dell'imposizione della cifra d'affari (anche in termini di aliquote) avrebbe potuto condurre a modifiche rilevanti del gettito dell'imposta negli Stati membri.

Per tali ragioni, venne proposta una soluzione di compromesso, in base alla quale a fianco dell'introduzione di un'imposta siffatta con aliquota simile in ogni Stato membro, venne prevista anche, a titolo complementare (e non quale imposta unica), un'imposta sul commercio al minuto, i cui elementi essenziali sarebbero stati configurati dai singoli Stati membri, in funzione dei loro bisogni particolari. La caratteristica di essere complementare non avrebbe creato notevoli distorsioni negli scambi fra Stati, anche a fronte di differenze tariffarie relativamente accentuate, poiché i prodotti soggetti all'imposta nella fase del commercio al minuto non erano oggetto di esportazioni.

Nel novero delle imposte sulla cifra d'affari nette, residuava la scelta se optare per (i) un'imposta sul valore aggiunto (sulla falsa riga di quella adottata in Francia) o per (ii) una pura imposta di consumo⁵⁸, e la scelta ricadde sulla prima, forse anche (e proprio) a causa dell'influenza dell'esperienza francese sulla neo-adottata TVA.

all'esportazione. Nell'ipotesi in cui l'importo delle imposte sul consumo speciali e generali varia secondo i paesi, l'applicazione del principio del paese di origine può condurre a distorsioni artificiali, in quanto determinate da cause fiscali, negli scambi internazionali. Tali distorsioni sarebbero accettabili solo nel caso in cui le disparità degli oneri fiscali considerati fossero insignificanti».

⁵⁷ Si veda p. 44 della Relazione.

⁵⁸ Si legge nel Rapporto Neumark (sempre a p. 44) che «La prima colpisce il valore aggiunto delle imprese e permette le detrazioni per i beni d'investimento in proporzione agli ammortamenti annui (cosiddetto "income type" dell'imposta sulla cifra d'affari netta). Invece, una semplice imposta di consumo ("consumption type") potrebbe realizzarsi solo con la detrazione totale delle spese per beni d'investimento sostenute nell'anno di acquisto, cioè colpendo ogni anno la pura differenza tra il valore aggiunto e gli investimenti netti, vale a dire il consumo netto. Solo quest'ultimo tipo d'imposta sulla cifra d'affari netta può considerarsi economicamente neutrale, poiché essa non riduce con l'imposizione il prodotto proveniente dal capitale investito; per di più essa è preferibile anche dal punto di vista di una politica di sviluppo. Nei loro particolari, queste due forme possono configurarsi diversamente. Non esamineremo qui tale problema. Basti sottolineare che se ci si limita a considerare il metodo di detrazione, si può adoperare in linea di principio il metodo "base su base" o il metodo "imposta su imposta". Questi due metodi presentano vantaggi ed inconvenienti. Dal punto di vista degli scambi di prodotti fra i Paesi della C.E.E., tali differenze non sono molto rilevanti se si applica il principio del paese di destinazione, poiché in entrambi i casi si potrebbe effettuare un'esatta compensazione negli

Il Comitato Neumark evidenziò, comunque, come, per una corretta applicazione del principio del paese d'origine, fosse necessario creare un livellamento tra le varie esenzioni fiscali⁵⁹, limitandole alle merci corrispondenti in generale ai prodotti di prima necessità, e tra le aliquote, prevedendo un'aliquota uniforme.

Inoltre, sottolineò l'esigenza di scagionare per tappe l'adozione delle misure armonizzate da parte degli Stati membri, consigliando, ad esempio, (i) in un primo momento, l'individuazione comune dei principi fondamentali da porre alla base dell'imposta sulla cifra d'affari netta, con successiva applicazione della stessa in maniera più uniforme possibile, salve talune differenze – da contenere il più possibile – sull'ammontare dell'imposta, sulle esenzioni, ecc.; (ii) in un secondo momento, la vera e propria armonizzazione, concernente principalmente le aliquote, le esenzioni, etc., fondamentale per l'effettiva applicazione del principio del paese d'origine.

1.3. La scelta comunitaria

È fin troppo noto come, anche in seno alle istituzioni europee, la scelta sia ricaduta sull'imposta sul valore aggiunto, fino a quel momento adottata solo dalla Francia⁶⁰. In questa sede, però, ciò che interessa rilevare non è tanto la fine del percorso, quanto ancora una volta le motivazioni che hanno supportato tale scelta. Verranno, quindi, richiamate grandemente le tappe che hanno caratterizzato l'adozione dell'IVA quale imposta indiretta armonizzata a livello europeo, e quale imposta in grado di garantire la neutralità concorrenziale sia a livello nazionale, sia a livello europeo.

Molto velocemente – e senza esigenza di completezza –, il primo tassello che merita di essere richiamato è quello del Trattato di Parigi, sottoscritto il 18 aprile 1951, che ebbe il merito di istituire la cd. CECA (Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio). La CECA

scambi fra gli Stati, a condizione che non si abbiano esenzioni diverse (secondo i paesi) o differenziazioni dei tassi. Al contrario, adottando il principio del paese d'origine, entrerebbe in causa soltanto il metodo di detrazione "base su base" il che naturalmente implica la rinuncia ad una differenziazione dell'aliquota secondo la natura dei beni soggetti all'imposta».

⁵⁹ Ciò in quanto le esenzioni fiscali differenti nei diversi Stati avrebbero provocato una distorsione importante delle condizioni degli scambi internazionali.

⁶⁰ La scelta del modello francese da seguire, certamente giustificata dalla considerazione che questa costituiva l'unico esempio concreto di applicazione di tale tipo di tributo, è in parte imputabile anche alle sollecitazioni che, a tale scopo, i rappresentanti francesi esercitarono nell'ambito degli organi comunitari (gli altri paesi d'altro canto, applicando tutti imposte cumulative, avrebbero dovuto in ogni caso riformare i propri regimi mentre la Gran Bretagna, la quale invece vantava una felice esperienza di applicazione di un'imposta monofase – la cosiddetta *purchase tax* –, all'epoca non faceva ancora parte della scena comunitaria). Cfr. SESSA G., *L'imposta sul valore aggiunto. Teoria generale. Sistemi comparati*, op. cit., p. 55; LONGOBARDI E., *L'IVA verso il '92 e oltre: un tributo europeo tra esigenze nazionali e iniziativa comunitaria*, op. cit., p. 65.

rappresentò il primo passo verso l'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari, in quanto fu la prima occasione nella quale venne maturata la consapevolezza del possibile impatto negativo che l'applicazione, nei sei diversi Stati membri, di sistemi impositivi sulla cifra d'affari differenti, potesse avere sulla creazione di un mercato unico (allora solo) del carbone e dell'acciaio⁶¹.

A fronte di tale consapevolezza, nel marzo del 1953, l'allora Alta autorità della CEE istituì una Commissione di lavoro di esperti fiscali (nota anche come Commissione Tinberg), con l'incarico (i) da un lato, di studiare l'impatto che i diversi sistemi impositivi sulla cifra d'affari avrebbero potuto avere sulla creazione del mercato comune e, (ii) dall'altro lato, di comprendere se fosse possibile agevolare la circolazione del carbone e dell'acciaio all'interno del mercato comune – evitando situazioni di doppia imposizione – ad esempio attraverso la creazione di un sistema impositivo comune tra gli Stati aderenti, applicabile unicamente per la circolazione di tali beni. Tale studio sfociò nel noto Rapporto di Tinberg⁶², nel quale si evidenziò immediatamente come *«In order that the aim of the common market should not be frustrated, tax considerations must not intervene to induce the buyer to alter his decisions»*, sollecitando, a tal fine, la creazione di un sistema comune di imposte sulla cifra d'affari, applicabile al mercato comune del carbone e dell'acciaio, nel quale il peso dell'onere fiscale non dipendesse dallo Stato dal quale originava la fornitura. L'esigenza di creare un sistema impositivo neutrale era, quindi avvertito, già prima rispetto alla creazione della stessa Comunità economica europea e, in tal senso, il Rapporto di Tinberg ebbe un ruolo antesignano. Come ben descritto da autorevole dottrina *«Although the recommendations of the Committee were never applied within the context of the European Coal and Steel Community, the report constituted a significant historical breakthrough in terms of the harmonisation of turnover taxes. For the first time in the history of European integration, the idea that different turnover taxes might constitute an obstacle to the proper functioning of the common market was expressed in an official document. [...] Although the*

⁶¹ Il riferimento è all'art. 4 del Trattato di Parigi, il quale prevedeva come «Nell'interno della Comunità sono ritenuti incompatibili con il mercato comune del carbone e dell'acciaio e, in conseguenza, sono aboliti e vietati nei modi previsti dal presente Trattato: a) i dazi di entrata o di uscita, o le tasse di effetto equivalente e le restrizioni quantitative alla circolazione dei prodotti; b) le disposizioni e i sistemi che creino, una discriminazione fra produttori, fra acquirenti o fra consumatori, specie per quanto concerne le condizioni di prezzo o di consegna e le tariffe dei trasporti, come pure le disposizioni e i sistemi che ostacolino la libera scelta del fornitore da parte dell'acquirente; e) le sovvenzioni o gli aiuti accordati dagli Stati o gli oneri speciali da essi imposti sotto qualsiasi forma; d) i sistemi restrittivi tendenti alla ripartizione o allo sfruttamento dei mercati». Come evidenziato da autorevole dottrina *«Although there was no specific reference to turnover taxes in the Treaty as a potential obstacle to the establishment of a coal and steel common market, there was an awareness of the potential negative impact that the application of different turnover taxes across Member States could have»* (DE LA FERIA R., *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2009, p. 45).

⁶² *Report on the problems raised by the different turnover tax systems applied within the Common Market*, Report del 5 marzo 1953.

word “harmonisation” was never used by the Committee, its recommendation pointed clearly in that direction»⁶³.

Fece seguito al Rapporto di Tinberg il Rapporto Spaak del giugno del 1956 (dal nome dell’allora Ministro degli esteri del Belgio che aveva presieduto anche la Conferenza di Messina del giugno del 1955, da cui prese le mosse l’esigenza del Rapporto), che rappresentò un altro tassello fondamentale per la creazione di un mercato comune, favorito dall’armonizzazione dell’imposta sulla cifra d’affari⁶⁴. In tale occasione si discusse, tra gli altri, delle modalità attraverso le quali risolvere i problemi di distorsione della concorrenza che sarebbero potute originare dalle differenti legislazioni degli Stati aderenti alla CECA⁶⁵.

Non sorprende, dunque, che neanche un anno dopo, il 25 marzo 1957, venne firmato il Trattato di Roma che, nell’istituire la Comunità economica europea, introdusse talune disposizioni fiscali, quelle di cui agli artt. 95-99 del Trattato (così come sommariamente delineate *supra*) e, tra queste, l’art. 99 che espressamente prevedeva che «*La Commissione esamina in qual modo sia possibile armonizzare, nell’interesse del mercato comune, le legislazioni dei singoli Stati membri relative all’imposta sulla cifra d’affari [...]*», in assoluta continuità rispetto a quanto sollecitato nei precedenti Rapporti⁶⁶.

Tale esame fu demandato, nel 1959, ad un Gruppo di lavoro composto da rappresentanti appartenenti ad ogni Stato aderente (noto anche come Gruppo di lavoro I), al quale fu assegnato il compito di esaminare i problemi connessi all’applicazione delle imposte indirette in modo differenziato all’interno di ciascuno Stato membro e le ripercussioni sull’equilibrio del mercato unico. Tale Gruppo di lavoro evidenziò subito, nella propria Relazione

⁶³ Cfr. sempre DE LA FERIA R., *The EU VAT System and the Internal Market*, op. cit., p. 45.

⁶⁴ Si confronti, in specie la traduzione in inglese del Rapporto Spaak (o anche *Intergovernmental Committee on European Integration. The Brussels Report on the General Common Market*) rinvenibile su <http://aei.pitt.edu/995/>.

⁶⁵ In particolare, nel Capitolo 2 del Titolo II del suddetto Rapporto – intitolato proprio “*Correction of Distortions and Harmonization of National Legislation*” – si sollecitava un intervento della Commissione nella predisposizione di talune misure per eliminare le eventuali distorsioni della concorrenza (Sezione 1). Tali misure dovevano essere adottate con maggioranze diverse a seconda del tempo che sarebbe servito per le approvazioni. Veniva previsto, altresì, che «*if the proposals of the Commission are rejected, it has the right, until the end of the transitional period, to grant the benefit of a safeguard clause to industries which are harmed (protecting them in their national markets and aiding their sales in the rest of the common market and in third countries)*» (p. 14 del Rapporto Spaak). Inoltre, nella Sezione 2 si sollecitava un intervento della Commissione nella proposizione delle decisioni necessarie che gli Stati avrebbero dovuto assumere nel caso in cui l’eliminazione della distorsione avesse richiesto l’armonizzazione delle singole discipline legislative (Sezione 2). Anche in questo caso con la previsione di una sorta di clausola di salvaguardia in quanto era espressamente affermato che «*If agreement cannot be reached, and if there is a distortion effect, the Commission will have to grant to the interested State the benefit of a safeguard clause*» (p. 14 del Rapporto Spaak).

⁶⁶ Dopo tale data furono istituite ulteriori Commissioni di studio e pubblicati ulteriori Rapporti, ad esempio, quello del novembre del 1957 dell’Agenzia europea della Produttività, con il quale venne evidenziato come i sistemi impositivi a cascata di Germania e dell’Austria stimolassero un’integrazione verticale delle imprese e impedissero una specializzazione delle stesse.

del 17 dicembre dello stesso anno, come il mantenimento della diversità dei sistemi fiscali in vigore in ciascuno Stato membro fosse un ostacolo al buon funzionamento del mercato comune e come, in linea con quanto previsto dall'art. 99 del Trattato CEE, fosse necessaria l'armonizzazione delle varie legislazioni sulla cifra d'affari⁶⁷. A tal fine, vennero istituiti, nella riunione plenaria del 23 febbraio 1960, tre Sottogruppi (A, B, C) in seno alla Commissione⁶⁸, a ciascuno dei quali venne affidato una specifica materia di studio⁶⁹. L'obiettivo di fondo era quello di porre le basi per la creazione di una imposta unica applicabile all'intero contesto europeo.

Non è ovviamente questa la sede per analizzare puntualmente il Rapporto di cui ai sottogruppi A, B e C⁷⁰, ma pare utile evidenziare come, ancora una volta, sia stato ritenuto opportuno, già nel Rapporto preliminare al Rapporto dei Sottogruppi B e C⁷¹, specificare come una delle condizioni generali che un sistema comune di imposta sulla cifra d'affari avrebbe dovuto rispettare fosse quella della *neutralità competitiva*, e ciò:

- tanto a livello *internazionale*, garantendo che l'imposta non influisse sulla struttura dei prezzi dei beni esportati e che i beni importati fossero tassati nella stessa misura dei beni analoghi prodotti all'interno del paese. *«Pour arriver à ce but, le système de la taxe sur le chiffre d'affaires devrait permettre de détaxer complètement et de manière exacte les marchandises exportées et de déterminer exactement la taxe qui doit frapper les marchandises importées pour que la charge que celles-ci supportent au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires soit égale à la charge pesant sur les marchandises indigènes. Ce problème qui, pour les échanges entre les pays partenaires, n'a son importance qu'aussi longtemps que ces pays maintiennent des mesures de compensation à*

⁶⁷ In specie, come si legge nel *Rapport general des sous-groupes A, B et C créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires*, p. 1, il Gruppo di lavoro I evidenziò come gli svantaggi connessi alla diversità delle legislazioni fiscali esistenti tra i vari Stati aderenti fossero: «1. la difficulté de l'application des taux moyens visés à l'article 97; 2. l'encouragement à la concentration verticale (intégration) des entreprises, inhérent aux systèmes à cascade; 3. l'obstacle à la libre circulation des produits que constitue le maintien de frontières fiscales; 4. les complications qui, pour le commerce international, découlent de la multiplicité des régimes».

⁶⁸ Che sono i gruppi di lavoro cui faceva riferimento il Rapporto Neumark.

⁶⁹ In specie, tali sottogruppi dovevano esaminare in dettaglio la possibilità di realizzare l'armonizzazione prevista sulla base di specifiche ipotesi: il sottogruppo A doveva occuparsi della «*Suppression des contrôles physiques aux frontières*», il sottogruppo gruppo B della «*Taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail, combinée éventuellement avec une imposition des détaillants*», il sottogruppo C, invece, della «*Taxe commune perçue au stade de la production, combinée avec une taxe autonome perçue au stade de la commercialisation et Taxe sur la valeur ajoutée commune, combinée, le cas échéant, avec une taxe perçue au stade de la commercialisation*».

⁷⁰ Per una lettura completa del quale si rimanda a <http://aei.pitt.edu/40317/>.

⁷¹ In specie si veda p. 20 del Rapporto nel quale si legge «*En plus de la suppression des inconvénients mentionné dans la partie I "Introduction générale aux rapports des sous-groupes A, B et C" (page 1), il semble que parmi les autres exigences d'ordre général, la rationalité financière, la neutralité concurrentielle et les incidences de l'impôt sur les prix et la productivité, doivent être considérées comme particulièrement importantes*».

l'exportation et à l'importation entre eux, subsistera en tout cas pour les échanges avec les pays tiers»⁷² ;

- quanto a livello *nazionale*⁷³, in specie

(i) evitando che vi fossero vantaggi derivanti dalla concentrazione verticale delle imprese, rispetto a quella orizzontale – non potendo le merci sottoposte a un lungo ciclo di produzione e distribuzione orizzontale essere svantaggiate (subendo un carico fiscale maggiore) rispetto a quelle che, avendo un ciclo più breve, quindi con meno passaggi, subivano un carico fiscale minore (problema questo che era stato riscontrato pure in Francia prima dell'adozione della TVA) –;

(ii) stabilendo un onere fiscale uguale per beni comparabili in modo tale che l'applicazione dell'imposta in ciascun settore non comportasse distorsioni della concorrenza, «ce qui n'exclut pas cependant que des discriminations voulues peuvent être établies pour certains produits pour des raisons d'ordre économique, social ou autres». Questo elemento è di particolare importanza ai fini del presente lavoro, in quanto rappresenta il germe della legittimazione delle operazioni esenti (esempio fisiologico di allontanamento dalla neutralità dell'IVA);

(iii) rendendo l'imposta facilmente trasferibile, dovendo l'imprenditore tenere conto anche dell'imposta nel momento in cui calcola il prezzo di vendita al consumatore, in modo semplice e preciso;

(iv) applicando in maniera chiara la normativa fiscale;

(v) non ostacolando la produttività delle imprese⁷⁴.

Ora, nel proprio Rapporto, i Sottogruppi B e C analizzarono diversi sistemi impositivi sulla cifra d'affari da proporre quale soluzione da adottare a livello armonizzato, e, in specie, si occuparono di studiare la possibile adozione di tre diversi modelli impositivi: l'introduzione di un'imposta unica generale allo stadio della vendita al dettaglio (Sottogruppo B)⁷⁵,

⁷² Cfr. p. 22 del Rapporto dei Sottogruppi A, B e C.

⁷³ Cfr. p. 22-25 del Rapporto dei Sottogruppi A, B e C.

⁷⁴ Qui il richiamo sembra essere fatto alla *detrazione fisica* di cui alla legislazione francese (*taxe unique à la production* con il modello dei pagamenti frazionati), che impediva la detrazione delle spese di investimento. In particolare a p. 25 del Rapporto dei Sottogruppi A, B e C si evidenziava come «*La neutralité de l'impôt dans ses aspects déjà mentionnés (neutralité concurrentielle, application simple et égale) constitue la condition essentielle pour que le développement de la productivité ne soit pas entravé. Parmi les différents éléments qui concourent à l'accroissement de la productivité, on peut évoquer ceux que la taxe sur le chiffre d'affaires est susceptible d'influencer, notamment le progrès technique, représenté par le développement de l'équipement, et la spécialisation des entreprises*».

⁷⁵ Senza esigenza di completezza ed evidenziando solo i punti essenziali per le finalità di questo lavoro (e rinviando qualsiasi altro approfondimento alla lettura del Rapporto, p. 36-68), ci si può limitare a ricordare come, nel valutare la possibilità di adottare un'imposta unica generale allo stadio della vendita al dettaglio (con un'imposta applicata sul prodotto all'atto della vendita da parte di produttori ai dettaglianti o al consumatore

l'istituzione di un'imposta comune percepita allo stadio della produzione combinata con un'imposta autonoma prelevata nella fase di commercializzazione⁷⁶ oppure l'istituzione di un'imposta sul valore aggiunto (entrambe analizzate dal Sottogruppo C).

Per quanto attiene l'imposta sul valore aggiunto – imposta, come noto, poi scelta a livello comunitario –, il Sottogruppo C evidenziò subito nell'incipit⁷⁷ come «*Ce système de taxation évite, en principe, tout cumul d'impôt et atteint ainsi une neutralité économique aussi grande que possible, puisqu'il autorise également, en plus des "déductions physiques" des "déductions financières", c'est-à-dire des déductions des taxes ayant grevé l'achat des biens d'investissement et des biens rangés dans la catégorie des frais généraux, ainsi que des taxes ayant frappé les prestations de services reçues*», evidenziando nelle proprie conclusioni⁷⁸ come questo modello di imposta fosse quello che avrebbe permesso di rispettare il più possibile i criteri della neutralità concorrenziale. L'attenzione alla neutralità, quale fondamento sul quale costruire l'imposta la si riscontrò in tutta la Sezione D (appunto dedicata all'imposta sul valore aggiunto), ad esempio, nella parte relativa all'esercizio del diritto di detrazione e alla necessità di limitare al massimo le esenzioni,

finale in assenza di tale secondo soggetto), il Sottogruppo B abbia preso ad esempio la *Purchase Tax* britannica e per l'*Impôt Fédéral suisse sur le chiffre d'affaires*. Il pregio di tale modello impositivo (natura di imposta *una tantum*) era quello di avere una medesima incidenza tributaria sul consumo, indipendentemente dalla lunghezza del ciclo di produzione e distribuzione. Tale modello, infatti, impedendo fenomeni di integrazione verticale, caratteristica propria delle imposte a cascata, evitava la possibile creazione di una distorsione della neutralità nazionale. A tale elemento positivo faceva da controaltare, però, la criticità collegata alla determinazione della base imponibile e dell'aliquota. Quanto alla determinazione della base imponibile (rappresentata dal prezzo di vendita all'ingrosso) si creavano, infatti, taluni problemi nelle ipotesi di vendita realizzata (non nei confronti del grossista, ma) direttamente nei confronti del consumatore finale, in quanto in quest'ultimo caso il prezzo di vendita era diverso rispetto a quello praticato in una vendita effettuata ad un soggetto non consumatore finale, con la conseguenza che la base imponibile effettiva non sempre corrispondeva a quella teorizzata. Quanto all'aliquota, poi, questa avrebbe dovuto essere molto alta, per garantire un gettito sufficiente. Ad ogni modo, tale soluzione non era vista totalmente con sfavore, in quanto permetteva di garantire un'imposta neutrale tanto sul piano internazionale (stante l'uniforme applicazione sia per le importazioni che per le esportazioni), quanto su quello nazionale (in quanto permetteva di gravare in maniera uguale i prodotti simili, indipendentemente dalla lunghezza del ciclo produttivo e di distribuzione), e favoriva altresì il progresso tecnico.

⁷⁶ Lo studio del Sottogruppo C, invece, aveva ad oggetto l'introduzione di un'imposta sulla produzione (molto simile a quella francese del 1936), da riscuotere o con il sistema della sospensione di imposta fino all'ultima fase di produzione oppure con il sistema dei pagamenti frazionati (anche in questo caso si rimanda, per gli opportuni approfondimenti, alla lettura del Rapporto, p. 68-101). Le problematiche connesse a tale ipotesi ricalcavano grandemente quelle che si erano già manifestate in Francia con la *taxe unique à la production* e riguardavo, in specie, la difficoltà nel definire univocamente la categoria di produttore; i beni che potevano beneficiare della detrazione di imposta nel caso dei pagamenti frazionati (differenza tra detrazione fisica e finanziaria); ect. Come per il caso francese, con questo modello impositivo si innestavano profili di neutralità, sia sul piano internazionale, sia su quello nazionale; a tale vantaggio del modello, però, si affiancavano gli svantaggi connessi alla necessità di avere un'aliquota molto alta per il mantenimento del gettito.

⁷⁷ Cfr. p. 102 del Rapporto dei Sottogruppi A, B e C.

⁷⁸ Cfr. p. 132 del Rapporto dei Sottogruppi A, B e C.

sostituendole per quanto possibile con aliquote ridotte calcolate in modo da poter assorbire le imposte precedentemente pagate⁷⁹.

I Sottogruppi, in conclusione evidenziarono come – specie nel caso di mantenimento delle barriere fiscali interne – l'introduzione dell'IVA a livello comunitario da parte di tutti gli Stati membri avrebbe avuto un sicuro effetto positivo, consistente nell'evitare concentrazioni verticali delle imprese (che avrebbero minato anche la produttività delle stesse) e nel favorire una concorrenza tra le stesse, anche internazionale. Inoltre, fu prospettata una soluzione differenziata a seconda delle caratteristiche che sarebbero state scelte per la futura IVA (quali l'ipotesi di applicazione dell'imposta nei diversi Stati membri con aliquote ed esenzioni unificate o differenziate, oppure l'abolizione o meno delle frontiere fiscali tra gli Stati membri)⁸⁰ e, al pari del Comitato Neumark, venne suggerita un'adozione per gradi all'interno degli Stati Membri.

1.3.1. L'imposta sul valore aggiunto europea: le Direttive IVA

Orbene, è traendo spunto dalla previgenti esperienze impositive che si erano susseguite dai primi anni del '900 nei sei Stati membri firmatari del Trattato di Roma, e in specie dall'esperienza francese, che iniziò a prendere forma l'attuale sistema di imposta sul valore aggiunto europea, quale imposta plurifase, ma non cumulativa⁸¹. La stessa Commissione

⁷⁹ Il riferimento è a pagina 113 del Rapporto, nella parte in cui «*En ce qui concerne les exonérations, les remarques faites au chapitre C-10, page 95, sont valables et il serait également souhaitable dans ce système de limiter au maximum le nombre des exonérations et de les remplacer, autant que possible, par des taux réduits calculés de telle façon que l'on puisse absorber les taxes payées antérieurement. Si l'on pouvait arriver à ne plus avoir de secteur exonéré, l'application de la T.V.A. serait bien simplifiée. En effet, non seulement on ne briserait pas la chaîne des déductions en cas d'incorporation de produits exonérés, supportant une taxe résiduelle, dans une production taxée, mais encore on éviterait tout prorata applicable aux déductions financières et toute ventilation des achats de matières premières pour les déductions physiques*». Il ragionamento sviluppato a p. 95 del Rapporto (così come richiamata nel testo testé citato) è molto interessante e «*En ce qui concerne les exonérations, on doit constater que dans ce système (comme d'ailleurs la plupart du temps dans les systèmes à cascade), il reste à souvent une charge occulte de taxe, dite "taxe résiduelle" correspondant à la charge ayant grevé les matières premières et matières auxiliaires utilisées pour la fabrication qui n'est pas admise à la déduction (voir point 6-b, deuxième alinéa, page 92). Cette taxe "résiduelle" peut entraîner un effet cumulatif au préjudice des industries qui, utilisant des produits exonérés dans les fabrications taxées, ne peuvent déduire de la taxe grevant leurs ventes, la "taxe résiduelle" incorporée dans leurs achats de produits exonérés. Ces entreprises seraient également désavantagées à l'exportation puisqu'elles ne pourront pas obtenir le remboursement de la totalité des taxes incorporées dans les produits exportés. Pour obtenir une exonération totale, il faudrait exonérer toutes les matières premières et matières auxiliaires composant le produit final que l'on voudrait exonérer, mais cela semble difficile à réaliser car il faut exactement suivre les matières jusqu'à leur destination finale afin qu'elles ne soient pas détournées de leur utilisation pour une production exonérée. Afin d'éviter ces inconvénients ainsi que pour d'autres raisons budgétaires et de technique fiscale, il serait souhaitable de limiter au maximum le nombre des exonérations et de les remplacer dans la mesure du possible par des taux réduits calculés de telle façon que l'on puisse appliquer les déductions et, par conséquent, effacer la "taxe résiduelle". Une exonération ti on entière ne serait, certes, pas réalisée mais on ne ferait que rendre apparente une taxe occulte existante*».

⁸⁰ Si vedano in particolare p. 136-137 del Rapporto dei Sottogruppi A, B e C.

⁸¹ Per una ricostruzione generale si veda BORIA P., *La natura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib. internaz.*, 2024, p. 7 ss.

CEE affermò come tale cambiamento verso l'adozione dell'IVA «*integrata, eventualmente, in date circostanze, con un'imposta monofase*» fu portato avanti «*in osservanza dello spirito (più che della lettera) del Trattato di Roma*»⁸².

E difatti la Commissione – alla luce dei risultati esposti tanto dal Comitato Neumark, quanto dai Sottogruppi A, B e C istituiti presso la Commissione stessa – presentò, alla fine del 1962, al Consiglio, ai sensi degli artt. 99 e 100 del Trattato CEE, due proposte di Direttiva. Da tale momento, però, a quello dell'adozione delle Direttive passarono anni, e ciò fu causato dai dubbi manifestati dal Parlamento europeo e dal Comitato economico e sociale alle proposte di Direttiva, che infatti respinsero⁸³. Negli anni successivi vennero sottoposte al Consiglio altre due proposte di Direttiva⁸⁴, che vennero da esso approvate nella sessione del 9 febbraio del 1967⁸⁵.

In particolare, per ciò che attiene la prima Direttiva IVA, la n. 67/227/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, il Preambolo evidenziò immediatamente come «*l'obiettivo essenziale del Trattato è di instaurare, nel quadro di un'unione economica, un mercato comune, che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno [...] [che] presuppone l'applicazione negli Stati membri di legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi nel mercato comune*» e, nella consapevolezza che le imposte a cascata adottate dalla maggior parte degli Stati membri non erano a tal fine adeguate, venne chiarito come «*è pertanto nell'interesse del mercato comune realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, che sia diretta ad eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario, e tale da consentire di raggiungere in seguito l'obiettivo della soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione all'esportazione negli scambi tra gli Stati membri*»⁸⁶.

⁸² COSCIANI C., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 22.

⁸³ In particolare, si riteneva che l'urgenza di rimuovere le frontiere fiscali e di introdurre subito un sistema comune di imposta sul valore aggiunto fossero incompatibili con un sistema di introduzione dell'IVA in tre distinte fasi (nelle prime proposte di Direttiva, infatti, si individuava una prima fase dedicata alla sostituzione delle imposte cumulative a cascata adottate da cinque dei sei Stati membri con imposte non cumulative sulla cifra d'affari; una seconda dedicata alla sostituzione di queste imposte neo adottate con l'IVA comune; la terza dedicata all'abolizione delle frontiere fiscali). Nelle proposte successive vennero recepite le sollecitazioni dei pareri contrari e vennero ridotte le fasi da tre a due (con eliminazione della prima fase).

⁸⁴ La proposta della prima Direttiva fu presentata al Consiglio il 12 giugno 1964; mentre la proposta della seconda Direttiva fu presentata al Consiglio in data 14 aprile 1965.

⁸⁵ Pubblicate in G.U.C.E. n. 71 del 14 aprile 1967. In generale, per un maggiore approfondimento, anche in chiave storica, delle Direttive IVA si veda FILIPPI P., *Valore aggiunto (imposta)*, in *Enciclopedia del diritto*, Volume XLVI, 1993.

⁸⁶ Insomma, la prima Direttiva del Consiglio n. 67/227 adottò un'imposta plurifase con effetti non cumulativi, recependo grande parte della analisi precedentemente sviluppate nei Rapporti di studio esaminati (la

Sempre nel Preambolo grande attenzione fu dedicata alla neutralità (comunque non qualificata in termini di principio, ma) declinata in termini di *neutralità concorrenziale* nel senso che «*all'interno di ciascun paese, sulle merci di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, qualunque sia la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione, e che, negli scambi internazionali, sia noto l'ammontare del carico fiscale gravante sulle merci affinché si possa effettuare un'esatta compensazione del carico stesso*». Neutralità che si riteneva potesse essere raggiunta attraverso un sistema di riscossione il più generale possibile, con un ambito di applicazione in grado di abbracciare tutte le fasi della produzione e della distribuzione fino alla vendita al dettaglio, nonché il settore delle prestazioni di servizi⁸⁷. Grande attenzione venne posta, dunque, anche alla neutralità all'interno del neo-constituendo mercato unico, essendo stato previsto un meccanismo per cui «*exports could be entirely de-taxed, and then re-taxed at the rate of the importing country, so preventing distortions of competition*»⁸⁸, in quanto doveva essere indifferente la scelta del consumatore di acquistare un determinato bene da uno Stato piuttosto che un altro, e indifferente la scelta dell'impresa di collocarsi su un territorio piuttosto che un altro⁸⁹.

non discriminazione tra cicli produttivi integrati e cicli spezzati; la garanzia della piena trasparenza, con possibilità di calcolare esattamente l'ammontare d'imposta gravante sui beni interessati in ciascuno stadio). Anche se non vennero spiegati espressamente i motivi per cui si dovesse preferire l'imposta sul valore aggiunto a sistemi d'imposta monofase, anch'essi valutati nel Rapporto Neumark (posto che anche questi ultimi fornivano le medesime garanzie di neutralità, evitando al contempo alcuni degli svantaggi tipici dell'IVA, in particolare la tenuta di una complicata contabilità), ad ogni modo le criticità connesse a una simile imposta erano già emerse con l'esperienza francese. In particolare, si ricordano gli inconvenienti di tipo amministrativo affatto peculiari (particolarmente grave quello del rischio di evasione che, trattandosi di un'imposta monofase, era necessariamente totale), nonché la necessità che l'aliquota fosse elevata in quanto «*avendo necessariamente una base imponibile minore della plurifase cumulativa, doveva essere applicata con un'aliquota maggiore per ottenere un pari prelievo e, pertanto, ne conseguiva un maggiore stimolo all'evasione*». Si vedano le considerazioni sviluppate da TRAMONTANA A., *L'imposta sul valore aggiunto come strumento di politica economica*, in AA.VV., in *Studi sull'imposta sul valore aggiunto* (a cura di COSCIANI C.), Milano, 1968, p. 164 ss.

⁸⁷ In questo divergendo rispetto alla soluzione di compromesso prospettata dal Comitato Neumark.

⁸⁸ European Parliament, *Working Papers, Options For A Definitive Vat System*, PE 165.529 1995, p. 3.

⁸⁹ Come è possibile leggere nella *Proposta di una seconda direttiva del consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relativa alle imposte sulla cifra d'affari concernente la struttura e le modalità d'applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto* (che è possibile consultare al seguente link <https://op.europa.eu/it/publication-detail/-/publication/68e1ee53-c330-45b9-87ad-1153b258d871/language-it>) «*I due obiettivi perseguiti con l'instaurazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto sono, da una parte, il raggiungimento di una neutralità concorrenziale tanto grande quanto possibile sia sul piano nazionale che su quello comunitario e, d'altra parte, la realizzazione di una delle condizioni essenziali per permettere la soppressione delle frontiere fiscali*» (p. 2). Peraltro, nello stesso Rapporto dei Sottogruppi A, B e C (p. 22) si leggeva come «*Si l'on veut appliquer la taxe sur le chiffre d'affaires de façon qu'elle soit aussi neutre que possible dans le domaine des échanges internationaux de marchandises, il faut arriver, d'une part, à ce que la taxe n'ait pas d'influence sur la structure des prix des marchandises qui sont exportées et, d'autre part, à ce que les marchandises importées soient taxées dans la même mesure que les marchandises similaires qui sont produites à l'intérieur du pays. Pour arriver à ce but, le système de la taxe sur le chiffre d'affaires devrait permettre de détaxer complètement et de manière à ce que les marchandises exportées et de déterminer exactement la taxe qui doit frapper les marchandises importées pour que la charge que celles-ci supportent au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires soit égale à la charge pesant sur les marchandises indigènes. Ce problème qui, pour les échanges entre les pays partenaires, n'a son importance qu'aussi longtemps que ces pays maintiennent des mesures de compensation à l'exportation et à l'importation entre eux, subsistera en tout cas pour les échanges avec les pays tiers*».

L'IVA introdotta dalla Prima Direttiva, insomma, così come delineato dall'art. 2, era un'imposta sui consumi che si estendeva fino alla fase di vendita al dettaglio in maniera *«esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione»*, che era basata sul diritto di detrarre l'imposta a monte (secondo il meccanismo della deduzione di imposta da imposta) e il cui obiettivo finale era l'abolizione delle frontiere fiscali⁹⁰. Gli Stati membri, quindi, sulla base della prima Direttiva IVA, dovevano apportare le modifiche richieste ai loro sistemi impositivi entro una data (che inizialmente doveva essere) non successiva al 1° gennaio 1970 e a far seguito della quale gli Stati membri non avrebbero potuto *«mantenere, né istituire alcuna misura forfettaria di compensazione all'importazione od all'esportazione a titolo di imposte sulla cifra d'affari per gli scambi tra gli Stati membri»*.

La seconda Direttiva IVA, invece, la n. 67/228/CEE (adottata in ottemperanza dell'articolo 3 della prima Direttiva IVA), si occupò – sempre nell'ambito dell'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri – in particolare di delineare la struttura e le modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto, introducendo talune nozioni rilevanti per l'applicazione dell'imposta di cui, contestualmente, ne definiva la struttura e le modalità di funzionamento.

La seconda Direttiva IVA aveva previsto solo un quadro di base, lasciando una notevole autonomia agli Stati membri nella determinazione di taluni aspetti della neo costituenda imposta. Come è possibile leggere già dal Preambolo, infatti, *«fino alla soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione all'esportazione, è possibile lasciare agli Stati membri un'ampia autonomia nel campo della determinazione dell'aliquota o delle aliquote differenziate dell'imposta [...] [e che] è altresì possibile ammettere a titolo transitorio talune differenze fra le modalità d'applicazione dell'imposta negli Stati membri; ma che è tuttavia necessario prevedere procedure appropriate onde, da una parte, garantire la neutralità concorrenziale tra gli Stati membri e, dall'altra, ridurre gradualmente o sopprimere le differenze in questione per raggiungere una convergenza dei regimi nazionali d'imposta sul valore aggiunto, allo scopo di preparare l'attuazione dell'obiettivo di cui all'articolo 4 della prima direttiva»*. La seconda Direttiva IVA, dunque, aveva definito taluni dettagli del nuovo sistema comune dell'imposta⁹¹, ma lasciava scoperti due aspetti fondamentali come le aliquote e le esenzioni,

⁹⁰ Si richiama, comunque, il dibattito presente in dottrina sulla reale portata dell'IVA quale imposta sui consumi, in quanto taluni Autori ritengono che l'IVA sia tutt'altro che un'imposta di tal genere. Si veda HOKKANEN M., *Derivatives and the European VAT system: derivatives in the context of the scope of taxable supplies*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2020. Si vedano in particolare le pp. 22-27.

⁹¹ In particolare, la seconda Direttiva IVA era composta da 21 articoli e due allegati (A e B) e conteneva, quanto agli elementi strutturali dell'imposta, disposizioni relative alle operazioni imponibili (artt. 2, 5 e 6 della

relativamente ai quali venivano individuati solamente criteri di massima⁹²; era possibile inoltre adottare misure speciali per semplificare le procedure o prevenire le frodi, escludere talune spese dal diritto a detrazione e applicare regimi speciali alle piccole imprese e alle attività agricole⁹³.

Orbene, come evidenziato da autorevole dottrina⁹⁴ «*This high level of freedom and the low level of legislative detail gave rise to a considerable amount of judicial disputes, which following referral from the national courts, allowed the Court of Justice to initiate the process of building case law within the VAT area*». Insomma, tale *alto livello di libertà* fu il terreno fertile sopra il quale nacquero le difformità esistenti tra i vari sistemi impositivi IVA adottati dai diversi Stati membri. «*Ultimately, however, it was exactly that level of freedom and lack of detail which determined the demise of the Second Directive and its substitution with the Sixth Directive*».

Ed ecco giunti all'approvazione della sesta Direttiva IVA⁹⁵, la n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977. Tale Direttiva, a differenza delle prime due (ma al pari della Direttiva

Direttiva, nonché punti da 3 a 11 dell'Allegato A, nonché l'Allegato B); all'ambito territoriale (art. 3 della Direttiva, nonché punto 1 dell'Allegato A); al luogo di cessione (art. 5, comma 4 e art. 6, comma 4 della Direttiva, nonché punto 7, capoverso 2 dell'Allegato A); alla nozione di soggetto passivo (art. 4 della Direttiva, nonché punto 2 dell'Allegato A); alla base imponibile (art. 8 della Direttiva, nonché punti da 12 a 14 dell'Allegato A); alle aliquote d'imposta (art. 9 della Direttiva, nonché punto 15 dell'Allegato A); alle esenzioni d'imposta (art. 10 della Direttiva, nonché punti da 16 a 19 dell'Allegato A); al diritto a detrazione (art. 11 della Direttiva, nonché punti da 20 a 24 dell'Allegato A); e agli obblighi amministrativi (art. 12 della Direttiva, nonché punti 25-26 dell'Allegato A).

⁹² Rispettivamente agli artt. 9 e 10 della Direttiva in questione, nei quali si leggeva che «*aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto è stabilita da ciascuno Stato membro*» e che «*Sono esentate dall'imposta sul valore aggiunto, alle condizioni stabilite da ciascuno degli Stati membri [...] Ciascuno Stato membro può stabilire, con riserva della consultazione di cui all'articolo 16, le altre esenzioni che ritiene necessarie*». Ciò, pur sempre con le precisazioni contenute nel Preambolo alla Direttiva che «*Considerando che il sistema di imposta sul valore aggiunto permette di operare, se del caso, per motivi d'ordine sociale ed economico, delle riduzioni o maggiorazioni del carico fiscale su taluni beni e servizi mediante una differenziazione delle aliquote, ma che l'introduzione di aliquote nulle solleva difficoltà, sicché è quanto mai auspicabile limitare strettamente i casi d'esenzione e procedere alle riduzioni ritenute necessarie mediante l'applicazione di aliquote ridotte di un livello sufficientemente elevato da permettere, normalmente, la deduzione dell'imposta pagata allo stadio antecedente, ciò che porta d'altronde, in generale, allo stesso risultato cui attualmente si perviene mediante l'applicazione di esenzioni nei sistemi cumulativi a cascata*».

⁹³ Si vedano in sequenza gli artt. 13, 11, comma 3 e 14-15, che riconoscevano agli Stati membri la *facoltà* di adottare le misure ritenute più idonee.

⁹⁴ Cfr. DE LA FERIA R., *The EU VAT System and the Internal Market*, op. cit., p. 52.

⁹⁵ Prima della sesta Direttiva IVA, però, si susseguirono altre tre Direttive IVA (la terza, la n. 69/463/CEE del 9 dicembre 1969; la quarta, la n. 71/401/CEE del 20 dicembre 1971; e la quinta, la n. 72/250/CEE del 4 luglio 1972), che sono poco ricordate in quanto furono emanate unicamente in risposta alla richiesta dell'Italia (e, relativamente alla terza Direttiva, anche del Belgio) di rinviare il termine del 1.1.1970 originariamente fissato all'art. 1 della prima Direttiva quale data ultima entro la quale ciascuno Stato membro avrebbe dovuto sostituire il proprio modello impositivo sulla cifra d'affari con l'imposta sul valore aggiunto. Tali Direttive, dunque, accordarono tali richieste, rinviando il termine ben tre volte, prima al 1.1.1972, poi al 1.7.1972, infine al 1.1.1973. Tale termine fu rispettato da tutti e sei gli originari Stati membri i quali, nel rispetto delle prescrizioni comunitarie, introdussero la nuova imposta. In specie: la Francia, con la legge 6 gennaio 1966 n. 66/10, riformò la TVA per adeguarla alle indicazioni della Direttiva IVA; la Germania, a decorrere dal 1° gennaio 1968, sostituì l'imposta cumulativa a cascata precedentemente applicata (*Umsatzsteuer*) con l'imposta sul valore aggiunto (*Mehrwertsteuer*); il Belgio provvide nello stesso senso con la legge 3 luglio 1969; il Lussemburgo con la legge 5 agosto 1969; i Paesi Bassi con la legge 29 giugno 1968; per ultima l'Italia, che solo con il d.P.R. 26

2006/112/CE attualmente in vigore⁹⁶), presentava una struttura completamente diversa, in quanto venivano disciplinati non solo i principi e i criteri relativi all'IVA, ma anche in maniera analitica e puntuale i presupposti applicativi del tributo e gli istituti di rilievo che ne determinavano e regolavano il funzionamento⁹⁷.

Non è interessante in questa sede (i) né analizzare istituto per istituto il contenuto della sesta Direttiva IVA, anche perché come noto questa fu superata nel 2006 con la Direttiva 2006/112/CE – e, quindi, l'impianto allora vigente non è quello attuale –, (ii) né tutti i passaggi successivi all'emanazione della stessa che condussero, poi, alla Direttiva IVA attualmente in vigore⁹⁸.

ottobre 1972, n. 633 – e dopo aver richiesto il rinvio del termine originariamente fissato con la prima Direttiva IVA per ben tre volte – finalmente sostituì l'imposta generale sull'entrata con l'IVA. In seguito, a mano a mano che nuovi paesi membri fecero il loro ingresso nella Comunità economica europea, questi dovettero introdurre quest'imposta nei rispettivi regimi interni (ad esempio la Gran Bretagna vi provvide con il Finance act del 1972).

⁹⁶ Per una compiuta lettura di tutta la normativa europea disciplinante l'IVA si rimanda al sito ufficiale del MEF <https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/unione-europea/imposizione-indiretta/iva-00001/>, nel quale è possibile rinvenire non solo la Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto attualmente in essere, che ha modificato la Direttiva 77/388/CEE al fine di predisporre un testo unico delle norme sul sistema comune di imposta sul valore aggiunto, razionalizzando e coordinando le numerose e sostanziali modifiche intervenute nel tempo in materia, ma anche tutti gli atti che hanno negli anni modificato la Direttiva stessa, nonché tutte le misure speciali di deroga alla suddetta Direttiva che l'Italia è stata autorizzata ad applicare.

⁹⁷ Venivano, infatti, disciplinati dettagliatamente il presupposto dell'imposta; i soggetti passivi; la base imponibile; venivano fornite indicazioni per la determinazione delle aliquote da applicarsi; le operazioni imponibili, le esenzioni ed esclusioni per le attività di interesse pubblico, per le esportazioni e per le operazioni ad esse assimilate; la fissazione delle deduzioni con riguardo alla regola del pro-rata nel caso di effettuazione di operazioni imponibili ed esenti; etc. Il contenuto analitico della sesta Direttiva IVA ha condotto parte della dottrina e della giurisprudenza a ritenere che, in difetto del recepimento della Direttiva IVA da parte degli Stati membri, la stessa fosse immediatamente applicabile all'interno del nostro ordinamento. Si richiama la nota sentenza Granital della Corte Cost. 8 giugno 1984, n. 170 e, in dottrina, TESAURO F., *Appunti sulla illegittimità comunitaria delle norme relative agli enti pubblici*, in *Boll. trib.*, 1987, p. 1757; TOSI L., *Le entrate "acquisite in quanto pubbliche autorità": il caso di soggezione all'Iva dei comuni tra norme interne e direttive comunitarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1988, I, p. 611.

⁹⁸ Ci si limita qui a ricordare come successivamente alla sesta Direttiva IVA si susseguirono varie misure. Si richiamano, pertanto, quelle che in maniera più impattante hanno inciso sulle imposte indirette. A livello comunitario si ricordano il Rapporto del Comitato Ruding del 1992, il quale (pur occupandosi grandemente delle imposte dirette) intraprese un percorso di convergenza delle discipline fiscali nazionali; la comunicazione *Verso il coordinamento fiscale nell'Unione europea: un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa* del 1997 (COM (97) 495); il documento *Sistema comune dell'Iva. Programma per il mercato unico* del 1996 (COM (96) 328) e la comunicazione *Strategia volta a migliorare il funzionamento del regime Iva nel mercato interno* del 2000 (COM (2000) 348), con i quali fu proposta una strategia sostenibile di perfezionamento del regime allora vigente; la comunicazione *Rimuovere gli ostacoli fiscali transfrontalieri per i cittadini dell'UE* del 2010 (COM (2010) 769), che occupò delle situazioni transfrontaliere, quali la discriminazione, la doppia imposizione, i rimborsi di imposte; il *Libro verde sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente* (COM (2010) 695) e la comunicazione *Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico* del 2011 (COM (2011) 851), con i quali nuovamente si promossero interventi di riforma del sistema dell'IVA. A livello nazionale, tra le tante (e si citano solo quelle dei primissimi anni a seguire) la l. 22 dicembre 1989, n. 889; il d.p.R. 30 dicembre 1980, n. 97; il d.p.R. 30 dicembre 1981, n. 793; il d.p.R. 15 luglio 1982, n. 463; il d.p.R. 28 dicembre 1982, n. 954; il d.l. 29 dicembre 1983, n. 746; il d.l. 19 dicembre 1984, n. 853; il d.l. 2 marzo 1989, n. 69; il d.l. 27 aprile 1990, n. 90; il d.l. 13 maggio 1991, n. 151; la l. 30 dicembre 1991, n. 413; il d.l. 30 dicembre 1991, n. 417.

Ciò che interessa valutare è l'ulteriore passo che la sesta Direttiva IVA fece verso il mercato comune.

A differenza delle prime due Direttive IVA, infatti, la sesta Direttiva IVA, proprio per la sua struttura, sembrava «ispirata, tra l'altro, dall'intento di comprimere in modo significativo la discrezionalità che le prime due direttive in materia di imposta sul valore aggiunto avevano assicurato, nell'ottica di determinare una base imponibile (e più, in generale, delle norme sostanziali) in modo omogeneo in tutti gli Stati membri»⁹⁹ con «l'esigenza di eliminare gli effetti distorsivi delle divergenze tra le singole discipline interne dell'imposta, conseguenti all'ampia discrezionalità che le precedenti direttive 11 aprile 1967, n. 227 e 228 lasciavano agli Stati membri»¹⁰⁰. Ciò è sicuramente condivisibile, come confermato dal fatto che gli Stati membri dovettero modificare le imposte appena approvate sul valore aggiunto per adeguarle alle novità introdotte dalla sesta Direttiva IVA¹⁰¹.

Che la discrezionalità in capo agli Stati sia stata ridotta è, quindi, indubbio. Ma che questo abbia eliminato gli effetti distorsivi delle divergenze non è pienamente condivisibile. Del resto, non si spiegherebbero altrimenti la continua attenzione prestata al «problema dell'armonizzazione delle imposte indirette»¹⁰²: ad esempio, nel 1985 la Commissione presentò al Consiglio europeo il *Libro bianco per il completamento del Mercato interno* nel quale si discuteva dell'armonizzazione delle imposte indirette in quanto «tappa indispensabile per il raggiungimento di un autentico mercato comune»; ancora, nel 1986¹⁰³ venne approvato l'Atto unico europeo con il quale si individuò¹⁰⁴ nella data del dicembre 1992 il momento ultimo entro il quale completare il Mercato interno, definito quale spazio privo di frontiere nel quale garantire le quattro libertà fondamentali; ancora, la Commissione presentò talune proposte di cui Piano Cockfield del 1987, tra le quali quella di un regime IVA comunitario in cui venissero applicate due sole aliquote, una normale e una ridotta e, comunque, più in generale proposte contenenti un insieme di misure per l'armonizzazione sia dell'imposta sul valore aggiunto sia delle accise¹⁰⁵.

Insomma, l'IVA ha sempre un po' zoppicato nella sua corsa verso una compiuta armonizzazione; ciò anche dopo l'emanazione della sesta Direttiva IVA, la quale ha comunque

⁹⁹ Si veda COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, p. 20, nota 47.

¹⁰⁰ GRANELLI A. E., *L'attuazione in Italia della VI direttiva Cee*, in *Dir. Prat. trib.*, 1979, I, p. 302.

¹⁰¹ In Italia, ad esempio, la sesta Direttiva IVA fu attuata con la l. delega 13 novembre 1978, n. 765 e, sulla base di questa, vennero emanati il d.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24 e il d.P.R. n. 31 marzo 1979, n. 94, che modificarono il d.P.R. n. 633/1972

¹⁰² FILIPPI P., *Valore aggiunto (imposta)*, op. cit.

¹⁰³ Entrato in vigore il 1° luglio 1987.

¹⁰⁴ Con l'art. 8 A, che integrò l'art. 8 del Trattato di Roma.

¹⁰⁵ Per una compiuta analisi dell'armonizzazione delle accise si rimanda a VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017.

segnato un ulteriore passo in avanti verso il raggiungimento degli obiettivi per i quali era stata istituita la CEE¹⁰⁶.

Peraltro, il sistema impositivo delineato fino alla (e con la) sesta Direttiva IVA era stato ideato in un momento storico nel quale non erano ancora state abbattute le frontiere fiscali¹⁰⁷, e il cui mantenimento era, sì, coerente con l'esigenza, manifestata tanto dal Rapporto Neumark, quanto dalla prima Direttiva IVA, di perseguire l'armonizzazione in modo progressivo, dovendosi inizialmente dare priorità alla sostituzione delle vecchie imposte a cascata con il nuovo modello impositivo e solo successivamente dovendocisi occupare degli altri *step* (tra cui l'abbattimento delle frontiere)¹⁰⁸; ma allo stesso tempo il mantenimento delle frontiere rendeva più complessa la garanzia della neutralità del sistema, in quanto molto spesso la tassazione delle importazioni conduceva a fenomeni di doppia imposizione¹⁰⁹.

Su tale scia, come noto e in ottemperanza a quanto previsto dall'art. 4 della prima Direttiva IVA, in concomitanza all'abolizione delle barriere fiscali tra gli Stati membri dell'Unione, venne emanata la Direttiva n. 91/680/CEE la quale (i) da un lato mantenne la previgente disciplina relativa alle esportazioni e alle importazioni in relazione alle operazioni concluse con paesi extra CEE, e (ii) dall'altro lato introdusse un regime transitorio (al Titolo XVI *bis*) per gli scambi tra Stati membri – tutt'ora vigente –, introducendo il nuovo presupposto impositivo dell'*acquisto intracomunitario* così come definito all'art. 28-*bis*¹¹⁰ (delle problematiche connesse al perdurare del regime transitorio e alla iniziale idea verso l'adozione del principio del paese di origine si darà conto nel Capitolo II).

¹⁰⁶ Come autorevole dottrina ha sottolineato «*Sixth directive, marks a step towards achieving the goals for which EEC has been established, which were: elimination of fiscal barriers, creating the conditions to fair competition and neutrality in international trade, full financial integration, and creating own sources of financings*» (PECI B., MORINA F., *The Legal Framework for Harmonization of Value Added Tax (VAT) in European Union*, in *Acta universitatis danubius jur.*, 1/2017, 13, p. 91).

¹⁰⁷ Grande attenzione fu dedicata, infatti, alla neutralità concorrenziale intracomunitaria, attraverso la tassazione delle importazioni dei beni e la detassazione delle esportazioni. Il riferimento è, in particolare, agli artt. 2, 7, 8, 9 e 10 della seconda Direttiva IVA e agli artt. 2, 7, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 21 e 23 della sesta Direttiva IVA.

¹⁰⁸ La prima Direttiva IVA, infatti, indicava con chiarezza come fosse importante «*raggiungere in seguito l'obiettivo della soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione all'esportazione negli scambi tra gli Stati membri*», pur non potendo prevedere «*in che modo ed entro quale termine l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari potrà raggiungere l'obiettivo*» descritto. Si leggano, in particolare, il terzo e l'ultimo considerando della prima Direttiva IVA e l'art. 4 (ma anche il considerando n. 4 della sesta Direttiva IVA).

¹⁰⁹ Si rimanda alla lettura dei casi *Schul* e altri affrontati dalla Corte di Giustizia e approfonditi al successivo § 2.

¹¹⁰ Non è questa la sede per descrivere compiutamente le tappe storiche che hanno condotto all'approvazione della Direttiva n. 91/680/CEE. Si rimanda in tal senso a GRAZIANO F., *Politica fiscale delle CEE*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche Sez. Comm.*, Torino, 1995.

Ma anche dopo il 1992 e, quindi, dopo la caduta delle barriere fiscali, non fu possibile ritenere compiuto il processo di armonizzazione, in quanto non era (non è) possibile parlare di un unico sistema impositivo IVA, ma di tanti sistemi impositivi IVA quanti erano (sono) gli Stati membri. Ciò creò una situazione potenzialmente lesiva dell'uniforme applicazione dell'imposta all'interno dei confini unionali¹¹¹. Vero è che in virtù dell'applicazione del regime transitorio, basato essenzialmente sul principio di territorialità, non si genera(va) una distorsione della concorrenza a livello intracomunitario¹¹², ma allo stesso tempo era evidente come la garanzia di una concorrenza leale atteneva al profilo (invero, a uno dei profili) della neutralità dell'imposta, il quale non è il fine ultimo cui mira la politica fiscale europea, ma è servente rispetto al raggiungimento di un obiettivo più grande che è appunto, quello della realizzazione di un vero mercato comune¹¹³, da perseguire attraverso non solo l'eliminazione delle distorsioni della concorrenza¹¹⁴, ma anche attraverso una compiuta armonizzazione delle legislazioni.

¹¹¹ Si pensi, tra le tante, al mancato riavvicinamento delle aliquote. Si veda PERRONE L., *L'armonizzazione dell'IVA: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. Tributaria*, 2/2006, p. 423: «Sotto questo profilo, è sufficiente richiamare il mancato riavvicinamento delle aliquote che costituiva un punto centrale del programma originariamente delineato e che era considerato un aspetto essenziale per il passaggio dal regime transitorio a quello definitivo o, ancora, l'elevato grado di disarmonia fra le legislazioni degli Stati membri che non pochi problemi crea agli operatori transfrontalieri».

¹¹² Le differenze dei regimi applicati dai vari Stati membri non creano una distorsione della concorrenza negli scambi intracomunitari, non essendo l'operatore economico in grado di sfruttare tale differenza. «Lo impedisce il principio di territorialità che è attualmente adottato: quello che applica il regime del paese ove è destinato il bene e non quello in cui si trova chi lo commercializza o chi lo produce. Un principio che resta espressione però di un regime che continua a definirsi come transitorio; segno evidente che, anche nell'ambito comunitario, non sarebbe accettabile che vi fosse questa dissociazione tra mercato unico e regimi fiscali nazionali invece d'introdurre un regime fiscale comunitario» (DI PIETRO A., *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in AA.VV., in *La finanza pubblica italiana* (a cura di GUERRA M. C., ZANARDI A.), Bologna, 2009, p. 302).

¹¹³ Parte della dottrina, per tale ragione, ha qualificato la neutralità come «un obiettivo intermedio, a sua volta orientato al raggiungimento dell'ulteriore finalità della creazione di un mercato comune che implichi una sana concorrenza». Si veda BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011, p. 191. Già nel rapporto Neumark, infatti, fu evidenziato come dovesse prediligersi un sistema neutrale, il quale appariva servente rispetto all'armonizzazione, a sua volta servente rispetto al mercato comune.

¹¹⁴ In ambito europeo si è soliti, infatti, parlare di fiscalità negativa, quale fiscalità focalizzata all'eliminazione degli ostacoli nazionali idonei a limitare la concorrenza e ad alterare il funzionamento del mercato unico: «La capacità di andare a incidere negli ordinamenti degli Stati membri in materia tributaria, anche in assenza di specifiche disposizioni fiscali all'interno dei Trattati istitutivi, come accade nell'imposizione diretta, fonda la propria legittimazione nelle finalità stesse del processo di integrazione europea. In tale contesto le norme di carattere fiscale sono strutturate nel Trattato in modo del tutto anomalo, poiché finalizzate all'instaurazione del mercato unico prima ed al mantenimento e buon funzionamento dello stesso poi» (DE CICCO A. M., *Diritto tributario dell'Unione europea*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche Sez. Comm.*, Torino, 2015). Ciò in quanto l'Unione europea non è dotata di una fiscalità sua propria e non è espressione di un potere impositivo che può essere esercitato direttamente, essendo questo appannaggio delle sovranità nazionali. La fiscalità europea, dunque, «è vista più come un fattore distorsivo della concorrenza, da limare, armonizzare, coordinare e controllare, che come uno strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziali per lo sviluppo e la sussistenza della collettività secondo i principi distributivi, come invece è intesa dai sistemi «chiusi» degli ordinamenti nazionali» (GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, 24 ss.). A tal fine autorevole dottrina afferma che «la finanza "neutrale" verso cui si orienta l'ordinamento comunitario appare, pertanto, sensibilmente difforme, sotto il profilo assiologico oltretutto sotto il profilo normativo, dagli ordinamenti fiscali nazionali, che al contrario si ispirano a modelli di finanza "funzionale". L'idea del "mercato" vale così a segnare una rimarchevole distanza tra l'impianto

Insomma, nonostante l'IVA europea sia stata costantemente modificata per adattarsi al mutato contesto politico-economico di riferimento e al nuovo assetto che aveva assunto la stessa Unione europea, il percorso verso una effettiva armonizzazione era ancora lungo. Probabilmente a seguito dell'abbattimento delle barriere fiscali (e sulla base di quanto indicato trent'anni prima nei Rapporti del Comitato Neumark e dei Sottogruppi ABC) ci si sarebbe dovuti aspettare una modifica più sostanziale (ad esempio, con il superamento rapido del regime transitorio verso una definitiva adozione del principio del paese di origine). Ma così non è stato e probabilmente questo ha alimentato il lento protrarsi di un sistema che sotto molteplici aspetti appare tutt'altro che neutrale, in assenza di un interesse contrapposto che potesse rappresentare un adeguato controaltare alla deviazione dalla neutralità¹¹⁵.

2. La neutralità dell'imposta a tutela dell'armonizzazione e del mercato unico

Si è detto dell'assoluta importanza dell'armonizzazione.

Armonizzare non significa uniformare-livellare-rendere uguale, ma partire da basi comuni per costruire una fiscalità omogenea «*al fine di eliminare differenze significative nelle varie legislazioni degli Stati membri*»¹¹⁶. Secondo una lontana ma ancora attuale definizione dottrinale, l'armonizzazione costituisce «*quel procedimento con il quale i vari paesi effettuano di comune accordo, o l'Autorità preposta al Trattato impone, la modifica di una data norma o di un dato contributo o l'adeguamento della struttura essenziale di un'imposta in conformità ad un modello unico*»¹¹⁷.

regolamentare del potere tributario accolto in ambito comunitario e il quadro ordinamentale diffuso nei singoli Stati» (BORIA. P., *Diritto tributario*, Torino, 2016, p. 134). Ciò, benché negli ultimi anni si stia assistendo a talune aperture della fiscalità europea in chiave positiva-promozionale (si pensi alla fiscalità ambientale).

¹¹⁵ C'è chi afferma che tale interesse contrapposto possa essere identificato nella ritrosia degli Stati di cedere parte della loro sovranità. Si prenda come esempio, tra i tanti, il perdurare del regime transitorio e il fatto che la tassazione sulla base del paese d'origine non sia mai entrato in vigore «*a motivo della difficoltà di composizione dei contrapposti interessi di gettito degli Stati membri importatori ed esportatori netti*». Si veda sul punto MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, Annali I, 2007, p. 396; CECAMORE L., *L'armonizzazione delle imposte indirette. L'Iva. Luci ed ombre*, in *Rass. Trib.*, 1988, p. 600.

¹¹⁶ Traduzione effettuata autonomamente. Si veda PECI B., MORINA F., *The Legal Framework for Harmonization of Value Added Tax (VAT) in European Union*, *op. cit.*, p. 84. Si evidenziano i punti di contatto e di distacco tra *the term harmonization* e i diversi termini di *coordination, collaboration, approximation, competition, standardization, convergence etc.* In tal senso, vengono richiamate talune definizioni e, in particolare «*According to Binassy-Quirra, Trannoyb and Wolf (2014), harmonization is a form of coordination in order to determine the minimum tax base and minimum tax rate. Whereas, Tillinghast, (2000), tax harmonization process describes as a process with different implications that may result as unsuccessful and expresses doubts about the functioning of the harmonization of tax systems. The importance of the role that harmonization of tax systems of countries play claiming*».

¹¹⁷ COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1959, p. 89 (citato da MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, *op. cit.*). Uguale definizione venne fornita dallo stesso Autore anche più avanti. Si legga sempre COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità Economica Europea*, in *Quaderni Assonime*, Roma, 1982.

Già nello stesso Rapporto Neumark, di cui si è detto nei paragrafi precedenti, si era evidenziato come, nell'ottica della creazione di un mercato comune, non fosse necessario eliminare totalmente le differenze proprie di ciascun sistema fiscale¹¹⁸, a condizione, però, che tali differenze non fossero di intralcio alla creazione di *condizioni analoghe a quelle di un mercato interno*¹¹⁹, in quanto «*il Mercato comune, da realizzare nell'ambito della C.E.E., deve presentare le stesse caratteristiche di un mercato interno. In linea di principio, tra le caratteristiche di un mercato interno si devono ammettere: la libera circolazione delle persone, la libera circolazione delle merci e dei capitali senza alcun gravame di dazi doganali e di contingentamenti, una moneta unificata, delle tariffe di trasporto relativamente uniformi, una politica economica e sociale uniforme, delle norme giuridiche grosso modo uniformi ed un alto grado di sicurezza nell'approvvigionamento di beni durevoli di consumo e delle loro parti di ricambio. Inoltre è opportuno mettere in evidenza che un "mercato interno" non esclude certo del tutto le disparità locali (regionali) in materia di istituzioni e di misure finanziarie; queste disparità non sono tuttavia di natura e di ampiezza tali da intralciare notevolmente la libera circolazione dei fattori di produzione. Infine, un mercato comune ideale è incompatibile con le "frontiere fiscali" interne che sono rese necessarie dalle notevoli disparità quantitative e qualitative in materia di imposte indirette*»¹²⁰.

Tale obiettivo venne fatto proprio (ed espressamente manifestato) anche a livello comunitario, già nel Trattato di Roma, ove dalla lettura degli artt. 2 e 3, co. 1 lett. c) era possibile comprendere come la (allora) CEE venne costruita per promuovere e favorire la creazione di un mercato comune, attraverso l'eliminazione degli ostacoli (fiscali) alla libera circolazione di beni¹²¹. Tale obiettivo, del resto, trovò espresso fondamento – per ciò che riguarda

¹¹⁸ Si legge a p. 4 del Rapporto Neumark, infatti, come «*Una differenziazione regionale della politica della finanza pubblica in materia di entrate e di spese, ossia un'articolazione strutturale determinata dalle disparità regionali dovute ad elementi naturali o consolidate da eventi storici, non è affatto da rigettarsi a priori, ed il fine della C.E.E. non è né quello di favorire l'uniformità delle condizioni economico-sociali, né quello di elaborare un'unica regolamentazione centralizzata*».

¹¹⁹ Ancora nel Rapporto Neumark si legge, a p. 6, come «*l'armonizzazione dei sistemi fiscali e della politica finanziaria degli Stati membri deve avere come scopo essenziale l'eliminazione di qualsiasi effetto derivante dalle misure di politica finanziaria, che ostacoli la formazione di condizioni analoghe a quelle di un mercato interno negli scambi economici tra i Sei. Bisogna esaminare in particolare se, come, quando ed in qual misura la soppressione delle "frontiere fiscali" possa completare la soppressione delle frontiere doganali. Altro obiettivo evidente dell'integrazione è di evitare ogni discriminazione, fiscale o non fiscale, basata sulla nazionalità o sul domicilio fiscale. Bisogna inoltre far sì che nessun ostacolo, dovuto alla politica finanziaria, intralci i movimenti dei lavoratori, dei capitali e delle imprese e che, al contrario, questi movimenti avvengano, per quanto è possibile, come se si trattasse di uno scambio di fattori di produzione all'interno di una zona economica unificata*».

¹²⁰ Si legga sempre il Rapporto Neumark, p. 13.

¹²¹ Dalla lettura di tali norme, infatti, era possibile constatare come «*La Comunità ha il compito di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune e il graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri, uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni fra gli Stati che ad essa partecipano [...] [attraverso] l'eliminazione fra gli Stati membri degli ostacoli alla libera circolazione delle persone, dei servizi e dei capitali*». Insomma, a livello comunitario l'armonizzazione (dell'IVA) mira(va), dunque, ad eliminare le distorsioni fiscali limitative della libera concorrenza nel mercato e ad evitare discriminazioni nella circolazione dei beni, delle persone, dei servizi e dei capitali, garantendo un sistema neutrale nell'ambito di un mercato concorrenziale. L'armonizzazione tra i sistemi tributari degli originari Stati membri, dunque, fu da subito ritenuto un

i tributi indiretti – nello stesso Trattato agli artt. 95-99 (capo relativo alle *Disposizioni fiscali*) e agli artt. 100-102 (capo relativo al *Riavvicinamento delle legislazioni*), in specie negli artt. 99 e 100¹²², sulla cui base vennero emanate le Direttive IVA¹²³, nelle quali l'armonizzazione venne *arricchita* di significato, essendosi posto l'accento sull'importanza che la neutralità (talvolta declinata in termini di non discriminazione) avrebbe giocato nel perseguimento e nel raggiungimento di tale obiettivo, costituendo uno dei pilastri del sistema comune

obiettivo primario in quanto considerata uno strumento chiave per la realizzazione dell'unità economica (poi anche politica) della Comunità economica europea, in grado di esercitare un impatto propulsivo sulla ripresa economica; lavorare su di essa, insomma, garantendo una maggiore coesione tra gli Stati nelle scelte politico-fiscali, avrebbe significato lavorare sulla ripresa, per effetto della riduzione delle ragioni che ostacolavano il progresso economico e che limitavano la concorrenza. Per i riferimenti essenziali, si vedano: ADONNINO P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, in *Enciclopedia del Diritto*, III agg., Milano, 1999, p. 276 ss.; BOSELLO F., *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 705 ss.; BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit.; CARMINI S., *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, Padova, 2002; CECAMORE L., *L'armonizzazione delle imposte indirette. L'Iva. Luci ed ombre*, op. cit.; CECAMORE L., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Digesto delle discipline privatistiche, Sez. comm.*, XVI, Torino, 1999, p. 350; CROXATTO G. C., *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in *Le società*, I, 1990, p. 105 ss.; GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. trib.*, 2000, I, 725 e seg.; MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, op. cit.; RUSSO P., CORDEIRO GUERRA R., *L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 629 ss.; SACCHETTO C., *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Encicl. Giur. Treccani*, II, Roma, 1994. A livello internazionale, si veda, tra gli altri, KÁROLYI B., *The EU VAT and the expansion of turnover taxation : interfering tax systems?*, in *International VAT Monitor*, 31 (2020), no. 6, p. 315-326.

¹²² Tali norme prevedevano, in specie, come «*La Commissione esamina in qual modo sia possibile armonizzare, nell'interesse del mercato comune, le legislazioni dei singoli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e ad altre imposte indirette, ivi comprese le misure di compensazione applicabili agli scambi fra gli Stati membri. La Commissione sottopone proposte al Consiglio che delibera all'unanimità, fatte salve le disposizioni degli articoli 100 e 101*», essendo previsto all'art. 100 che «*Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune. L'Assemblea e il Comitato economico e sociale sono consultati sulle direttive la cui esecuzione importerebbe, in uno o più Stati membri, una modificazione nelle disposizioni legislative*». Ebbene è sulla base di tali previsioni che le imposte sulla cifra d'affari vigenti negli Stati membri vennero armonizzate, in quanto è su tali basi (e anche sulla base degli artt. 9-10 del Trattato) che venne introdotta l'IVA e venne sancito il divieto di imporre imposte aventi effetto equivalente a quello dell'IVA e in grado di colpire la stessa base imponibile già interessata dall'IVA comunitaria. Oggi si legga l'art. 113 TFUE il quale detta una regola che attiene alla procedura legislativa di adozione e specifica qual è il focus dell'armonizzazione: «*Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza*».

¹²³ Il riferimento è alle Direttive 67/227/CEE (prima Direttiva IVA), 67/228/CEE (seconda Direttiva IVA), 77/388/CE (sesta Direttiva IVA), 91/680/CE di completamento della prima, che ha dato avvio al c.d. regime transitorio, adottato in concomitanza all'abolizione delle frontiere fiscali interne alla Comunità. In particolare, si vedano l'art. 4 della prima Direttiva IVA e il quarto considerando della sesta Direttiva IVA, nei quali si legge rispettivamente come «*Al fine di consentire al Consiglio di discuterne e, se possibile, di prendere decisioni prima della scadenza del periodo transitorio, la Commissione presenta al Consiglio, prima della fine del 1968, proposte che indichino in qual modo ed entro quale termine l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari può raggiungere l'obiettivo della soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione all'esportazione negli scambi tra gli Stati membri, garantendo la neutralità di tali imposte rispetto all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi*» e come «*considerando che è opportuno tener conto dell'obiettivo della soppressione delle imposizioni all'importazione e delle detassazioni all'esportazione per gli scambi tra gli Stati membri e garantire la neutralità del sistema comune di imposte sulla cifra d'affari in ordine all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi, onde realizzare a termine un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un vero mercato interno*».

dell'imposta sulla cifra d'affari. Del resto, come evidenziato da autorevole dottrina «*Neutralità e distorsione sono parole che hanno un significato logico solamente quando si concepisce una "finanza neutrale", cioè un sistema tributario che non deve in alcun modo turbare le scelte libere dei singoli contribuenti nell'economia di mercato, o che, comunque, limiti al minimo la deviazione delle scelte dei singoli da quelle che avrebbero operato in assenza d'imposta*»¹²⁴.

L'armonizzazione, peraltro, mirando a un livellamento delle divergenze impositive statali, avrebbe permesso di ridurre grandemente anche le differenze (o discriminazioni) che l'applicazione di diversi modelli impositivi nazionali avrebbero potuto determinare, rendendo il sistema non neutrale: era sentita, insomma, l'esigenza di registrare velocemente un alto livello di armonizzazione normativo tra gli Stati membri, in quanto solo questo avrebbe potuto garantire al meglio il mercato interno e tutelare le libertà fondamentali, assicurando una parità delle condizioni di partenza per favorire al meglio la concorrenza.

Nonostante i migliori propositi, non bisogna dimenticare, però, come tra l'adozione delle prime due Direttive IVA del 1967 e l'adozione della sesta Direttiva IVA del 1977 fu necessario attendere ben 10 anni, un decennio, questo, che ha sicuramente rappresentato terreno fertile per la proliferazione di sistemi impositivi differenti in ogni Stato membro, che resero più difficoltoso il rapido raggiungimento di tale obiettivo¹²⁵.

Le prime due Direttive IVA, infatti, solo grandemente e per principi generali avevano guidato gli Stati membri verso l'adozione di un sistema di imposta sul valore aggiunto, lasciando ampi margini di discrezionalità agli stessi (a più riprese si legge che «*gli Stati membri hanno la facoltà di*»; oppure negli artt. 9 e 10 della seconda Direttiva IVA si legge che la «*aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto è stabilita da ciascuno Stato membro*» e che «*Sono esentate dall'imposta sul valore aggiunto, alle condizioni stabilite da ciascuno degli Stati membri*»). Questo,

¹²⁴ COSCIANI C., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 127.

¹²⁵ Lo stesso utilizzo dello strumento della Direttiva, vincolando gli Stati solo per ciò che concerne il risultato da raggiungere, si presta a possibili disallineamenti tra Stato e Stato nel recepimento della Direttiva stessa nei singoli ordinamenti. Per tali ragioni, nella *Proposta di una seconda direttiva del consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relativa alle imposte sulla cifra d'affari concernente la struttura e le modalità d'applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto* (che è possibile leggere al seguente link <https://op.europa.eu/it/publication-detail/-/publication/68e1ee53-c330-45b9-87ad-1153b258d871/language-it>) era stato specificato come «*i testi formulati non devono necessariamente essere trascritti alla lettera nelle varie legislazioni nazionali. Tuttavia sarebbe estremamente utile chiedere agli Stati membri di seguire, nelle loro legislazioni, i testi proposti, il più letteralmente possibile, considerando che in questa guisa, saranno evitate, in larga misura ulteriori difficoltà di interpretazione e si troveranno già adottate alcune basi di diritto di tipo comunitario, per quanto concerne il campo delle imposte da armonizzare*» (p. 3). L'utilizzo dello strumento della Direttiva, in ogni caso, come specificato da autorevole dottrina, era connesso al fatto che esso rappresentava un «*efficace compromesso tra gli interessi degli Stati [...] e quelli della Comunità ad una piena applicabilità delle direttive una volta decorso il termine per il loro recepimento*», che avrebbe permesso di tenere conto delle profonde differenze insite in ciascuno Stato quale bagaglio delle tradizioni giuridiche di ciascuno (CO-STAGLIOLA P., *L'importanza dell'armonizzazione fiscale nell'Unione Europea*, Caserta, 2002, p. 21).

come detto, aveva determinato il nascere delle prime differenze in seno a ciascuno Stato membro, mantenute (sebbene calmierate) anche dopo l'adozione della sesta Direttiva IVA¹²⁶, e delle prime crepe alla compiuta realizzazione del processo di armonizzazione dell'IVA europea.

La non effettiva e la non compiuta armonizzazione dell'IVA aveva da subito mostrato i propri punti deboli, in quanto l'applicazione delle varie legislazioni nazionali alle operazioni economiche mano a mano concluse poteva determinare situazioni di doppia imposizione o di mancato riconoscimento del diritto alla detrazione che rendevano tutt'altro che neutrali le operazioni stesse. E, infatti, iniziavano ad affacciarsi da subito le prime richieste di intervento della Corte di Giustizia, alla quale si chiedeva di interpretare il diritto comunitario nel senso di comprendere se fosse giustificata l'esistenza di disposizioni della Direttiva IVA che violassero la neutralità, allorquando dall'applicazione delle diverse normative IVA, così come recepite da ogni singolo Stato membro (e, quindi, dell'applicazione di normative non fino in fondo armonizzate), derivasse, appunto, a un risultato non neutrale dell'operazione.

Il riferimento è, ad esempio, ai risalenti casi *Schul* (C-15/81), *Schul II* (C-47/84), *Drexel* (C-299/86) e *ORO* (C-165/88) analizzati dalla Corte di Giustizia rispettivamente con le sentenze del 5 maggio 1982, del 21 maggio 1985, del 25 febbraio 1988 e del 5 dicembre 1989¹²⁷, nell'ambito dei quali la stessa Corte si occupò del tema della neutralità dell'imposta in relazione all'effetto del cumulo dell'imposta nel commercio dei beni di seconda mano, in relazione agli artt. 2, § 1, n. 2 della sesta Direttiva IVA che ammetteva la soggezione a IVA delle importazioni e dell'art. 95 del Trattato CEE che vietava trattamenti fiscali differenziati. Ciò, non senza talune incongruenze.

In particolare, nel caso *Schul* (C-15/81) e nel caso *Schul II* (C-47/84) – in relazione ai quali trovava applicazione anche l'art. 32 della sesta Direttiva IVA riguardante i “beni d'occasione” che prevedeva che, fino all'approvazione di un regime comunitario di imposizione applicabile nel settore dei beni d'occasione e degli oggetti d'arte, di antiquariato e da

¹²⁶ Si veda MICHELI G. A., *Dalle direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione italiana*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1979, p. 664, il quale ha affermato come la libertà di scelta che la sesta Direttiva IVA concedeva avrebbe potuto fare emergere talune differenze all'atto di recepimento della stessa nelle singole legislazioni nazionali, il che avrebbe potuto condurre il legislatore a «*seguire diverse terminologie e differenti tecniche legislative, anche in considerazione della ricostruzione dottrinale dell'istituto*».

¹²⁷ In particolare, ci si riferisce alla sentenza del 5 maggio 1982, causa *Gaston Schul Douane Expéditeur BV / Ispettore dei tributi d'importazione e delle imposte di consumo di Roosendaal* (C-15/81), alla sentenza del 21 maggio 1985, causa *Segretario di Stato alle finanze / Gaston Schul Douane-Expéditeur BV* (C-47/84), alla sentenza del 25 febbraio 1988, causa *Corte d'appello di Genova / Rainer Drex* (C-299/86) e alla sentenza del 5 dicembre 1989, causa *ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV / Inspecteur der Omzetbelasting di Amsterdam* (C-165/88).

collezione “*gli Stati membri che all'entrata in vigore della presente direttiva applicano un regime particolare nel settore di cui sopra possono mantenere tale regime*” – l'effetto cumulativo si era determinato in quanto, a seguito dell'importazione nei Paesi Bassi di un'imbarcazione di seconda mano acquistata in Francia da un soggetto olandese, le autorità fiscali olandesi avevano addebitato l'IVA all'importazione (alla luce dell'art. 2, § 1, n. 2 della sesta Direttiva IVA che ammetteva la soggezione a IVA delle importazioni), ciò (i) nonostante una quota parte di IVA fosse stata già di fatto pagata dal secondo acquirente olandese (in quanto il prezzo di vendita comprendeva – così come definita dalla Corte di Giustizia – l'IVA “residua”, cioè una quota parte dell'IVA pagata a monte dal primo acquirente francese e da esso non recuperabile); e (ii) nonostante questo determinasse una differenza di trattamento non in linea con l'art. 95 del Trattato CEE, in quanto se il privato avesse acquistato l'imbarcazione da un altro privato situato nel medesimo Stato (i Paesi Bassi), questa doppia imposizione non si sarebbe realizzata. In tutti i casi menzionati, la Corte concluse che l'art. 2, § 1, n. 2 della sesta Direttiva IVA non è incompatibile con l'art. 95 del Trattato CEE, nella misura in cui questo sia interpretato nel senso di ammettere che si debba tenere conto (quale obbligo derivante dall'art. 95 del Trattato e ai fini dell'applicazione dell'IVA alle importazioni da altro Stato membro di merci cedute da privati) della quota residua dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nello Stato membro esportatore ancora inglobata nel valore della merce al momento dell'importazione¹²⁸.

¹²⁸ In particolare nel caso *Schul* (C-15/81), §§ 29, 37-42, la Corte di Giustizia, preso atto dell'assenza di armonizzazione sul punto, aveva affermato come «*Gli Stati membri che hanno preso parte al procedimento, il Consiglio e la Commissione sostengono che l'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità, per quanto auspicabile, può realizzarsi soltanto attraverso l'armonizzazione progressiva dei regimi tributari nazionali, in conformità agli artt. 99 o 100 del Trattato e non attraverso l'applicazione dell'art. 95. Per suffragare tale tesi è stato dedotto che la doppia imposizione è un corollario del fatto che il Trattato, riservando la competenza in materia di imposizioni interne agli Stati membri, ha mantenuto in vita le frontiere fiscali. [...] Inoltre, a parere degli Stati membri, l'instaurazione di un regime che garantisca la piena neutralità dei tributi interni nei confronti degli scambi intracomunitari può realizzarsi solo applicando rigidamente il principio dell'imposizione fiscale nello Stato membro destinatario, il che presuppone lo sgravio integrale di tutti i prodotti all'esportazione. Orbene, l'adozione di tale soluzione, che comporta una scelta politica, spetterebbe agli organi politici della Comunità. Tuttavia, benché l'introduzione di un regime di piena neutralità concorrenziale implicante lo sgravio integrale all'esportazione spetti effettivamente al legislatore comunitario, l'art. 95 del Trattato osta, finché un siffatto regime non venga istituito, all'applicazione, da parte dello Stato membro importatore, del proprio regime IVA ai prodotti importati in modo contrario ai principi dettati da tale norma. [...] L'art. 95 del Trattato è una norma imperativa e non ammette deroghe in forza di qualsiasi atto emanato dalle istituzioni comunitarie. Da quanto detto in precedenza discende tuttavia che tale norma non vieta in maniera generale di assoggettare all'IVA le importazioni di merci qualora la cessione di merci nazionali analoghe all'interno dello Stato membro importatore non vi sia soggetta, ma che essa impone soltanto di tener conto della quota di IVA dello Stato membro esportatore ancora gravante sulla merce al momento dell'importazione*». Tale principio venne poi specificato nella pronuncia *Schul II* (C-47/84), §§ 21-22, nella quale, richiamando il precedente principio della causa *Schul*, aveva evidenziato come «*il divieto dell'art. 95 verrebbe violato se le merci importate potessero essere assoggettate all'IVA nella stessa misura delle merci nazionali analoghe, ossia senza tener conto della parte d'imposta gravante ancora su di esse al momento dell'importazione. Ne consegue che tale frazione dell'IVA non fa parte della base imponibile sulla quale va applicata l'IVA all'importazione poiché anche la base imponibile dei prodotti nazionali analoghi è costituita dal valore al netto delle imposte. Tale conclusione implica che l'importo*

Per ciò che riguarda il secondo caso, *Drexel* era un cittadino tedesco residente in Italia imputato in Italia del reato di contrabbando per aver importato un'autovettura dalla (allora) Repubblica federale di Germania (ivi regolarmente acquistata con pagamento dell'IVA), introducendola e utilizzandola sul territorio italiano senza osservare le norme sulla temporanea importazione. In linea con le statuizioni dei casi *Schul* la Corte di Giustizia affermò come *«l'IVA all'importazione dev'essere applicata tenendo conto della quota residua dell'IVA pagata nello Stato membro d'esportazione ed ancora inglobata nel valore del bene al momento dell'importazione, in modo tale che l'importo di detta quota residua non faccia parte della base imponibile e sia dedotto dall'IVA dovuta all'importazione»*¹²⁹.

Nel caso ORO, infine, l'operazione non era risultata neutrale a causa del fatto che le norme sull'IVA non consentivano la detrazione dell'IVA “residua” da parte di un soggetto passivo che aveva acquistato un bene da un privato allo scopo di rivenderlo. In tale caso, però, pur consapevole dei propri precedenti casi *Schul* e *Schul II*, la Corte di Giustizia affermò che quanto ivi statuito non fosse espressione di un principio generale che vietava il cumulo delle imposte *tour court* (quindi che vietava le doppie imposizioni)¹³⁰, ma derivasse dall'applicazione dell'art. 95 del Trattato che vietava le discriminazioni tra merci nazionali e merci non nazionali¹³¹ e, conseguentemente, consapevole che l'eliminazione completa della doppia imposizione poteva essere ottenuta solo attraverso la completa armonizzazione dell'IVA, non ha ritenuto contraria alla disciplina comunitaria una legislazione nazionale che, per il calcolo dell'IVA dovuta in relazione a una vendita di beni d'occasione, non

dell'imposta residua gravante sul prodotto non fa parte della base imponibile dell'IVA all'importazione e va inoltre defalcato dall'IVA dovuta all'importazione».

¹²⁹ Si veda in particolare il § 13 della pronuncia sul caso *Drexel* (C-299/86).

¹³⁰ Ciò impone di rileggere le conclusioni cui era giunta parte della dottrina (ADONNINO P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, op. cit.) la quale, richiamando il § 10 della sentenza *Drexel* (C-299/86), nella parte in cui la Corte di Giustizia affermò come *«l'applicazione dell'IVA all'importazione non può avere per conseguenza che un prodotto d'importazione sia soggetto ad una doppia imposizione, perché ciò è in contrasto con l'art. 95 del trattato»*, concluse nel senso di affermare che *«Il principio che vieta una doppia imposizione fu dapprima corollario del principio di non discriminazione e successivamente assunse un'autonoma connotazione giuridica»*.

¹³¹ In generale, sulla portata dell'allora art. 95 del Trattato si veda SACCHETTO C., *I divieti di discriminazione contenuti nell' art. 95 CEE. L'evoluzione della interpretazione della Corte di Giustizia CEE e l'applicazione nello ordinamento Italiano*, in *Dir. Prat. Trib.*, 984, p. 499; DANIELE L., *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche Sez. Comm.*, Vol. III, Torino, 1989. L'Autore si è soffermato anche sulla differenza tra tasse ad effetto equivalente, che sono vietate *sic et simpliciter*, e tributi interni che ex art. 95 del Trattato sono vietati nella misura in cui sono discriminatori. Per un'evoluzione dello stesso principio di non discriminazione fino all'art. 110 TFUE si veda pure PERSIANI A., *Non discriminazione fiscale nell'Unione europea (principio di)*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, VII agg., Torino, 2017.

consentisse di tenere conto dell'imposta che rimane incorporata nel prezzo dei beni acquistati presso privati non soggetti passivi per essere rivenduti¹³².

Tali pronunce evidenziano come la neutralità, per il tramite della non discriminazione¹³³, abbia rappresentato nei primi anni di vigenza dell'IVA (e rappresenti ancora oggi) la via maestra che la Corte di Giustizia seguì (e continua, talvolta, a seguire) nell'interpretazione delle Direttive IVA e delle norme dei Trattati che maggiormente impattano su tale imposta europea¹³⁴. In tali pronunce si attribuisce un ruolo "correttivo" alla Corte di Giustizia la quale «*ha ritenuto, nell'ottica di assicurare il corretto funzionamento dell'imposta, di introdurre un obbligo di rimborso nel paese di destinazione del tutto contrastante con il dettato delle direttive di riferimento*»¹³⁵. Tali pronunce, in altri termini, dimostrano come, nonostante la neutralità sia stata concepita come «*un obiettivo intermedio*»¹³⁶, questa abbia svolto un ruolo fondamentale nel superare le distorsioni che la fedele applicazione della normativa IVA avrebbe potuto causare ledendo l'obiettivo finale del mercato unico.

3. La neutralità nella Direttiva IVA

¹³² Nella causa ORO (C-165/88), §§ 18 e 24-25, infatti, si legge come, «*Si deve innanzitutto osservare che, sebbene nelle summenzionate sentenze 5 maggio 1982, Gaston Schul Douane-Expéditeur BV, e 21 maggio 1985, Gaston Schul Douane-Expéditeur BV, invocate dalle ricorrenti nella causa principale e dalla Commissione, la Corte abbia dichiarato incompatibile col diritto comunitario la percezione dell'IVA in occasione dell'importazione di una merce ceduta da un privato residente in un altro Stato membro, mentre un'operazione dello stesso tipo, all'interno dello Stato importatore, non era colpita da IVA, questa soluzione si basa non su di un principio generale che vieta il cumulo di imposte, ma sull'art. 95 del trattato, che vieta le imposte interne discriminatorie nei confronti delle merci importate. [...] Di conseguenza, fintantoché il legislatore comunitario non sia intervenuto, ci si deve attenere all'applicazione dell'art. 32 della sesta direttiva, che si limita ad autorizzare gli Stati membri che applicano un regime speciale IVA per i beni d'occasione a mantenerlo in vigore ma, per contro, non impone loro affatto l'obbligo di istituire uno nel caso in cui non esista. Si deve pertanto risolvere la prima questione pregiudiziale nel senso che nello stato attuale il diritto comunitario e le norme comunitarie che disciplinano l'IVA non ostano ad una normativa nazionale che non consenta di tener conto, per il calcolo dell'IVA dovuta relativamente alla cifra d'affari realizzata con la vendita di beni d'occasione, dell'imposta che rimane incorporata nel prezzo dei beni acquistati presso privati non soggetti passivi per essere rivenduti*» (§§ 24 e 25).

¹³³ Per una più approfondita disamina del rapporto tra principi, si rinvia al Capitolo II, §§ 2 ss. e, in particolare, per quanto qui di interesse, il § 2.1.

¹³⁴ Come affermato da autorevole dottrina «*Per effetto del principio di non discriminazione il contesto fiscale dell'Unione è contraddistinto dal paradigma della «neutralità economica», il quale non indica uno dei tanti concetti elaborati dagli economisti in termini generali o in riferimento all'imposizione transfrontaliera, bensì la neutralità comunitaria che, nell'interpretazione della Corte di Giustizia, corrisponde al superamento della divisione dei mercati statali al fine di unificarli in un unico mercato comune. Esso si traduce nell'obbligo per gli Stati di applicare una fiscalità che deve produrre effetti neutrali, ovvero non generare agevolazioni o al contrario penalizzazioni, che possano distorcere gli effetti delle transazioni commerciali così come regolati dal principio della concorrenza*». Si veda BUZZACCHI C., *Politiche fiscali (diritto dell'Unione europea)*, op. cit.; BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, p. 137.

¹³⁵ Si veda MELIS G., *L'interpretazione del diritto tributario europeo e internazionale*, in AA.VV., in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale* (a cura di SACCHETTO C.), Torino, 2011, p. 21.

¹³⁶ Si richiama nuovamente BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, op. cit., p. 191, già più sopra citata.

Al pari delle prime Direttive IVA (in specie, la prima, la seconda e la sesta), neppure la Direttiva IVA 2006/112/CE¹³⁷ qualifica la neutralità in termini di principio; ciò, nonostante la fondamentale importanza che la stessa ha dimostrato di avere avuto sin dai primi istanti di creazione dell'IVA europea. Come si dirà nei paragrafi successivi, questo non ha privato la neutralità della centralità che pacificamente le si attribuisce in campo IVA, ma comunque la non chiara qualificazione della stessa in termini di principio è stata (forse) un'ulteriore causa che ha condotto a riferirsi alla stessa in modo diverso da Stato membro a Stato membro, contribuendo questo ad aumentare i disallineamenti di cui si è già detto.

Ciò che appare curioso (ma al tempo stesso importante) evidenziare, infatti, è come, da una comparazione effettuata sul testo della Direttiva IVA nelle diverse lingue ufficiali dell'Unione europea (cioè nelle 23 lingue ufficiali degli Stati membri), la neutralità venga declinata (mai in termini di principio, ma comunque) talvolta in modo differente. Il che rappresenta un'evidente conferma della multidimensionalità e multifunzionalità della neutralità e della stretta sinergia della stessa con altri fondamentali principi rilevanti ai fini IVA (ad esempio quello di non discriminazione)¹³⁸.

Si prenda come punto di riferimento la Direttiva IVA in lingua italiana.

Facendo una ricerca della parola “neutralità”, questa appare sole 6 volte, in particolare:

- nel considerando n. 5, il quale afferma che *«Un sistema d'IVA raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile e se il suo ambito d'applicazione abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione, nonché il settore delle prestazioni di servizi. [...]»*;
- nel considerando n. 7, il quale prevede che *«Il sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione»*;
- nel considerando n. 13, nel quale si legge che *«La nozione di soggetto passivo dovrebbe essere definita in modo da consentire agli Stati membri, per garantire una migliore neutralità dell'imposta, di includervi le persone che effettuano operazioni occasionali»*;

¹³⁷ In questo paragrafo si farà riferimento alla Direttiva 2006/112/CE, fermo restando che, come già evidenziato nei paragrafi precedenti, anche le Direttive IVA prima, seconda e sesta non qualificavano la neutralità in termini di principio.

¹³⁸ Tematica che verrà approfondita meglio al Capitolo II.

- ancora, nel considerando n. 30, ove è previsto che «*Per preservare la neutralità dell'imposta, le aliquote applicate dagli Stati membri dovrebbero consentire, di norma, la detrazione dell'imposta applicata allo stadio antecedente*»;

- nel considerando n. 34, nel quale è affermato che «*Una siffatta riduzione dell'aliquota non è tuttavia esente da pericoli per il buon funzionamento del mercato interno e per la neutralità dell'imposta. [...]*»;

- infine, all'art. 8, il quale prevede che «*La Commissione, se ritiene che le disposizioni di cui agli articoli 6 e 7 non siano più giustificate, segnatamente sul piano della neutralità ai fini della concorrenza o su quello delle risorse proprie, presenta al Consiglio le opportune proposte*».

Uguali riferimenti si rinvencono nelle Direttive IVA in lingua spagnola, ceca, danese, tedesca, greca, francese, ungherese, olandese, polacca, portoghese e svedese.

Al contrario, nella lingua slovacca, il riferimento alla neutralità nella Direttiva IVA appare 5 volte, nei considerando n. 5, n. 7, n. 13, n. 30 e n. 34, ma non nell'articolo 8, in relazione al quale la *neutralità ai fini della concorrenza* è sostituito con il concetto di *concorrenza leale*¹³⁹.

Ancora, nella Direttiva IVA nelle lingue ufficiali bulgara, estone, inglese, croata, lituana, maltese, rumena, slovena¹⁴⁰ il riferimento alla neutralità appare solo 4 volte e, in specie, al

¹³⁹ Nella versione slovacca all'art. 8 si legge «*Ak Komisia zvaží, že ustanovenia uvedené v článkoch 6 a 7 stratia opodstatnenie, a to najmä pokiaľ ide o spravodlivú hospodársku súťaž alebo vlastné zdroje, predloží Rade vhodné návrhy*».

¹⁴⁰ Nella versione bulgara al considerando n. 13 si legge «*За да се повиши недискриминационният характер на данъка, терминът „данъчнозадължено лице“ трябва да се определи по такъв начин, че държавите-членки да могат да го използват така, че да обхванат лица, които инцидентно извършват определени сделки*», mentre all'art. 8 si legge «*Ако Комисията счита, че разпоредбите, предвидени в членове 6 и 7, вече не са оправдани, особено по отношение на лоялната конкуренция или собствените ресурси, тя представя подходящи предложения на Съвета*»; nella versione estone al considerando n. 13 si legge «*Maksu mittediskrimineeriva iseloomu tugevdamiseks tuleks määratleda mõiste „maksukohustuslane“ selliselt, et liikmesriigid saaksid seda laiendada ka isikutele, kes juhtui teavad teatavaid tehinguid*», mentre all'art. 8 si legge «*Kui komisjon leiab, et artiklite 6 ja 7 sätteid ei ole enam põhjendatud eelkõige ausat konkurentsi või omavahendeid silmas pidades, teeb ta nõukogule vastavad ettepanekud*»; nella versione in inglese al considerando n. 13 si legge «*In order to enhance the non-discriminatory nature of the tax, the term 'taxable person' should be defined in such a way that the Member States may use it to cover persons who occasionally carry out certain transactions*», mentre all'art. 8 si legge «*If the Commission considers that the provisions laid down in Articles 6 and 7 are no longer justified, particularly in terms of fair competition or own resources, it shall present appropriate proposals to the Council*»; nella versione croata al considerando n. 13 si legge «*Radi jačanja nediskriminirajuće prirode poreza, pojam „porezni obveznik“ treba definirati na takav način da ga države članice mogu koristiti za obuhvat osoba koje povremeno provode određene transakcije*», mentre all'art. 8 si legge «*Ako Komisija smatra da odredbe utvrđene u člancima 6. i 7. više nemaju opravdanja, posebno u smislu lojalne konkurencije ili vlastitih sredstava, ona Vijeću upućuje primjerene prijedloge*»; nella versione lituana al considerando n. 13 si legge «*Siekiant užtikrinti nediskriminacinį apmokestinimo pobūdį, „apmokestinamojo asmens“ sąvoka turėtų būti apibrėžta taip, kad valstybės narės galėtų ją taikyti asmenims, kurie tik retkarčiais vykdo tam tikrus sandorius*», mentre all'art. 8 si legge «*Jei Komisija mano, kad 6 ir 7 straipsniuose nustatytos nuostatos nebegali būti pagrįstos, visų pirma sąžiningos konkurencijos ar nuosavų išteklių atžvilgiu, ji pateikia Tarybai atitinkamus pasiūlymus*»; nella versione maltese al considerando n. 13 si legge «*Sabiex tiġieħ in-natura non-diskriminatorja tat-taxxa, il-frażi „persuna taxxabbli“ għandha tkun definita b'tali mod li l-Istati Membri jkunni jistgħu jużawha biex tolgot persuni li jagħmlu ċerti transazzjonijiet kultant żmien*», mentre all'art. 8 si legge «*Jekk il-Kummissjoni tqis li d-dispożizzjonijiet stabbiliti fl-Artikoli 6 u 7 m'għadhomx iġġustifikati, b'mod partikolari rigward kompetizzjoni ġusta jew riżorsi proprji, għandha tippreżenta proposti xierqa lill-Kunsill*»; nella versione rumena al considerando n. 13 si legge «*Pentru a spori caracterul nediscriminatoriu al taxei, termenul „persoană impozabilă” se definește astfel încât statele membre să îl poată utiliza pentru a include persoanele care efectuează în mod*

considerando n. 5, n. 7, n. 30 e n. 34 mentre: (i) al considerando n. 13, la *neutralità dell'imposta* è sostituita con il concetto di *natura non discriminatoria dell'imposta*; e (ii) all'art. 8 la *neutralità ai fini della concorrenza* è sostituita con il concetto di *concorrenza leale*.

Nella lingua lettone¹⁴¹, addirittura il riferimento alla neutralità appare solo 3 volte e, in specie, al considerando n. 5, n. 30 e n. 34. Al pari delle lingue più sopra citate, anche in questo caso (i) al considerando n. 13, la *neutralità dell'imposta* è sostituita con il concetto di *natura non discriminatoria dell'imposta*; e (ii) all'art. 8 la *neutralità ai fini della concorrenza* è sostituita con il concetto di *concorrenza leale*. Per ciò che attiene invece (iii) il considerando n. 7, la *neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza* è sostituita con il concetto di *concorrenza per perequazione* (traduzione comunque incerta).

Infine nella lingua finlandese, non appare nessun riferimento alla neutralità: (i) al considerando n. 5, 13, 30 e 34 la *neutralità* è sostituita con il concetto di *equità*; (ii) al considerando n. 7, invece, la *neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza* è sostituita con il concetto di *parità nella concorrenza*; (iii) l'art. 8 la *neutralità ai fini della concorrenza* è sostituita con il concetto di *concorrenza leale*.

Nella tabella qui di seguito, in sintesi i risultati della ricerca.

Riferimenti alla <i>neutralità</i> nella Direttiva 2006/112/CE (nelle 23 lingue ufficiali)		
N. volte	Collocazione nella Direttiva IVA	Lingue ufficiali
0	—	(1) Finlandese
3	Nei considerando n. 5, 30, 34	(1) Lettone
4	Nei considerando n. 5, 7, 30, 34	(8) Bulgara, estone, inglese, croata, lituana, maltese, rumena, slovena
5	Nei considerando n. 5, 7, 13, 30, 34	(1) Slovacca

ocasional anumite operațiuni», mentre all'art. 8 si legge «În cazul în care Comisia consideră că dispozițiile prevăzute la articolele 6 și 7 nu mai sunt justificate, în special în ceea ce privește te concurența loială sau resursele proprii, prezintă Consiliului propuneri în consecință»; nella versione slovena al considerando n. 13 si legge «Za okrepitev nediskriminatorne narave davka bi bilo treba izraz „davčni zavezanec“ opredeliti tako, da ga države članice lahko uporabljajo tudi za osebe, ki določene transakcije opravljajo občasno», mentre all'art. 8 si legge «Če Komisija meni, da določbe iz členov 6 in 7 niso več upravičene, zlasti v smislu lojalne konkurence ali lastnih sredstev, Svetu predloži ustrezne predloge».

¹⁴¹ Nella versione lettone al considerando n. 7 si legge «Pat ja kopeja PVN sistēma pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tas mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma» al considerando n. 13 si legge «Lai pastiprinātu nodokļa nediskriminējošo būtību, termins “nodokļa maksātājs” būtu jādefinē tā, lai dalībvalstis to varētu attiecināt uz personām, kas laiku pa laikam veic darījumus», mentre all'art. 8 si legge «Ja Komisija uzskata, ka 6. un 7. pantā paredzētie noteikumi vairs nav pamatoti, jo īpaši godīgas konkurences vai pašu resursu ziņā, tā Padomei iesniedz attiecīgus priekšlikumus».

6	Nei considerando n. 5, 7, 13, 30, 34 e nell'art. 8	(12) Spagnola, ceca, danese, tedesca, greca, francese, ungherese, italiana, olandese, polacca, portoghese, svedese
---	---	--

Come evidenziato, nelle lingue bulgara, estone, inglese, croata, lettone, lituana, maltese, rumena, slovena e finlandese la *neutralità* è stata talvolta sostituita con i concetti di *equità*, *non discriminazione*, *concorrenza leale* (o perequativa).

Non pare un caso, però, che le traduzioni nelle lingue ufficiali dei sei Stati membri che hanno istituito la Comunità economica europea presentino un eguale riferimento alla neutralità, senza che vi sia il richiamo a concetti diversi.

Ecco che, ancora una volta, di fronte alle divergenze che le varie legislazioni presentano (in questo caso rinvenibili già in capo alla Direttiva stessa) il ruolo interpretativo della Corte di Giustizia è apparso quanto mai fondamentale, in quanto, nell'applicazione dell'IVA europea la stessa Corte – con una chiave sostanzialistica e non letterale che ha sempre connotato di massima tutti i suoi interventi – ha sempre dimostrato di guardare oltre il mero dettato normativo, fornendo un'interpretazione che tutelasse la tenuta del sistema IVA così come ideato. Come evidenziato da autorevole dottrina, infatti, «*In cases in which the official language versions differ from each other and, therefore, the interpretation may not be based on the text only, reference must be made to the context in which a certain phrase occurs, as well as to the consideration given to the structure of the VAT system. [...] When the wording of the Directive was not sufficiently clear with respect to a case at hand, the ECJ has given some consideration to the aims of the relevant provisions in question. In this regard, the ratio legis of an article must first be ascertained*»¹⁴².

3.1. Il lavoro interpretativo della Corte di Giustizia nell'elaborazione del principio di neutralità e nel consolidamento di un'IVA europea

Più volte in questo lavoro si è fatto riferimento al concetto di “*IVA europea*”, da intendersi quale imposta armonizzata così come più sopra descritta. E la qualificazione europea dell'IVA¹⁴³, quale imposta armonizzata, fa assumere alla disciplina dell'IVA un *carattere*

¹⁴² Si veda HOKKANEN M., *Derivatives and the European VAT system: derivatives in the context of the scope of taxable supplies*, op. cit., p. 35.

¹⁴³ Si veda quanto scritto da COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, op. cit., p. 1 ss. L'Autore ricostruisce il senso e il significato della definizione dell'IVA quale “tributo comunitario”, attribuendo rilievo (i) alla «esistenza di un sistema comune previsto da alcune direttive comunitarie che stabiliscono la relativa disciplina in modo uniforme per tutti gli Stati membri», (ii) alla *funzione unificatrice* (definizione di BIAVATI P., *La funzione unificatrice della Corte di Giustizia delle Comunità europee*, in *Riv. Trim. dir. Proc. Civ.*, 1995, p. 274 ss.) propria della Corte di Giustizia, quale giudice competente ad interpretare i precetti contenuti nelle Direttive IVA, o ancora, (iii) alla destinazione alla

esaustivo, nel senso che gli eventuali margini di intervento lasciati ai singoli Stati membri non possono (non dovrebbero) avere un impatto tale da *pregiudicare la sua opera di armonizzazione*¹⁴⁴ e non dovrebbero snaturare l'imposta nelle sue caratteristiche essenziali quale imposta neutrale. Il ruolo in tal senso della Corte di Giustizia¹⁴⁵, come anticipato, è stato fondamentale.

Come autorevole dottrina ha sottolineato¹⁴⁶, deve riconoscersi alla Corte di Giustizia una duplice funzione armonizzatrice, (i) l'una relativa all'uniforme interpretazione del diritto comunitario – essendo essa competente a pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione delle norme unionali –, e (ii) l'altra – comunque strettamente connessa alla prima – relativa all'integrazione di tale diritto¹⁴⁷, anche attraverso il costante riferimento a «*regole di diritto non scritto, che esprimono i principi generali su cui si basano i diversi ordinamenti giuridici*»¹⁴⁸.

È noto come i principi non rappresentino un numero chiuso inventariabile, ma siano soggetti a una continua evoluzione, a un continuo aggiornamento e a una costante (ri)affermazione, specie allorché ci si trovi dinanzi a principi che non sono espressi, ma che sono comunque ricavabili dal diritto positivo per successive astrazioni (cd. principi latenti). Il ruolo dell'interprete nel modellare i principi esistenti e nel crearne di nuovi a seconda dei valori che caratterizzano una determinata realtà storica è fondamentale, in quanto permette

(allora Comunità europea, odierna) Unione europea di parte del gettito dell'IVA riscossa dai singoli Stati membri.

¹⁴⁴ Si vedano le conclusioni dell'Avvocato generale Mancini rese nella causa *Senta Einberger / Hauptzollamt Freiburg* (C-294/82).

¹⁴⁵ Arrivati a questo punto del lavoro è fondamentale una precisazione terminologica. Fino a questo momento si è pressoché fatto unicamente riferimento alla “Corte di Giustizia” e non alla “Corte di Giustizia dell'Unione europea”. Ciò, anche alla luce del fatto che le sentenze citate fino ad ora sono molto risalenti nel tempo e collocate in un periodo in cui ancora non si parlava di Unione europea e in un periodo in cui non era ancora stato istituito il Tribunale (*General Court*) e, nel quale, quindi, non si era ancora creata la suddivisione, all'interno della Corte di Giustizia dell'Unione europea, nelle due sezioni di (i) Corte di Giustizia e (ii) Tribunale. Ora, non si ignora tale differenza. Ma nel presente lavoro – posta anche l'assenza di richiami alle pronunce del Tribunale, il quale in materia IVA ha iniziato ad operare solo a far corso dal 1° ottobre 2024 – convenzionalmente ci si riferirà a “Corte di Giustizia”, “Corte di Giustizia dell'Unione europea”, “Corte di Giustizia UE” e “CGUE” indifferentemente, volendo intendere l'*Istituzione Corte* avente il ruolo di garantire che il diritto unionale venga interpretato e applicato in modo uniforme in ogni Stato membro.

¹⁴⁶ Si veda ADONNINO P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, op.cit.

¹⁴⁷ Ciò che, ad esempio, è esattamente quanto accaduto nelle pronunce testé menzionate al § 2, nelle quali «nel caso *Schul* la Corte per non scardinare il sistema comune di imposta aveva affermato la non debenza del tributo, utilizzando la base giuridica fornita dal citato art. 95». Si veda sempre ADONNINO P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, op.cit., § 5.

¹⁴⁸ DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 1. Come affermato, altresì, da altri Autori «*The European Court of Justice when interpreting and ruling in case laws pertaining to the application of community VAT also takes into account the main principles that regulate VAT. The traditional EU VAT principles are the neutrality principle and the principle of VAT as a general consumption tax. Both of them have been developed by the Court as the main principles of VAT, from which by jurisprudence were deduced other principles such as: the principle of legal certainty, equivalence principle and the effectiveness principle. It is important to note and understand these principles as to further understand the interpretation and rulings of the Court in all its aspects*» (CHIRIEAC R. M., *Vat enforcement by the romanian tax authorities in the context of the uniform imposition of vat in the european union*, in *Perspectives of Law and public Administration*, 2020, 9, p. 16 ss.).

di attribuire il giusto peso e la giusta direzione ad una determinata idea e a un determinato valore giuridico, anche tenendo conto della *ratio* insita dietro a quel valore e alla funzione che svolge, talvolta colmando le lacune dell'ordinamento, oppure in chiave ideologica, esprimendo i valori che caratterizzano e modellano un dato ordinamento¹⁴⁹.

Fino a questo punto del lavoro non si è mai fatto esplicito riferimento al *principio di neutralità*, ma unicamente alla *neutralità*. Ciò non perché la neutralità nell'impianto IVA non rappresenti un (il) principio IVA, ma perché a livello normativo la neutralità non è qualificata espressamente in questi termini. La neutralità, infatti, (i) nonostante sia stata la bussola che, già dalla prima esperienza francese, ha indirizzato il legislatore nella costruzione di un modello di imposta sul valore aggiunto – poi adottato anche a livello comunitario – in grado di non creare distorsioni del mercato e, (ii) nonostante la assoluta centralità della stessa quale nocciolo duro fondamentale dell'imposta medesima, della neutralità non si è mai espressamente parlato in termini di principio, né nelle sei Direttive IVA mano a mano succedutesi negli anni (nelle quali si enuncia, sì, la neutralità, ma non la si declina in termini di principio), né nelle singole leggi nazionali (non nella TVA francese, ad esempio, e nemmeno nel d.P.R. italiano).

Autorevole dottrina ha avuto modo di specificare come «*The current importance of VAT neutrality for business, and the related and underlying problems associated with it, are underlined by the various references to neutrality made over the years by the Court of Justice of the European Union [...] in its judgments*»¹⁵⁰ e il costante richiamo alla neutralità anche riferendosi alla stessa a vario titolo¹⁵¹, ha fatto sì che la neutralità stessa assumesse sempre di più un ruolo immanente nel sistema IVA, passando da mera *regola*, quale obiettivo intermedio, a vero e proprio principio.

In questo passaggio, la funzione interpretativa-integratrice della Corte di Giustizia è stata fondamentale¹⁵² (non solo per la tenuta di un sistema armonizzato di imposta sul valore

¹⁴⁹ Come affermato da autorevole dottrina, infatti, «*I principi rilevano dunque, nella nostra materia, innanzi tutto per la loro attitudine a soddisfare evidenti esigenze di coordinamento, razionalità, eguaglianza, unitarietà sistematica*». Si veda FEDELE A., *Diritto tributario (principi)*, in *Enciclopedia del diritto*, Annali II-2, Milano, 2008.

¹⁵⁰ Cfr. HERBAIN C. A., *Vat Neutrality*, *op.cit.*, p. 1.

¹⁵¹ Ad esempio, come si è detto più sopra in relazione alle diverse accezioni e ai diversi significati che la stessa Direttiva IVA attribuisce alla *neutralità* nelle diverse lingue ufficiali, e come si dirà nel Capitolo II, la neutralità è stata accostata al principio della parità di trattamento, al concetto di concorrenza leale, al principio di non discriminazione, etc.

¹⁵² A più riprese è stato evidenziato come, in campo IVA, il ruolo della Corte di Giustizia sia stato fondamentale, avendo essa precisato la portata degli atti normativi e avendo sancito «*i tratti fondamentali dell'Iva, quali la natura giuridica del tributo, la neutralità di tale imposizione, nonché i suoi elementi oggettivi e soggettivi*» (BUZZACCHI C., *Politiche fiscali (diritto dell'Unione europea)*, *op. cit.*). In tal senso si legga anche BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, p. 129 ss. L'Autore afferma come «*È pur vero che la giurisprudenza comunitaria ha contribuito in modo determinante ad enucleare i tratti fondamentali dell'Iva sulla base delle regole formulate nelle varie direttive: è stata così riconosciuta la natura giuridica del tributo come imposta sui consumi; sono stati individuati gli elementi qualificanti della disciplina*

aggiunto, ma anche) per la nascita del *principio di neutralità*. La Corte di Giustizia ha più volte dimostrato un grande «*effort to develop and rely on general principles when dealing with specific interpretation questions. Thereby, the CJEU appears to be keen to build a consistent “house of VAT” with foundations (= general principles) to make the VAT system and its interpretation more robust and the outcome of specific cases more predictable*»¹⁵³. Tra le fondamenta della “casa dell’IVA” sicuro spazio trova il principio di neutralità

E infatti, il merito di avere per la prima volta qualificato la neutralità dell’IVA in termini di principio lo si deve attribuire con molta probabilità proprio alla Corte di Giustizia, la quale, nella sentenza del 27 febbraio 1980 (Causa C-168/78, Commissione / Francia), in un caso riguardante la compatibilità di una normativa francese con l’art. 95 del Trattato CEE, affermò espressamente come «*Elemento essenziale è il rispetto incondizionato del principio della neutralità dell’imposta negli scambi intracomunitari*».

Da una ricerca effettuata sul sito ufficiale della Corte di Giustizia dell’Unione europea¹⁵⁴, tra il 1.1.1980 e il 31.12.1989 la neutralità fu declinata in termini di principio unicamente

comunitaria nella generalità dell’imposizione alle operazioni commerciali, nella proporzionalità dell’aliquota, nel carattere di imposta plurifase e nella neutralità determinata dalla imposizione del valore aggiunto; è stata puntualizzata la fattispecie impositiva sia negli elementi oggettivi sia negli elementi soggettivi». A tale funzione ricognitiva della giurisprudenza, l’Autore ha riconosciuto anche una funzione creativa ad esempio «*in relazione al tema della possibile duplicazione del prelievo fiscale su un medesimo presupposto la Corte di Giustizia ha definito il principio del divieto di doppia imposizione che non trova un riferimento normativo espresso*». Il riferimento è ai casi *Schul* di cui si è detto nel superiore § 2. Si veda pure MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d’imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, p. 18, la quale parla di interpretazione funzionale della Corte di Giustizia nell’interpretazione delle norme unionali con l’obiettivo di favorire l’armonizzazione degli ordinamenti, consapevole che «*solo il metodo teleologico può sorreggere razionalmente una “interpretazione creativa” delle disposizioni contenute nel Trattato, che impongono una costante opera di completamento: nella funzione dell’interpretazione all’interno del diritto comunitario, che assume i caratteri peculiari rispetto agli altri ordinamenti, in quanto diviene essa stessa un mezzo per realizzare gli scopi europei*».

¹⁵³ Si veda SPIES K., *CJEU VAT case law in 2020: evergreens, revivals and new trends*, in *Intertax*, 49 (2021), no. 8/9, p. 611.

¹⁵⁴ La ricerca è aggiornata al 12 settembre 2024. La ricerca è stata impostata utilizzando, nel sito ufficiale della Corte di Giustizia UE « <https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=it#> », la barra di ricerca relativa alle “Parole del testo” e inserendo: (i) una prima volta la parola *neutralità*; (ii) una seconda volta il lemma “*principio di neutralità*”; (iii) una terza volta il lemma “*principio della neutralità*”. Oltre a questa impostazione, per meglio delimitare il campo della ricerca alla sola IVA, è stato contemporaneamente impostata anche la barra di ricerca relativa alla “Materia”, con indicazione della “*Imposta sul valore aggiunto*”. Va precisato come tale ricerca possa presentare un margine di errore, dovuto al fatto che la ricerca è stata condotta utilizzando unicamente, quali parole chiave, “*principio di neutralità*” o “*principio della neutralità*”; in realtà vi è la consapevolezza che talvolta il riferimento al principio di neutralità sia stato effettuato in maniera differente, ad esempio perché accostato ad altri principi (nella causa C-73/85 si legge «*principi dell’uguaglianza tributaria e della neutralità*») o perché enfatizzato nella sua importanza (nella causa C-47/84 si legge «*principio fondamentale della neutralità*»). Se tali modalità di richiamo, ovviamente, nulla tolgono al principio, sfuggono però alla ricerca condotta. Chi scrive ritiene, però, che l’incidenza di tale margine di errore sia davvero basso (da un controllo puntuale effettuato sui risultati relativi alla finestra temporale 1.1.1980 e il 31.12.1989, infatti, è emerso un margine di errore pari a due su quarantacinque; con le parole chiave “*principio di neutralità*” o “*principio della neutralità*” sono stati, infatti, trovati dieci risultati sui dodici, in quanto in due casi (appunto quelli delle cause testé citati C-73/85 e C-47/84) è stato, sì, evocato il principio di neutralità, ma con una formula lessicale non intercettata dalla ricerca.

dodici volte, nove volte nelle sentenze della Corte di Giustizia (nelle cause C-168/78; C-89/81; C-268/83; C-73/85; C-269/86; C-289/86; C-342/87; C-50/88; C-186/89) e tre volte nelle conclusioni degli Avvocati Generali (nelle cause C-5/84; C-47/84; C-200/85); ciò a fronte di trentasei cause nelle quali la Corte di Giustizia negli stessi anni si occupò della neutralità dell'IVA (quasi sempre declinata in termini di neutralità concorrenziale, soprattutto nelle ultime decadi del secolo scorso), con un'incidenza non di rilievo di 1 a 3 (cioè la neutralità è stata declinata in termini di principio una volta ogni tre cause). Negli anni successivi si è registrato un notevole incremento nell'utilizzo del *principio*, in quanto: tra il 1.1.1990 e il 31.12.1999 con l'utilizzo delle medesime parole chiave, la neutralità è stata declinata in termini di principio ben cinquantasei volte, a fronte di settantasette cause nelle quali la Corte di Giustizia negli stessi anni si è occupata della neutralità dell'IVA (con un'incidenza ben maggiore di 1 a 1,37); tra il 1.1.2000 e il 31.12.2009, la neutralità è stata declinata in termini di principio ben centoventiquattro volte, a fronte di centosessanta cause nelle quali la Corte di Giustizia negli stessi anni si è occupata della neutralità dell'IVA (con un'incidenza ben maggiore di 1,29 circa); tra il 1.1.2010 e il 31.12.2019, la neutralità è stata declinata in termini di principio ben duecentosessantasei volte, a fronte di trecentoquindici cause nelle quali la Corte di Giustizia negli stessi anni si è occupata della neutralità dell'IVA (con un'incidenza ben maggiore di 1,18); infine, tra il 1.1.2020 e il 12.09.2024 con l'utilizzo delle medesime parole chiave, la neutralità è stata declinata in termini di principio ben centotre volte, a fronte di centoventicinque cause nelle quali la Corte di Giustizia negli stessi anni si è occupata della neutralità dell'IVA (con un'incidenza ben maggiore di 1,21).

Tale costante evoluzione verso la progressiva affermazione del principio di neutralità in seno alla giurisprudenza della Corte di Giustizia ha avuto una sicura influenza anche nella dottrina sia internazionale che nazionale¹⁵⁵. Da una ricerca condotta presso le più importanti

¹⁵⁵ È a tutti nota la posizione che la giurisprudenza della Corte di Giustizia assume nella gerarchia delle fonti. Le stesse Corti Costituzionale e di Cassazione riconoscono diretta applicabilità alle sentenze interpretative della Corte di Giustizia UE in ciascuno Stato membro (tra le tante si citano Corte Cost., 23 aprile 1985, n. 113; Cass. civ., sez. un., 18 dicembre 1985, n. 6445). La Corte di Giustizia, infatti, ha da sempre avuto il merito di precisare la portata e i confini del diritto europeo, per una sua corretta e uniforme applicazione (anche grazie allo strumento del rinvio pregiudiziale di cui all'attuale art. 267 TFUE): «la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha contribuito in maniera determinante allo sviluppo del diritto comunitario, influenzando anche sull'attività normativa delle istituzioni europee attraverso l'indicazione delle linee generali emergenti dall'ordinamento vigente ed il costante confronto con i fondamentali scopi di integrazione sopranazionale» (BORIA. P., *Diritto tributario*, op. cit., p. 127). Si veda pure BORIA. P., *La funzione della Corte di Giustizia rispetto alla formazione dell'ordinamento tributario comunitario*, in *Studi tributari europei (STE)*, 11, 2021, p. 1 ss.; CONTI R. G., *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia dell'Unione europea in materia tributaria e i loro effetti negli ordinamenti nazionali*, in AA.VV., in *Diritto tributario europeo e internazionale. Fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali* (a cura di GIORDANO A.), Milano, 2020, p. 123 ss.

banche dati dello scenario mondiale¹⁵⁶, infatti, è emerso come il riferimento al *principio di neutralità* abbia tardato ad affacciarsi nel mondo scientifico, registrandosi i primi riferimenti al principio solo a cavallo tra il secolo scorso e quello attuale, quindi con un significativo ritardo rispetto all'introduzione del principio da parte della giurisprudenza unionale¹⁵⁷.

Non pare un caso come tale periodo temporale coincida proprio con il Trattato di Maastricht del 1992, con il quale, come noto, la Comunità *economica* europea – la quale era unicamente al servizio della creazione (e tutela) di un vero e proprio mercato interno comune – avviò il proprio processo di trasformazione verso un'Unione *politica* europea, nella quale la comunanza di interessi di una comunità politica allargata fu consacrata attraverso la nascita dei principi. La genesi del principio, dunque, ha seguito la scia della (e si è adeguata alla) evoluzione che l'Unione europea ha registrato dal momento della sua istituzione ad oggi e nella quale la fiscalità ha rappresentato uno strumento fondamentale per la realizzazione del processo di integrazione comunitaria. Del resto, come da più parti sostenuto in dottrina, le imposte si basano generalmente su alcuni principi fondamentali e tra questi, oltre all'equità o all'efficienza, sicuro spazio ha trovato anche la neutralità¹⁵⁸.

In tale percorso verso l'affermazione del principio, lo si ribadisce, fondamentale è stato l'intervento della Corte di Giustizia che, interpretando le norme dei Trattati, sempre più di frequente ha richiamato (anche) i principi insiti nelle tradizioni costituzionali degli Stati Membri¹⁵⁹ ed è costantemente intervenuta per «rielaborare i principi reperiti negli ordinamenti

¹⁵⁶ In particolare la ricerca è stata effettuata utilizzando, a livello nazionale, la banca dati DOGI Dottrina Giuridica (<http://www.infoleges.it.ezproxy.unibo.it/Dogi2005/>) e, a livello internazionale, due diverse banche dati, quella della biblioteca della IBFD di Amsterdam (https://library.ibfd.org/client/en_GB/ibfdlibrary/) e quella della biblioteca della Corte di Giustizia dell'Unione europea (https://curia.primo.exlibrisgroup.com/discovery/search?vid=352CDJ_INST:VU1&lang=en). In tutti questi casi, sono state introdotte come parole chiave o “*principio di neutralità*” (a livello nazionale) o “*principle of neutrality*” a livello internazionale, con il filtro dell'imposta sul valore aggiunto.

¹⁵⁷ Ovviamente non si trascura l'incidenza della digitalizzazione, essendo evidente come non tutte le opere cartacee degli anni '60-'80 sono rese disponibili sui portali online. Ad ogni modo, pur non potendo essere sviluppata in maniera rigorosa la suddetta ricerca, il riscontro che si è avuto coincide con il risultato espresso, cioè che la declinazione della neutralità in termini di principio è avvenuta nella seconda metà degli anni '90.

¹⁵⁸ KOLOZS B., *Neutrality in VAT, in Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (edited by LANG M., MELZ P., KRISTOFFERSSON E.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2009, p. 203 ha affermato come «*Taxes are generally based on some fundamental principles, like equity, neutrality or efficiency. The major part of these principles derives from the 18th–19th centuries. Principles are not only for decoration in tax laws. They represent the spirit and the nature of the tax. They provide for the basic guidelines as far as the behavior of the actors of tax scenarios is concerned. It is also true that principles do not have any meaning alone: they can only be interpreted together with the provisions of the law. In general, the neutrality principle means that there should not be any difference between the treatment of persons, supplies, rates, etc., in the VAT system.*».

¹⁵⁹ Del resto, già dagli anni '70 si afferma come le tradizioni costituzionali degli Stati Membri costituiscono «*parte integrante dei principi giuridici generali di cui la Corte di Giustizia garantisce l'osservanza*» e la loro tutela è funzionale alla «*struttura e finalità della Comunità*» (Causa 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft MbH*). La valorizzazione dei principi costituzionali degli Stati membri è emersa con tutta la sua forza con la Carta di Nizza che, nel proprio preambolo, prevede espressamente che la stessa «*Carta riafferma, nel rispetto delle competenze e dei compiti*

statali alla luce della struttura e degli obiettivi della Comunità»¹⁶⁰, indispensabili per la costruzione di una vera e propria unione politica e di valori.

3.2. L'esistenza del principio (immanente) di neutralità

Nonostante la Corte di Giustizia – e, a traino, anche la “recente” dottrina nazionale e internazionale – parlino oggi pacificamente di *principio di neutralità*, ci si potrebbe interrogare sulla correttezza di tale qualificazione. In specie, il dubbio potrebbe nascere in ragione della superficialità con la quale molto spesso si utilizza il termine *principio* per indicare un qualcosa che si avvicina più a una regola generalizzata¹⁶¹.

Si ritiene, però, che in questo caso la qualificazione della *neutralità* in termini di *principio* sia assolutamente corretta.

della Comunità e dell'Unione e del principio di sussidiarietà, i diritti derivanti in particolare dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali comuni agli Stati membri, dal trattato sull'Unione europea e dai trattati comunitari, dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, dalle carte sociali adottate dalla Comunità e dal Consiglio d'Europa, nonché i diritti riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee e da quella della Corte europea dei diritti dell'uomo». Come noto la Carta di Nizza è entrata a pieno titolo nel diritto dell'Unione con il Trattato di Lisbona che, nel modificare l'art. 6 TUE, ha previsto espressamente che «[...] I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali» incluso, per quel che qui rileva, il principio di uguaglianza (anche nella connotazione di uguaglianza fiscale). Fondamentale importanza assume anche l'art. 4, § 2, TUE, a mente del quale “L'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali. Rispetta le funzioni essenziali dello Stato, in particolare le funzioni di salvaguardia dell'integrità territoriale, di mantenimento dell'ordine pubblico e di tutela della sicurezza nazionale. In particolare, la sicurezza nazionale resta di esclusiva competenza di ciascuno Stato membro”.

¹⁶⁰ CARTABIA M., *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 1995, p. 35. In generale, per una compiuta analisi dei principi e per una visione d'insieme si vedano: DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, op. cit.; LA SCALA A. E., *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2008, p. 100 ss.; TRAVERSA E., *La fiscalità comunitaria*, in AA.VV., in *L'unione Europea. Principi-Istituzioni-Politiche-Costituzione* (a cura di COLUCCI M., SICA S.), Bologna, 2005, p. 403 ss.; VANISTENDAEL F., *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in AA.VV., in *Per una Costituzione fiscale europea* (a cura di DI PIETRO A.), Padova, 2008, p. 31 ss.; VANISTENDAEL F., *The functioning of fundamental freedoms and tax neutrality in the internal market*, in *Research handbook on European Union Taxation Law* (edited by PANAYI C. HJI, HASLEHNER W., TRAVERSA E.), Cheltenham (Inghilterra), 2020 p. 142 ss. La stessa Corte di Giustizia ha espressamente affermato come «in base ad una giurisprudenza costante (v. in particolare parere 2/94 del 28 marzo 1996, Racc. pag. I-1759, punto 33), i diritti fondamentali fanno parte integrante dei principi generali del diritto, dei quali la Corte garantisce l'osservanza. A tal fine la Corte si ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo a cui gli Stati membri hanno cooperato e aderito. La convenzione riveste, a questo proposito, un significato particolare. Come la Corte ha inoltre precisato, ne deriva che nella Comunità non possono essere consentite misure incompatibili con il rispetto dei diritti dell'uomo in tale modo riconosciuti e garantiti (v., in particolare, sentenza 18 giugno 1991, causa C-260/89, ERT Racc. pag. I-2925, punto 41)» (sentenza 29 maggio 1997, *Friedrich Kremzow / Repubblica d'Austria* (C-299/95), § 14).

¹⁶¹ Tale dubbio è stato sottoposto da autorevole dottrina che ha evidenziato, nell'ambito del DocMit, tenutosi ad Amsterdam nelle date del 3-4 giugno 2024, come a volte vi sia un “abuso” nell'utilizzo dei principi. In quell'occasione era stato fornito uno spunto di riflessione su quello che tutti comunemente qualificano come il principio dell'*arm's length* in materia di *transfer pricing*, ponendo l'interrogativo su come effettivamente bisognasse qualificare tale concetto, se in termini di principio o di standard. Dubbio che, a buona ragione, viene confermato dal fatto che in dottrina lo stesso viene declinato in entrambi i modi.

È opinione condivisa quella secondo cui, in generale, il principio sia «*as an accepted unwritten source of law by the judges, or as a benchmark for legislators to carry out reforms*»¹⁶², cioè sia qualcosa di non scritto¹⁶³, di immanente nel sistema, in grado di orientare (di dirigere) gli operatori giuridici nell'interpretazione della legge indipendentemente da una precisa formulazione normativa in tal senso, essendo tale il ruolo riconosciuto alla regola giuridica¹⁶⁴. Come l'Avvocato Generale Kokott ha avuto modo di evidenziare nel suo Trattato sul diritto dell'UE «*While rules apply strictly and have clear legal consequences, principles are more flexible in their application and shall only be taken into account as far as possible. In comparison to legal rules which serve to solve actual cases, principles are to be assigned to the more abstract level of justice. The principles can play a rule in the interpretation of legal rules, in dealing with gaps in written law and in balancing rights and interests. [...] However, the principles can be fleshed out in jurisprudence*»¹⁶⁵.

Come pure evidenziato da altra autorevole dottrina¹⁶⁶, ogni principio per essere considerato tale deve essere in grado di esprimere un valore fondamentale di una determinata area

¹⁶² BROKELIND C., *Introduction*, in *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (edited by BROKELIND C.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2014, p. 3.

¹⁶³ In tal senso anche SIMMONDS N. E., *Central Issues of Jurisprudence: Justice, Law and Rights*, Londra, 2002, p. 184.

¹⁶⁴ Fondamentale nella distinzione tra regola e principio è DWORKIN R., *I diritti presi sul serio*, Bologna, 2010, p. 48 ss. (traduzione dell'edizione originale di *Taking Rights Seriously*, Cambridge (Mass.), Harvard University Press, 1977), il quale afferma come «*chiamasi principio lo standard che deve essere osservato non perché promuovere o assicurare una situazione economica, politica o sociale ritenuta desiderabile, ma perché è un requisito di giustizia o di equità o di qualche altra dimensione della morale. [...] La differenza tra principi giuridici e regole giuridiche è di tipo logico. Entrambi i tipi ci guidano a particolari decisioni su quali siano gli obblighi giuridici in determinate circostanze, ma differiscono nel carattere della direttiva che forniscono. Le regole sono applicabili nella forma del "tutto o niente". Se i fatti previsti da una regola si realizzano, allora o la regola è valida, nel qual caso la risposta che essa fornisce deve essere accettata, o non lo è, nel qual caso essa non contribuisce in alcun modo alla decisione. [...] Questo, però, non è il modo in cui funzionano i principi. [...] I principi hanno una dimensione che le regole non hanno: la dimensione del "peso" o dell'importanza. Quando i principi si intersecano (per esempio, quando la policy di proteggere i consumatori del mercato dell'auto entra in conflitto con il principio della libertà contrattuale), chi deve risolvere il contrasto dovrà prendere in considerazione il peso relativo di ognuno*». Su tale scia c'è addirittura chi ha affermato come nell'ordinamento giuridico europeo, la distinzione tra principio e regola non sia così marcata, in quanto i principi possono prevalere sul diritto statutario. Si veda in tal senso VANISTENDAEL F., *The Role of (legal) Principles in EU Tax Law*, in *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (edited by HETTINE J.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2014, p. 33, il quale ha affermato come «*However, this continuum between principles and rules and vice versa is sometimes broken, by the urgency or importance with which principles are applied. An example where principles overrule hard statutory law can be found in the fundamental economic freedoms which have been applied by the European Court of Justice (ECJ) with direct effect. The reason why the principle of non-discrimination is so dominant in EU law is that very early on, the ECJ realized that if the common market and later the internal market was to have any meaning at all, these freedoms had to be enforced like hard law. The cogency of the principles in the EU context becomes clear, when we compare its application with the same non-discrimination principle in international tax treaties outside the context of the European Union. Under existing international tax treaties many forms of discrimination against foreign taxpayers are still tolerated, because there is no common move towards an internal market and hence many more different treatments in statutory tax law can be tolerated*».

¹⁶⁵ KOKOTT J., *EU Tax Law*, Monaco, 2022, p. 20. In generale sulla valenza dei principi si veda VANISTENDAEL F., *The Role of (legal) Principles in EU Tax Law*, *op. cit.*, p. 29 ss.; SENYK, M., *The origin and destination principles as alternative approaches towards VAT allocation: analysis in the WTO, the OECD and the EU legal frameworks*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2020, p. 1 ss.; DE LA FERIA R., *Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax*, in *Common Market Law review*, 45(2), 2008, p. 395 ss.

¹⁶⁶ TRIDIMAS T., *The General Principles of EU Law*, Oxford (Inghilterra), 2007, p. 1.

del diritto, nel contesto di un preciso sistema giuridico, nonché avere ottenuto un grado minimo di riconoscimento da parte di un'istituzione rilevante, tra le quali l'Autore comprende anche gli organi giudicanti, quale è la Corte di Giustizia dell'Unione europea. Ecco allora che il *principio* (a differenza delle *regole*) è immanente e fuoriesce dai limiti unionali, entra e pervade, dall'interno, i singoli ordinamenti nazionali; si lega ai principi (costituzionali) propri delle tradizioni interne di ciascuno Stato e manifesta la propria efficacia pervasiva, coinvolgendo tutto il sistema ordinamentale.

Il principio di neutralità ha sin da subito avuto questo merito. Come, ad esempio, registrato nelle sentenze *Schul e altre* delle quali si è dato conto *supra*, la Corte di Giustizia, legando la neutralità al principio di non discriminazione, ha evitato possibili storture del sistema IVA, dimostrando come la neutralità al di là di una mera regola concorrenziale, avesse un ruolo molto più pervasivo e penetrante. E ciò lo si è fatto addirittura superando il dato letterale della norma stessa

La Corte di Giustizia, insomma, ha sicuramente reso possibile il percorso verso l'affermazione del principio di cui si dava conto *supra*. Ciò è dimostrato anche dal costante incremento con il quale è stato sancito il principio stesso, ed è interessante notare, infatti, come dal 1.1.1980 al 12.9.2024 la Corte abbia avuto modo di pronunciarsi in materia IVA in 1232 cause diverse, e tra queste, in 713 casi si sia comunque occupata di *neutralità* e, di questi, 561 volte lo abbia fatto in termini di *principio*, con un'incidenza sempre più crescente negli ultimi anni¹⁶⁷. Il che rappresenta un chiaro indice di quanto il principio abbia assunto sempre più rilevanza nel sistema impositivo IVA¹⁶⁸.

4. Methodology

Prima di descrivere il lavoro dal punto di vista metodologico, pare opportuno effettuare alcune premesse.

La prima riguarda la delimitazione del campo della ricerca, la quale è stata circoscritta al solo studio dell'IVA europea, così come più sopra descritta. Pur nella consapevolezza della portata che l'IVA ha assunto a livello mondiale, la ricerca mira ad analizzare le origini,

¹⁶⁷ La ricerca è aggiornata al 12 settembre 2024.

¹⁶⁸ Ciò, come più volte ricordato, grazie al lavoro interpretativo della Corte di Giustizia dell'Unione europea, specie se si considera l'esponenziale crescita del numero delle cause sottoposte alla sua giurisdizione (crescita esponenziale dovuta, con tutta evidenza, anche all'aumento degli Stati membri aderenti all'Unione europea e, conseguentemente all'aumento delle questioni di potenziale conflitto tra le normative interne e quella unionale).

l'evoluzione, le applicazioni e le distorsioni della neutralità, così come manifestatesi entro i confini unionali, tentando di comprendere quali degli obiettivi iniziali comunitari¹⁶⁹ sono stati realizzati e quali dei risultati auspicati sono stati raggiunti (o disattesi). Per tali ragioni si è deciso di escludere dal cono di indagine l'analisi dei sistemi IVA degli Stati extra-europei.

La seconda premessa è di ordine sistematico. Quando si parla del *principio di neutralità* nell'IVA europea, si intende riferirsi a un unico principio, che si manifesta e che viene applicato e interpretato nello stesso modo in ciascuno Stato membro (ancorché talvolta declinato in maniera differente, con possibilità di storture del sistema). Ma, se il principio di neutralità è lo stesso in tutta l'Unione europea, grazie anche all'interpretazione costante e uniforme che del principio viene fornita dalla Corte di Giustizia, l'IVA europea quale unica imposta applicabile in eguale misura in tutti gli Stati membri non esiste, in quanto esistono ventisette differenti sistemi IVA, uno per ciascuno Stato membro, che manifestano differenze applicative talvolta sostanziali. Questo – e a prescindere dalle problematiche connesse al mercato comune, in ragione di una non compiuta (almeno non compiuta fino in fondo) armonizzazione in campo IVA –, crea non pochi problemi anche allo studio della materia, in quanto l'IVA europea impone un confronto costante tra sistemi legislativi e terminologie diverse, che rendono la ricerca farraginosa e complessa.

Già agli inizi degli anni '60 autorevole dottrina aveva evidenziato l'esistenza di difficoltà insite nella struttura della (allora) Comunità economica europea, in quanto *«in primo luogo la terminologia legislativa differisce da Paese a Paese, così come diversa è la struttura giuridico amministrativa dei tributi, il che finisce sempre con il provocare qualche incertezza sulla esatta classificazione delle singole imposte. Sono infatti, per non dire altro, spesso assai diversi da legislazione a legislazione i criteri in base ai quali si determina il presupposto dell'imposta e lo stesso imponibile... Una seconda difficoltà scaturisce dalla diversità dei criteri di classificazione, che vengono seguiti nei diversi Paesi; malgrado ogni buona volontà ed ogni sforzo di rielaborazione critica, attesa la complessità della materia, si ha l'impressione di trovarsi sempre di fronte a dati non omogenei»*¹⁷⁰.

E allora, con tali premesse, nell'ambito della ricerca si è cercato di approfondire il concetto di neutralità a livello europeo, in una prospettiva comparata, approfondendo lo studio

¹⁶⁹ Tra i quali si includono, in particolare, quelli che gli esperti dei comitati di studi istituiti a cavallo tra gli anni '50-'60 (ad esempio, il più volte comitato Neumark) avevano prospettato come indispensabili per il mercato comune.

¹⁷⁰ STAMMATI G., *Presupposti per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, in *Atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea*, Milano, 1961, p. 197.

della dottrina tanto nazionale, quanto internazionale-europea, e dei casi decisi dalla Corte di Giustizia.

A livello europeo, la ricerca ha preso avvio attraverso l'utilizzo di una parola chiave molto generica, cioè “*VAT neutrality*”. I risultati, come intuibile, sono stati molto generali e hanno incluso i concetti principali e le figure più di rilievo connesse alla neutralità, quali ad esempio, l'istituto della detrazione, quello dell'esenzione, quello della rettifica, etc. Tali risultati hanno altresì permesso di specificare il reale significato da attribuire al principio di neutralità, se lo stesso debba essere o meno considerato quale un principio (vedi il superiore § 3.2.); quale sia l'estensione dello stesso e quali differenti significati ad esso possono essere attribuiti (§ 2 ss. del Capitolo II). Peraltro, come già evidenziato al superiore § 3, la stessa Direttiva IVA 2006/112/CE si riferisce alla *neutralità* utilizzando diverse accezioni (come detto riferendosi talvolta alla leale concorrenza, o alla non discriminazione) e questo ha sicuramente contribuito a rendere maggiormente complesso l'inquadramento. È spesso emerso come la Corte di Giustizia abbia interpretato e letto taluni degli istituti citati alla luce del principio di neutralità, pur senza fare espressamente riferimento allo stesso.

Per tale ragione, non si è inclusa volutamente la parola *principle* nell'ambito di tale generale ricerca, non solo per avere uno spettro maggiore dei risultati, ma anche perché, come evidenziato *supra*, la qualificazione in termini di principio della neutralità non è stata immediata e ha iniziato ad affacciarsi negli scritti dottrinali con ampio ritardo rispetto agli approdi giurisprudenziali della Corte di Giustizia. Come già avuto modo di chiarire nei paragrafi precedenti, il *principio di neutralità* non essendo espressamente identificato come tale nelle Direttive IVA, ha rappresentato un qualcosa che è stato al di sopra delle regole¹⁷¹ pur non essendo nominato espressamente in tali termini.

Sempre a livello europeo, sono state utilizzate altre parole chiave un po' più specifiche come, ad esempio, la parola “*VAT*” con l'aggiunta delle parole “*deduction*” o “*right to deduct*”. La primissima conclusione che ho ritratto dalle voci analizzate è che i risultati connessi con il “diritto di detrazione” sono il più delle volte collegati alle frodi IVA, le quali sono a loro volta connesse con la neutralità, rappresentando il disconoscimento del diritto di detrarre l'IVA in caso di frode una delle principali deviazioni dalla neutralità (come si darà meglio conto nel Capitolo III). Infatti, quando l'operatore economico opera in un contesto di

¹⁷¹ Ciò in quanto il principio è un qualcosa che è immanente al sistema, che prescinde dalla regola necessariamente scritta, in quanto per primo ne determina la creazione. In dottrina si legge come «*a general proposition of law of some importance from which concrete rules derive*» (TRIDIMAS T., *The General Principles of EU Law*, *op. cit.*).

frode, anche se lo stesso è in buona fede e non è a conoscenza della frode che con la sua condotta sta realizzando o perpetrando, la giurisprudenza della Corte di Giustizia è arrivata a disconoscere a tale soggetto il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte nel caso in cui l'operazione abbia generato una perdita di gettito, in totale antitesi rispetto alla tutela della neutralità delle operazioni e sulla base di un assunto – quello per cui il soggetto *avrebbe dovuto sapere* – non richiesto normativamente e non pretendibile, attenendo tale profilo soggettivo alla materia sanzionatoria.

Insieme alle frodi, il settore di indagine maggiormente affrontato dalla Corte di Giustizia riguarda quello dell'interpretazione del requisito del *direct and immediate link* che deve sussistere tra operazioni poste a monte e operazioni poste a valle da parte dell'operatore economico, tale per cui «*il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o assolta per i beni acquistati quando, agendo in quanto tale nel momento in cui acquista detti beni, li utilizza ai fini delle proprie operazioni imponibili*»¹⁷². Tale presupposto applicativo emerge, come noto, dalla stessa lettura dell'art. 168 della Direttiva 2006/112/CE, il quale richiede non solo che l'interessato sia un soggetto passivo, ma anche che appunto «*i beni o i servizi invocati a fondamento di tale diritto devono essere utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e, a monte, detti beni devono essere ceduti o tali servizi devono essere forniti da un altro soggetto passivo*»¹⁷³. Orbene, in relazione all'interpretazione di tale presupposto è stato efficacemente affermato in dottrina come il «*Direct and immediate link" is an elusive concept. That is because, like many central legal concepts (reasonableness, negligence) it is both a legal standard and a factual test*»¹⁷⁴ e come, quindi, sia un requisito che molto facilmente potrebbe condurre a distorsioni della neutralità in reazione a casi nei quali non è immediato e diretto tale nesso tra le operazioni a monte e singole e individuate operazioni a valle (ad esempio perché i costi dei beni e dei servizi acquistati a monte facciano parte delle spese generali di detto soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce con il complesso delle attività¹⁷⁵; o ancora nel caso in cui le operazioni a valle non vengano nemmeno

¹⁷² Si veda tra tutte la sentenza della Corte di Giustizia del 22 ottobre 2015, nota come sentenza *Sveda* (C-126/14) al § 18, così come da ultimo richiamata dalla sentenza del 4 ottobre 2024, nell'ambito della causa *Voestalpine Giesserei Linz GmbH / Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj* (C-475/23), paragrafi 18-21.

¹⁷³ Si veda tra tutte la sentenza della Corte di Giustizia, 7 marzo 2024, relativa alla causa *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole* (C-341/22), §§ 28 e ss.

¹⁷⁴ Si veda SOUTHERN D., *Royal Opera House Covent Garden Foundation v HMRC: when is an economic link direct and immediate for VAT purposes?*, in *British Tax Review*, 2021, 5, p. 566 ss.

¹⁷⁵ Si richiama la sentenza della Corte di Giustizia, del 14 settembre 2017, relativa alla causa *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16), § 29.

svolte¹⁷⁶). L'analisi di tutte queste sfaccettature del diritto alla detrazione dell'IVA e il rapporto di esso con il principio di neutralità sarà sviluppato al Capitolo III.

Le altre parole chiave utilizzate sono state “VAT” con l'aggiunta delle parole “*exemption*” o “*recovery*”.

Quanto alla prima (VAT e *exemption*) sono noti i problemi connessi alle operazioni esenti nel sistema dell'IVA¹⁷⁷. Come chiaramente evidenziato in dottrina «*il legislatore europeo definisce “esenzioni”, non solamente le tipiche “operazioni esenti”, ma anche quelle che, per l'ordinamento italiano, costituiscono operazioni non imponibili od, in taluni casi, operazioni escluse, non essendo ravvisabile una perfetta omogeneità tra le due discipline. È infatti opinione comune che le esenzioni previste dalla Direttiva possano essere suddivise in “esenzioni con diritto alla detrazione” (tipicamente riconducibili, secondo la terminologia usata dall'ordinamento italiano, tra le operazioni non imponibili), ed esenzioni che implicano la mancanza di tale diritto (cioè quelle che [...] chiameremo “operazioni esenti” in senso stretto)*»¹⁷⁸. Dal che ne deriva che, un simile differente utilizzo della terminologia, rende difficoltosa la concreta analisi dell'istituto in chiave comparata. I problemi connessi alle operazioni esenti, quale ipotesi fisiologica di allontanamento dalla neutralità sarà sviluppato, anch'esso al Capitolo III.

Identico problema è emerso in relazione all'ulteriore parola chiave utilizzata, quella dell'istituto della rivalsa (VAT e *recovery*). Come noto a livello nazionale la dottrina attribuisce alla rivalsa un ruolo chiave nell'individuazione della neutralità dell'operazione, riconoscendole una funzione complementare a quella della detrazione dell'imposta. Ora, rinviando le considerazioni sulla reale portata funzionale della componente della rivalsa nell'IVA neutrale al proseguo del presente lavoro¹⁷⁹, ciò che interessa qui rilevare è come ancora una volta, la diversa terminologia utilizzata abbia reso difficoltosa la ricerca, aggravata ulteriormente dalla circostanza secondo cui nella Direttiva IVA non esiste una norma specifica che disciplini l'istituto della rivalsa, esigendo la normativa unionale unicamente che il prezzo pagato dal consumatore finale includa l'imposta (da qui l'imposta sul consumo) senza

¹⁷⁶ Si veda ad esempio, la sentenza della Corte di Giustizia, 18 maggio 2021, causa *Skatteverket v. Skellefteå Industribus AB* (C-248/20); o la sentenza 12 novembre 2020, pronunciata dalla Corte di Giustizia in relazione al caso *Sonaecom SGPS SA / Autoridade Tributária e Aduaneira* (C- 42/19); o ancora la sentenza pronunciata sempre il 12 novembre 2020, in relazione al caso *ITH Comercial Timișoara SRL / Agenția Națională de Administrare Fiscală* (C-734/19); oppure la sentenza della Corte di Giustizia relativa al caso *Inzo / Belgische Staat*, 29 febbraio 1996 (C-110/94).

¹⁷⁷ Si richiama in tal senso il contributo monografico di MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013.

¹⁷⁸ Si veda MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, op. cit., p. 13 ss. L'Autore prosegue indicando le molteplici differenti classificazioni che è possibile rinvenire in tema di esenzioni in ambito europeo.

¹⁷⁹ In particolare si rimanda al Capitolo III.

indicare alcunché sull'obbligatorietà o meno della rivalsa. E infatti, nelle stesse sentenze della Corte di Giustizia che si sono occupate di tale istituto, molte sono state le traduzioni assegnate alla rivalsa, ad esempio¹⁸⁰: (i) *recover* o *recovery*; (ii) *obligation to recover the tax*; (iii) *VAT charged*; (iv) *right to recourse*; (v) *compensation*.

È stata scelta quale parola chiave da utilizzare nella ricerca quella di cui al superiore punto (i) in quanto numericamente più presente nelle traduzioni in lingua inglese delle sentenze della Corte di Giustizia¹⁸¹. Tale ricerca ha fornito interessanti spunti di riflessione. Il primo è di ordine numerico, nel senso che le voci trovate con questa parola chiave sono nettamente inferiori rispetto a quelle trovate con le parole chiave *neutrality*, *deduction*, *exemption*¹⁸², probabilmente in ragione della varietà di traduzioni in lingua inglese dell'istituto, che ha creato una frammentazione delle fonti. A ciò si aggiunga (secondo spunto di riflessione) che molto spesso in ambito internazionale con il termine *recovery* si intende il recupero non solo dell'IVA a valle pagata dal consumatore (quella per la quale opera la rivalsa e che, a livello internazionale, viene qualificata in termini di *output VAT*), ma si include anche il recupero dell'IVA pagata a monte dall'operatore (*input VAT*), con una certa sovrapposizione, dunque, tra gli istituti della rivalsa e della detrazione.

Con le stesse parole chiave, i risultati sono parzialmente differenti a livello nazionale e internazionale, soprattutto per la ricerca connessa alla parola chiave della “rivalsa”, la quale nella dottrina nazionale è numericamente molto più presente rispetto allo scenario

¹⁸⁰ Si è preso a confronto soltanto la traduzione in lingua inglese.

¹⁸¹ Mentre, ad esempio, Nessun risultato è emerso con la parola chiave *sub (ii) obligation to recover the tax*.

¹⁸² Si consideri che utilizzando la piattaforma di ricerca *Library portal* della IBFD di Amsterdam (https://library.ibfd.org/client/en_GB/ibfdlibrary/), con una ricerca aggiornata al 3 maggio 2024 e limitata agli ultimi dieci anni fino al 2015 compreso, con *VAT neutrality* sono stati rinvenuti 87 risultati; con *VAT deduction* ne sono stati trovati 151, ai quali sommare le 35 voci trovate con “*right to deduct*” *VAT*; con *VAT exemption* sono stati trovati ben 288 risultati. Orbene, con le stesse caratteristiche di ricerca, con le parole *VAT recovery* sono stati trovati solo 39 risultati, molti dei quali sovrapponibili in toto a quelli trovati con la prima ricerca *VAT neutrality*. Peraltro, utilizzando le banche dati della Corte di Giustizia dell'Unione europea (https://curia.primo.exlibrisgroup.com/discovery/search?vid=352CDJ_INST:VU1&lang=en&mode=advanced) si è giunti ad un simile risultato. Infatti, mantenendo simili i parametri di ricerca (ricerca aggiornata al 3 maggio 2024 e limitata agli ultimi dieci anni fino al 2015 compreso), con *VAT neutrality* sono stati rinvenuti 98 risultati; con *VAT deduction* ne sono stati trovati 178, ai quali sommare le 37 voci trovate con “*right to deduct*” *VAT*; con *VAT exemption* sono stati trovati ben 316 risultati. Orbene, con le stesse caratteristiche di ricerca, con le parole *VAT recovery* sono stati trovati apparentemente più risultati, in particolare 73 risultati. A ben vedere, però, oltre, anche in questo caso, alla sovrapponibilità in toto con taluni dei risultati trovati nella prima ricerca *VAT neutrality*, con le banche dati della Corte di Giustizia dell'Unione europea (non specifiche sull'*international taxation* come quelle della IBFD, ma riguardanti tutto il diritto unionale), si è registrata una certa sovrapposizione dei risultati giuridici con quelli propri del campo medico. *VAT recovery* in campo medico, infatti, si riferisce ad una particolare operazione chirurgica (la *video-assisted thoracoscopic surgery*) che in nulla attiene all'analisi del presente lavoro. Ciò conferma come i risultati giuridici siano nettamente inferiori rispetto a quelli trovati con le altre parole chiave.

internazionale¹⁸³. Questo a conferma del fatto che non esiste una unica IVA europea. Le problematiche connesse all'istituto della rivalsa verranno affrontate compiutamente al Capitolo III.

La ricerca, insomma, è stata condotta – sia concesso l'utilizzo della metafora – *ad imbuto*, cioè partendo da concetti più generici ed omnicomprensivi, e via via procedendo verso un progressivo affinamento della stessa, valutando come la dottrina e la giurisprudenza si sono pronunciate in relazione agli istituti più importanti di applicazione dell'IVA e come si sono approcciate rispetto alla tenuta del principio di neutralità.

Insomma, è emerso come (i) si possa affermare come esista un unico principio di neutralità; (ii) come questo, nonostante, sia stato declinato in vari modi differenti, abbia mantenuto la sua identità, anche grazie al lavoro interpretativo della Corte di Giustizia; (iii) come eguale unicità non la si possa rinvenire nelle singole legislazioni IVA, in quanto gli Stati membri, nel recepire la Direttiva IVA, hanno adattato la stessa alle peculiarità di ogni ordinamento, quantomeno in relazione agli spazi di discrezionalità concessi *ab origine* dalle Direttive IVA e concessi ancora oggi; (iv) il che conduce a ritenere che vi siano ampi spazi di IVA non armonizzata a livello europeo. Orbene – e anticipando un concetto che verrà sviluppato al Capitolo II –, la Corte di Giustizia, alla quale si riconosce il grande merito di avere garantito – almeno in una prima fase – la tenuta del sistema IVA attraverso la sua interpretazione uniforme della Direttiva, talvolta, in maniera altalenante e non sempre comprensibile, ha altresì legittimato talune deviazioni rispetto al principio di neutralità, del quale pure *a latere* ne proclama(va) la valenza.

Ecco che il presente lavoro si insinua e si inserisce in queste fratture rappresentate dalle *deroghe* (casi fisiologici di allontanamento dalla neutralità) e dalle *deviazioni* (casi patologici di allontanamento dalla neutralità) per comprendere, anche alla luce di quella che era l'idea originaria di IVA neutrale, così come (ri)costruita dagli studiosi del tempo¹⁸⁴, quali di queste deroghe o deviazioni sono giustificate e a quali eccessi esse possono condurre.

¹⁸³ Si affronterà più precisamente la tematica al Capitolo III, ma basti qui ricordare che nel nostro d.P.R. n. 633/1972 vi è un articolo *ad hoc* dedicato alla rivalsa, l'art. 18, il quale inquadra tale componente come un obbligo in capo all'operatore economico. Dal che ne deriva il diverso (e maggiore) riconoscimento in ambito nazionale rispetto a quello unionale.

¹⁸⁴ Il riferimento è, ancora una volta, anche al Comitato Neumark e a tutti i gruppi di studio incaricati a tal fine a cavallo tra gli anni '50 e '60.

CAPITOLO II

LA NEUTRALITÀ DELL'IVA QUALE PRINCIPIO MULTIFORME

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La definizione della neutralità fiscale – 2.1. La multidimensionalità della neutralità – 2.1.1. Le dimensioni interna ed esterna della neutralità – 2.1.2. Le dimensioni economica/normativa, concorrenziale e giuridica della neutralità – 3. Il principio di neutralità dell'IVA e il bilanciamento con gli altri principi – 3.1. L'inquadramento della neutralità alla luce del bilanciamento con il *principle of equality* – 3.1.1. L'interpretazione del bilanciamento di tali due principi da parte della Corte di Giustizia – 3.2. Il principio di neutralità e il bilanciamento con il principio di proporzionalità – 3.3. Il principio di neutralità e il bilanciamento con i principi di effettività, equivalenza e coesione (o coerenza) – 4. La relatività del concetto di IVA neutrale e instabilità del sistema IVA.

1. Premessa

L'approccio allo studio del principio di neutralità non è semplice. Ciò (i) non solo perché l'origine dello stesso, come descritto nel Capitolo I, è il frutto di un percorso – ancora *in itinere* – iniziato dalla Corte di Giustizia in un contesto, quello normativo della Direttiva IVA, nel quale si fa riferimento semplicemente alla *neutralità* dell'IVA e non al *principio di neutralità*, (ii) ma anche perché dalla lettura della stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia e della dottrina, sia nazionale che internazionale-europea, non è possibile evincere una definizione univoca della stessa neutralità. Il principio di neutralità, infatti, assume varie sfaccettature, a seconda del contesto di riferimento con il quale lo stesso deve interfacciarsi, e manifesta caratteristiche tali da renderlo multidimensionale e multifunzionale, al pari di altri principi generali. Ciò in quanto ogni principio crea dei vincoli, che si pongono a garanzia di taluni interessi che si intendono tutelare, siano essi ritraibili direttamente dal principio,

oppure dal sistema di riferimento. Nel bilanciamento degli interessi che entrano in gioco, può accadere, infatti, che uno di essi debba prevalere su un altro, determinando delle deroghe al principio stesso¹ e facendo appunto assumere al principio – in questa sequenza di *principio-vincoli-bilanciamento-deroghe* – le caratteristiche della multidimensionalità e multifunzionalità (si pensi al principio di uguaglianza o al principio di proporzionalità, i quali trovano pacificamente una applicazione differenziata ed eterogenea nei vari settori del diritto con i quali si confrontano).

A differenza di tali principi citati, però, quello di neutralità si deve confrontare con talune variabili (alle quali gli altri principi generali non sono soggetti) che ne rendono maggiormente complicato l'inquadramento.

Una prima variabile riguarda l'impossibilità di fornire una definizione unitaria e statica del principio di neutralità, essendo stata concepita la neutralità dell'IVA, nel 1967, quale *fenomeno in evoluzione*, il quale rappresentava contemporaneamente il punto di partenza per la creazione di un sistema impositivo riguardante le imposte indirette che permettesse la creazione di un mercato unico, e allo stesso tempo il punto di arrivo e di cesura rispetto alle storture concorrenziali delle esperienze passate (si pensi al definitivo abbandono delle imposte a cascata). Questa caratteristica rende il principio difficile da definire e obbliga l'interprete a tenere conto – per fornire una definizione completa ed esaustiva – dei diversi contesti con i quali si interfaccia il principio: quello dell'operatore economico, quello del mercato e quello del consumatore (in relazione al quale in generale dovrebbe esserci una posizione di disinteresse). Ma non solo. L'interprete deve tenere conto anche del diverso atteggiarsi della neutralità in relazione ai contesti territoriali nell'ambito dei quali il principio si trova ad operare, siano essi nazionali o sovranazionali².

Una seconda variabile, invece, riguarda il necessario dialogo e confronto che il principio di neutralità deve intrattenere con gli altri principi rilevanti ai fini IVA, che rende la neutralità un principio cangiante e multilivello potendo ricoprire lo stesso, da un lato, il ruolo di principio generale e fondamentale e, dall'altro lato, quello di principio secondario³.

Tali variabili, che rendono il principio di neutralità un *unicum*, e che già di per sé ne rendono difficile – come detto – lo studio e l'analisi, vengono ulteriormente “arricchite”

¹ Si veda, ad esempio, quanto accade in materia di operazioni esenti, nell'ambito del quale si creano delle potenziali *deroghe* al principio di neutralità in ragione dell'esigenza di tutelare altri interessi, tra i quali, ad esempio, l'interesse pubblico alla salute (si rimanda sul punto al § 3.1., Capitolo III).

² Tutte queste caratteristiche della neutralità saranno sviluppate nei §§ 2 ss.

³ Si vedano, in particolare, i §§ 3 ss.

dalle incongruenze evincibili dalla applicazione dello stesso principio da parte della Corte di Giustizia. È stato in tal senso affermato in dottrina come il principio di neutralità «*it is reduced by inconsistencies and is unpredictable in its outworking. It is subject to judicial abuse and manipulations; it is Delphic in its evolutions*»⁴.

La Corte, infatti, se da un lato ha avuto un ruolo fondamentale nella qualificazione della neutralità in termini di principio (quindi nella fase che chiameremo *originaria* della neutralità), dall'altro lato ha affievolito il suo ruolo guida nella fase, per così dire, *evolutiva-applicativa*, in quanto non ha sempre dimostrato di sapere “maneggiare con cura” il principio stesso, giungendo talvolta a soluzioni contrastanti, non solo con taluni propri precedenti giurisprudenziali, ma anche con il sistema IVA nel suo complesso.

Orbene, dalla lettura delle sentenze della Corte di Giustizia non è sempre agevole delineare la linea interpretativa seguita, rilevandosi un uso spesso incoerente e asistemático del principio.

Nel paragrafi che seguono, il tentativo è quello di fornire talune chiavi di lettura nello studio del principio di neutralità, disegnando quel *fil rouge* che, dalla lettura delle sentenze della Corte, è comunque possibile tracciare, sebbene le stesse siano talvolta talmente asistematiche e contraddittorie da renderne difficile l'individuazione. Il filo conduttore che si delineerà permette, sì, di “sistematizzare” il principio entro le dimensioni proprie della neutralità, sia a fini definitivi, sia a fini valoriali, in termini di portata del principio, con una descrizione che fotografa lo *stato dell'arte* della giurisprudenza. Tale “sistematizzazione”, però, rende evidente come vi siano ancora taluni ambiti al di là dei quali la Corte di Giustizia non si spinge, manifestando spesso un atteggiamento remissivo che fa assumere al sistema IVA spesso connotati di incoerenza e che, lungi dal farlo apparire un sistema compiutamente armonizzato e neutrale, lo etichetta invero come un sistema non del tutto armonizzato e non del tutto neutrale. Tale incoerenza, come sostiene taluna dottrina, forse dipende anche dalla tecnica redazionale utilizzata per le pronunce, la quale, sostanziosamente in costanti richiami a precedenti casi decisi, a volte fa perdere organicità e precisione alle decisioni⁵. È

⁴ BRYSLAND G., *Fiscal Neutrality, Foreign ghost in our GST Machine? Where Policy Meets Reality*, paper of conference organized by University of Sidney on 25 and 26 March 2019, at the occasion of the 20 th Anniversary of the GST in Australia (citato da AMAND C., *Neutrality Versus Equality, in Virtues and Fallacies of VAT. An evaluation after 50 years* (edited by ROBERT F. VAN BREDERODE), Alphen aan den Rijn (Paesi Bassi), 2021, p. 57).

⁵ Il richiamo ai propri precedenti si fonda sulla considerazione secondo cui «*The Court is also constrained by a “precedent-oriented” approach. This is a consequence of the need to guarantee the value of the coherence, uniformity and legal certainty inherent to any legal system. These values are particularly important in the framework of a decentralized system of*

stato infatti affermato come «*However, some doubt must attach to that interpretation of the ECJ judgments because repetition of phrases drawn from earlier judgments is a commonly used drafting technique in the ECJ; and it does not always indicate a considered selection of the appropriate formula*»⁶.

2. La definizione della neutralità fiscale

In linea generale – con considerazioni, quindi, che coinvolgono tanto l’IVA, quanto le altre imposte – c’è chi sostiene⁷ come non esista nessun tributo che possa definirsi totalmente neutrale, in quanto le scelte di un operatore economico verranno comunque influenzate dal pagamento dell’imposta, che determina pur sempre (ancorché talvolta in modo momentaneo e non definitivo) una riduzione, in termini monetari, dei beni del soggetto in un determinato momento storico: si pensi alla scelta degli operatori di concludere una determinata operazione economica in un periodo di imposta o in un altro, in ragione della convenienza di spostare in avanti il pagamento di un certo *quantum* di tributo⁸.

Su tale scia, e con specifico riferimento all’IVA, è stato effettuato uno studio che ha dimostrato come lo stesso sistema di liquidazione dell’imposta, che per il soggetto passivo determina un costante alternarsi di debiti e crediti, possa rappresentare per il soggetto medesimo un costo o un onere⁹. Si immagini, ad esempio, il caso di fantasia nel quale (i) un periodo d’imposta sia costituito dal mese solare “x”, cui faccia seguito l’obbligo di presentare la dichiarazione nel mese solare successivo “x+1”, e nel quale (ii) gli acquisti e le forniture siano effettuate verso la metà del primo periodo di imposta (*tax period 1*) e (iii) le fatture siano pagate contestualmente all’emissione delle stesse. In un simile contesto il fornitore che riceve immediatamente l’IVA dal proprio acquirente a metà del periodo di imposta 1, potrà utilizzare l’imposta ricevuta per un mese e mezzo (fino alla fine del *tax period 1* e per tutto il *tax period 2*, cioè fino alla dichiarazione IVA) per finanziare le proprie operazioni commerciali: in questo caso si determinerà per lui un *financing advantage*, cioè un vantaggio finanziario. Correlativamente, l’acquirente (che nel nostro esempio non è un consumatore finale, ma anch’egli un operatore economico) ritrarrà dalla medesima operazione un *financing*

enforcement such as the EU legal order» (POIARES MADURO M., *Interpreting European Law: Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism*, in *European Journal of Legal Studies*, 2007, p. 9).

⁶ LASOK QC K. P. E., *Eu Value Added Tax Law*, Cheltenham (Inghilterra), 2020, p. 112 ss.

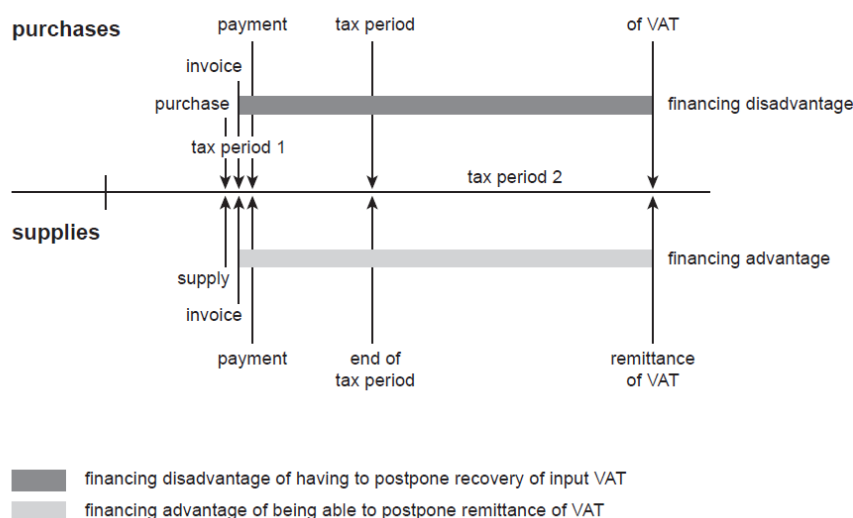
⁷ Cfr. CULLIS J. G., JONES P., *Public Finance and Public Choice*, Oxford (Inghilterra), 1998, p. 182.

⁸ Si pensi ad esempio alla scelta di compiere una data operazione in un mese piuttosto che in un altro, per aumentare o ridurre l’importo dell’IVA da versare alla scadenza mensile o trimestrale prescelta; oppure alla scelta di compiere la suddetta operazione in un anno, piuttosto che in un altro, al fine di includere o meno l’importo dell’operazione nella base imponibile di uno specifico periodo di imposta, anche a fini reddituali.

⁹ Cfr. TZENOVA L., *The Myth of the Neutrality of VAT*, in *International VAT Monitor*, vol. 25, 2014, 5, p. 272.

disadvantage, cioè uno svantaggio finanziario rappresentato dall'impossibilità di portare in detrazione l'importo pagato per un mese e mezzo. Ed è vero che ogni operatore mediamente non pone in essere una singola operazione in ciascun periodo di imposta – e, quindi, a fronte di un'operazione di acquisto per la quale l'IVA rappresenta uno svantaggio per un mese e mezzo, ce ne sarà un'altra di fornitura per la quale nello stesso periodo l'IVA rappresenterà un vantaggio –, ma ciò che è interessante evidenziare è come vi sia sempre un delta economico che sposta in avanti o indietro la neutralità dell'operazione a seconda del soggetto che la pone in essere. Si veda il seguente grafico¹⁰.

Diagram 1. Financing effects of tax periods for individual businesses



Si immagini, inoltre, il caso, in cui a fronte di un importo di IVA a credito che superi di gran lunga quello dell'IVA a debito, lo Stato, in luogo di rimborsare immediatamente la differenza dell'imposta, preveda un sistema di riporto in avanti del credito, anche in più periodi di imposta successivi al primo. In tale caso, lo svantaggio dell'operatore economico è notevole e si protrae per molto tempo, generando effetti economici non neutrali. Ciò, ancorché tali sistemi siano stati preservati dalla stessa Corte di Giustizia dell'Unione europea, la quale, pur affermando costantemente come l'IVA neutrale non debba costituire un onere per l'operatore economico, *a latere* salva tali meccanismi di riporto in avanti, sostenendo – con una certa contraddittorietà – come questi non determinino un *onere* per il soggetto passivo nel caso in cui l'IVA a credito sia rimborsata entro un *termine ragionevole*¹¹. Tale

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Si veda, ad esempio, la sentenza 28 luglio 2011, relativa alla causa *Commissione europea / Ungheria* (C-274/2010) nella quale la Corte di Giustizia ha avuto modo di affermare come «*Quanto alla facoltà, ai sensi dell'art. 183 della direttiva 2006/112, di prevedere che l'eccedenza di IVA sia riportata al periodo d'imposta seguente o che sia rimborsata, la Corte ha precisato che le modalità fissate dagli Stati membri a questo proposito non possono ledere il principio di neutralità fiscale, facendo gravare sul soggetto passivo, in tutto o in parte, l'onere di tale imposta. Tali modalità devono*

rimborso, però, come detto, talvolta può anche coincidere con svariati mesi e predicare la salvaguardia della neutralità in questi casi non è in linea con il vero significato del principio.

Ad ogni modo, al di là delle ipotesi concrete – delle quali, peraltro, si darà contezza nel Capitolo III –, ciò che interessa qui rilevare è la possibilità che la neutralità, nel bilanciamento con altri principi e interessi da tutelare, possa essere talvolta messa in crisi dallo stesso meccanismo applicativo dell'imposta¹², oltre che dalle molteplici ipotesi fisiologicamente previste dalla stessa Direttiva IVA, ad esempio, in materia di operazioni esenti, e financo dalla stessa Corte di Giustizia che, da un lato ha elevato la neutralità dell'IVA al rango di principio, e dall'altro lato ne ha assecondato il mal funzionamento. Per tale motivo c'è chi sostiene in dottrina come la neutralità sia addirittura un “mito”¹³, in quanto pur professandosene la centralità, la stessa struttura dell'IVA ne mette in crisi la portata.

Con tali premesse e tenendo a mente (i) il ruolo strumentale della neutralità – servente rispetto alla creazione di un mercato unico armonizzato – e (ii) come lo stesso modello di

segnatamente consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA, il che implica che il rimborso sia effettuato, entro un termine ragionevole, mediante pagamento in denaro liquido o con modalità equivalenti, e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non debba far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (v. citate sentenze Commissione/Italia, punti 33 e 34; Sosnowska, punto 34, ed Enel Maritsa Iztok 3, punti 33 e 64). [...] In proposito, occorre rammentare che il riporto di un'eccedenza di IVA a vari periodi di imposta successivi a quello in cui l'eccedenza de qua è sorta non è necessariamente una circostanza incompatibile con l'art. 183, primo comma, della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza Enel Maritsa Iztok 3, cit., punto 49). Tuttavia, dal momento che la normativa nazionale in esame prevede periodi di imposta che vanno da un mese ad un anno, essa può far sì che taluni soggetti passivi, a causa del reiterato riporto di un'eccedenza, non ottengano il rimborso di quest'ultima entro un termine ragionevole» (§§ 45 e 55).

¹² E infatti, per ovviare a simili problematiche, sono stati introdotti taluni sistemi correttivi volti a ridurre il *financing disadvantage*. Ci si riferisce in particolare all'introduzione dell'art. 167-bis, all'interno della Direttiva 2006/112/CE, così come modificata dalla Direttiva 2010/45/UE del 13 luglio 2010, che ha previsto il cd. Regime IVA per cassa (o *cash accounting*). Tale norma prevede che “Gli Stati membri possono prevedere, nel quadro di un regime opzionale, che il diritto a detrazione di un soggetto passivo per il quale l'IVA diventa esigibile solamente a norma dell'articolo 66, lettera b), sia postposto fino al pagamento dell'IVA, al suo fornitore/prestatore, relativa ai beni ceduti o servizi resi a detto soggetto passivo”. Tale norma è stata recepita nel nostro ordinamento con l'art. 32-bis del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2012, n. 134 (ma simili meccanismi sono stati introdotti anche in altri Stati; ad esempio, in Bulgaria è stato introdotto con il VAT Act of 22 November 2013, State Gazette 101/2013) con la quale è stato previsto che i contribuenti che operano nell'esercizio di impresa, arti o professioni, che hanno realizzato nell'anno precedente (o, nel caso di avvio dell'attività, prevedono di realizzare) un volume d'affari non superiore a due milioni di euro ed effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni, possono optare per il regime dell'IVA per cassa, che consente loro (i) di posticipare il versamento dell'imposta sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi, dal momento di effettuazione dell'operazione a quello dell'incasso e (ii) di posticipare il diritto di detrarre l'IVA sui beni e sui servizi acquistati al momento del pagamento dei corrispettivi ai fornitori (per tale ragione viene da taluni definito come regime *onnicomprensivo*).

¹³ Cfr. MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'IVA, tra “mito” e (perfettibile) realtà*, in *Principi europei del diritto tributario* (a cura di DI PIETRO A., TASSANI T.), Padova, 2013, p. 286, il quale afferma come vi sia uno «iato tra il modello teorico dell'imposta sul valore aggiunto come imposta perfettamente neutrale e la sua effettiva attuazione»; ancora – e prima – BERLIRI A., *L'iva nella realtà e i suoi miti*, in *L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari*, Milano, 1971, p. 183, il quale rilevava come «volere la neutralità e al tempo stesso negare l'integrale deduzione di quanto si è pagato a monte, sia pure solo nei confronti dei beni esenti, vuol dire due cose tra loro contraddittorie».

armonizzazione dell'IVA «incrin[i] la "purezza" della sua neutralità economica»¹⁴, in questo Capitolo si fornirà una descrizione più articolata del principio di neutralità, il quale, nell'IVA (europea) assume dei contorni del tutto peculiari, propri di tale sistema impositivo. Secondo una definizione risalente, ma ancora attuale, l'IVA è neutrale quando “*non determina, nell'ambito di ciascuna combinazione produttiva imprenditoriale, uno spostamento nella convenienza ad impiegare un fattore anziché un altro, cioè non crea un effetto di sostituzione nell'impiego dei fattori produttivi*”¹⁵.

L'origine della neutralità ha, come detto, una funzione concorrenziale, la quale, però, con il tempo ha assunto sfumature sempre più precise, che meglio riescono a spiegare cosa realmente significhi il concetto di *non determinare alcuno spostamento dei fattori produttivi*. La neutralità, nella sua evoluzione da mera regola concorrenziale transnazionale a principio, infatti, assume oggi una dimensione multifunzionale, in quanto non risponde più solo alla logica per cui è nata, cioè quella di essere funzionale alla creazione di un mercato unico a livello europeo, ma riveste funzioni sempre più dettagliate anche nei singoli mercati nazionali, tali da renderla apprezzabile su più livelli di indagine.

2.1. La multidimensionalità della neutralità

Nel precedente Capitolo molto si è detto della funzione storica che ha avuto la neutralità fiscale (i) quale chiave attraverso la quale si è dato avvio ad un processo di armonizzazione dei sistemi fiscali relativi alle imposte sulla cifra d'affari e (ii) quale strumento utilizzabile per perseguire il più ampio obiettivo di costruire (e mantenere) un mercato unico/comune entro i confini dell'(allora) Comunità economica europea, superando il sistema di imposta sulla cifra d'affari plurifase a cascata, precedentemente adottato dalla maggior parte degli Stati membri originariamente aderenti alla Comunità economica europea, e sostituendolo con l'imposta sul valore aggiunto, unica in grado di permettere al mercato unico di evitare distorsioni concorrenziali.

¹⁴ Cfr. MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'IVA, tra "mito" e (perfettibile) realtà*, op. cit., p. 294. Lo stesso Autore prosegue poi affermando come «La disciplina comunitaria incorpora un principio di neutralità "imperfetta": non solo nel momento in cui la condiziona all'estensione dell'armonizzazione; non solo perché disciplina espressamente eccezioni alla neutralità impositiva che la rendono un obiettivo tendenziale piuttosto che un risultato acquisito, ma anche quando consente agli Stati di adottare "misure particolari di deroga al modello giuridico di imposizione delineato nella direttiva, al fine di evitare evasione, elusione e abusi nonché di semplificare la riscossione dell'imposta: ovvero al fine di tutelare la funzionalità dell'imposta e alcune forme di manifestazione dell'interesse fiscale (si veda l'attuale art. 395 del TFUE)».

¹⁵ COSCIANI C., *L'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1968, p. 130.

I meriti da riconoscere alla neutralità fiscale, dunque, sono molteplici, in quanto la stessa racchiude in sé un concetto che ha una natura multidimensionale a seconda del punto di vista dal quale la si osserva¹⁶.

Secondo una classificazione che in questo lavoro si intende seguire¹⁷, occorre innanzitutto premettere come la neutralità abbia due dimensioni, una interna e una esterna, che paiono individuabili attraverso la corretta identificazione dei confini territoriali che si intendono prendere a riferimento, i quali possono essere rintracciati o nei confini geopolitici che contraddistinguono un determinato Stato o in quelli propri di un'unione politica o di un'integrazione economica. Nel caso dell'IVA europea, però, tale definizione non basta ed è sicuramente necessaria una specifica, in quanto si riscontra una tridimensionalità nell'individuazione dei confini (quantomeno da un punto di vista geopolitico), i quali possono essere: (i) nazionali; (ii) intracomunitari/unionali; (iii) extracomunitari.

È chiaro come sia semplice giungere a una prima classificazione – all'interno della dimensione interna o esterna – con riguardo ai confini nazionali ed extracomunitari, appartenendo i primi sicuramente alla *dimensione interna* della neutralità, in quanto l'IVA si pone quale imposta neutrale entro i confini nazionali e si applica in modo neutrale in tutte le operazioni compiute entro tali confini, e appartenendo i secondi, quelli extracomunitari, alla *dimensione esterna*¹⁸.

La collocazione dei confini intracomunitari/unionali entro la dimensione interna o esterna, invece, non è immediata, in quanto l'odierna Unione europea rappresenta pur sempre un'unione economico-politica dotata di un nucleo di regole sue proprie applicabili agli Stati aderenti alla stessa e, quindi, applicabili entro ben identificati confini territoriali determinati dall'Unione europea, cioè dalla sommatoria dei confini territoriali propri di ciascuno Stato membro, che parrebbe collocarla entro i confini interni¹⁹. In senso opposto depone –

¹⁶ Parte della dottrina, infatti, ha espressamente affermato come «*the concept of neutrality in VAT has a number of dimensions*» (WITTOCK N., *Sales Promotion Techniques and VAT in the EU*, Alphen aan den Rijn (Paesi Bassi), 2019, p. 42).

¹⁷ Cfr. KOLOZS B., *Neutrality in VAT*, in *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (edited by LANG M., MELZ P., KRISTOFFERSSON E.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2009, p. 201 ss; Cfr. NERUDO VÁ D., ŠIROKÝ J., *The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation*, in *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (edited by LANG M., MELZ P., KRISTOFFERSSON E.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2009, p. 213 ss.

¹⁸ Con riferimento alle operazioni extracomunitarie, la scelta legislativa è di considerare non imponibili le esportazioni e di considerare imponibili le importazioni da chiunque effettuate; ciò permette di garantire la parità di trattamento tra prodotti esteri e nazionali, in quanto si colpisce direttamente il consumo, indipendentemente dal soggetto che pone in essere l'importazione.

¹⁹ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2022, p. 327 il quale, nella descrizione del presupposto territoriale, evidenzia come «*L'ambito territoriale determina, per un verso, il territorio dell'Unione Europea in cui trova applicazione l'imposta sul valore aggiunto e, per altro verso, quello dello Stato membro in cui l'operazione va materialmente*

quale argomento principale sostenuto da autorevole dottrina²⁰ – la circostanza che la Direttiva 91/680/CEE prevede un sistema di tassazione delle operazioni intracomunitarie²¹ simile (ancorché non identico) a quello delle operazioni extra-UE.

Se ci si limitasse a prendere in considerazione l'idea originaria di mercato unico propria degli studi che anticiparono l'adozione delle prime Direttive IVA, che prediligevano un modello di tassazione basato sul principio del paese di origine – in quanto il principio che meglio avrebbe potuto evitare gli effetti distorsivi degli scambi realizzatisi tanto a livello nazionale, quanto intracomunitario in un mercato privo di barriere fiscali –, allora sulla base di quella idea le operazioni intracomunitarie avrebbero potuto (dovuto) essere collocate all'interno della prima classificazione, quella relativa alla dimensione interna, almeno a far corso dal 1993. La verità, però, è diversa, in quanto *«al mercato interno unico, e al territorio europeo, non corrisponde ancora una tassazione unificata, e quindi non corrisponde l'eliminazione di qualsiasi differenza tra l'operazione commerciale interna e l'operazione intracomunitaria»*²². Ed (i) essendo l'IVA materia disciplinata a livello unionale con lo strumento della Direttiva (a differenza, ad esempio, alla materia doganale, la quale viene disciplinata in modo uniforme in tutti gli Stati membri attraverso lo strumento del Regolamento), il che determina il sorgere di talune differenze nell'applicazione del tributo da uno Stato membro ad un altro; ed (ii) essendo il sistema applicativo del tributo negli scambi intracomunitari e internazionali grandemente sovrapponibile nei principi guida che ne determinano il funzionamento, si ritiene che correttamente le operazioni compiute entro i confini unionali debbano essere ricomprese all'interno della dimensione esterna.

Ad ogni modo, tale classificazione ha un impatto più dogmatico che concreto per ciò che attiene l'IVA europea²³, derivando la regolamentazione nazionale da quella europea ed essendo le regole proprie dell'una profondamente intrise nell'altra.

Per tale ragione, nel paragrafo che segue la dimensione interna e quella esterna verranno trattate congiuntamente (§ 2.1.1.). Nel paragrafo successivo (§ 2.1.2.), invece, si tenterà di

assoggettata a imposizione”, quasi a volere intendere che entrambi i territori (nazionali e unionali) debbano essere considerati entro i confini interni.

²⁰ Tra i tanti si veda DE LA FERIA R., *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2009, p. 70, la quale nel comparare le esportazioni e le importazioni con le nuove cessioni e acquisti intracomunitari ha evidenziato come questi ultimi siano stati introdotti *«with similar results to the great extent»*.

²¹ Da un punto di vista meramente terminologico, quando si parla di operazioni intracomunitarie si fa riferimento alle cessioni e agli acquisti intracomunitari. Tale accezione non coinvolge anche i servizi internazionali resi all'interno dei confini dell'Unione europea, i quali godono di un regime differenziato, come si dirà.

²² Si veda MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'IVA, tra “mito” e (perfettibile) realtà*, op. cit., p. 274.

²³ Così come pure evidenziato da GREGGI M., *Il principio di inerenza nell'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pisa, 2013, p. 19.

fornire una descrizione della neutralità (in chiave *economica/normativa, concorrenziale e giuridica*) tenendo a mente gli innumerevoli profili che la stessa coinvolge, sia nelle relazioni nazionali, sia internazionali. La neutralità, infatti, non può essere compiutamente definita come un qualcosa di statico e di circoscrivibile, in quanto la stessa appare mutevole a seconda del punto di vista dalla quale la si osserva (si pensi al fatto che, dal punto di vista del consumatore, l’IVA è – ovviamente – un’imposta non neutrale, mentre dal punto di vista dell’operatore economico sì) e assume sfaccettature di significato sempre diverse nelle *dimensioni economica/normativa, concorrenziale e giuridica*, le quali attribuiscono al principio di neutralità una differente forza nelle fonti, potendo assumere il principio – come si dirà – un ruolo primario o secondario (§§ 3 e ss.). Del resto, come evidenziato da autorevole e risalente dottrina «*neutrality of taxation is a relative matter*»²⁴.

2.1.1. Le dimensioni interna ed esterna della neutralità

La neutralità interna ha una dimensione nazionale e si occupa di tutte quelle operazioni che sono realizzate entro i confini territoriali, così come individuati dagli artt. 7 ss. del d.P.R. n. 633/1972²⁵.

Ai fini della delimitazione della neutralità interna, le regole della territorialità che disciplinano i rapporti transnazionali (quindi le regole che impongono di interrogarsi sull’applicazione del principio del paese di origine o di destinazione) non sono utili, posto che l’operazione economica si sviluppa nella sua interezza entro i confini nazionali. Nella sua dimensione interna, pertanto, la neutralità non si occupa di evitare una doppia imposizione e/o di garantire che vi sia un eguale trattamento tra beni, in quanto queste due problematiche – proprie dei rapporti transnazionali – sono insussistenti *ex se* in ragione della pacifica applicazione di un unico sistema impositivo, appunto quello nazionale, e di un’unica potestà impositiva.

²⁴ LEONTIADES M., *The logic of border taxes*, in *National Tax Journal*, 1966, p. 173 (citato da TERRA B., KAJUS J., *A guide to the European VAT Directives*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2024, p. 234).

²⁵ In particolare e senza esigenza di completezza, gli artt. 7 ss. del d.P.R. n. 633/1972 prevedono che il tributo è dovuto in Italia per le operazioni realizzate all’interno del territorio nazionale (ovviamente al ricorrere anche dei presupposti soggettivo e oggettivo previsti dagli artt. da 2 a 5 del d.P.R. n. 633/1972) con la specifica che, per le cessioni di beni, la territorialità è definita dalla esistenza fisica nel territorio dello Stato del bene al momento in cui le operazioni sono effettuate *ex art.* 6, d.P.R. n. 633/1972; mentre per le prestazioni di servizi, la territorialità è in Italia se le prestazioni sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (operazioni B2B) o se sono rese a committenti non soggetti passivi da operatori economici stabiliti nello Stato (operazioni B2C).

La neutralità nella sua dimensione esterna – che come detto, include le operazioni intra-comunitarie e quelle internazionali non UE –, invece, è una neutralità legata ai profili di internazionalità, la quale è garantita quando «*the tax levied on import does not exceed the amount of the tax which is levied on domestic goods of the same kind. The amount of the tax which is refunded in the case of exports has to be equal to the amount of tax that has been levied*»²⁶. In altre parole, la dimensione esterna della neutralità è tutelata quando i beni e i servizi oggetto di cessioni o prestazioni realizzate a livello transfrontaliero ricevono lo stesso trattamento fiscale rispetto a quelle realizzate a livello nazionale e quando anche i fornitori nazionali e stranieri sono trattati in modo uguale²⁷; con la conseguenza che l’IVA non rappresenterà un fattore in grado di influenzare le scelte di un’impresa che decide di operare nel mercato internazionale.

C’è in dottrina chi ritiene che la dimensione esterna sia l’aspetto della neutralità sul quale si è posto più l’accento prima dell’adozione delle prime due Direttive IVA, essendosi focalizzati il Comitato Neumark e i Sottogruppi A, B e C istituiti presso la Commissione sulla neutralità competitiva e internazionale, la quale doveva addirittura essere tutelata escludendo esenzioni all’applicazione del meccanismo impositivo²⁸. Ciò, anche alla luce dei numerosi studi effettuati alla vigilia dell’abbattimento delle barriere fiscali, che evidenziavano come la creazione del mercato unico avrebbe comportato notevoli benefici in termini di benessere economico²⁹.

L’obiettivo, ormai già più volte richiamato, era quello di evitare che negli scambi intra-comunitari si verificassero distorsioni della concorrenza, causate da ipotesi di doppia imposizione o da un’applicazione dell’imposta estremamente differenziata tra uno Stato e un altro, in grado di condizionare la decisione di un operatore economico di operare nel

²⁶ Cfr. NERUDOVÁ D., ŠIROKÝ J., *The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation*, op. cit., p. 214.

²⁷ In questo senso si legga anche la Guideline 2.4 dell’OCSE (il riferimento è alle *International VAT/GST Guidelines*. L’ultima pubblicazione risale al 2017 (le *Guidelines* sono rinvenibili sul sito https://www.oecd.org/en/publications/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en.html), la quale afferma come «*With respect to the level of taxation, foreign businesses should not be disadvantaged or advantaged compared to domestic businesses in the jurisdiction where the tax may be due or paid*».

²⁸ Cfr. KÁROLYI B., *The EU VAT and the expansion of turnover taxation : interfering tax systems?*, in *International VAT Monitor*, 31 (2020), no. 6, p. 323. Si veda anche SALVINI L., *L’imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto tributario delle attività economiche* (a cura di SALVINI L.), Torino, 2019, la quale afferma come «*la neutralità negli scambi internazionali è stata proprio la caratteristica che ha portato ad individuare l’IVA quale imposta armonizzata sui consumi*» (p. 259).

²⁹ Si veda lo studio compiuto dalla Commissione, Bruxelles 13 aprile 1988, “*Europe 1992: The overall challenge*” nel quale si legge che «*The completion of the Internal market will, if appropriately reinforced by the competition policies of both the Community and Member States, have a significant and positive impact on economic performance and employment. The size of this impact, in terms of the potential for increased non-inflationary growth- an economic bonus of ECU 200 billion at 1908 prices and the creation of millions of new jobs - should be sufficient to transform the Community's economic performance from a less than brilliant one to an outstanding one*». Lo studio può essere letto al link «<https://aei.pitt.edu/3813/1/3813.pdf>».

mercato di uno Stato membro piuttosto che in quello di un altro. Insomma, l'obiettivo era quello di creare e mantenere un mercato unico concorrenziale neutrale e senza distorsioni, anche attraverso l'individuazione di regole con le quali stabilire lo Stato cui attribuire il potere impositivo e (nella maggior parte dei casi) la riscossione del tributo³⁰.

Nel raggiungimento di tale obiettivo l'anno 1993, anno nel quale vennero meno le barriere fiscali e doganali, rappresentò uno spartiacque importante nella fiscalità internazionale, quantomeno per le operazioni intracomunitarie (cessioni e acquisti intracomunitari).

Prima di tale momento infatti, la disciplina delle forniture di beni internazionali, fossero esse intracomunitarie o extracomunitarie, era unica, in quanto per tutte tali operazioni vi era l'esistenza di frontiere fiscali che permettevano, anche a fini IVA, il monitoraggio dei beni che passavano da uno Stato ad un altro: in particolare, ponendosi, ad esempio, dal punto di vista dello Stato italiano, prima di tale momento tutte le operazioni compiute verso un altro Stato (quindi le operazioni in uscita) erano considerate *esportazioni*, le quali soggiacevano ad un regime di non imponibilità in Italia (ma di imponibilità nello Stato ricevente), mentre tutte quelle che erano compiute verso lo Stato italiano (quindi le operazioni in entrata) erano considerate *importazioni*, le quali erano soggette a imposizione in Italia (ma di non imponibilità nello Stato emittente), in applicazione del principio del paese di destinazione.

Solo a partire dal 1993 si rese necessario distinguere le operazioni intracomunitarie dalle operazioni extracomunitarie, non solo dal punto di vista del regime fiscale applicabile, ma anche dal punto di vista lessicale. Mentre per queste ultime il regime rimase invariato (posto che ancora oggi, solo per le operazioni extra-UE, è possibile parlare di *esportazioni* e *importazioni* in ragione dell'esistenza per i soli traffici intrattenuti con paesi extra UE di frontiere doganali), per le operazioni intracomunitarie si rese necessario individuare un sistema differente che garantisse, nella sua dimensione esterna, la neutralità di tali operazioni.

Tale differente sistema fu individuato con la Direttiva del Consiglio 91/680/CEE del 16 dicembre 1991 (che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la Direttiva 77/388/CEE, avvicinando, quanto al profilo territoriale, le operazioni intracomunitarie a quelle extra-UE), la quale introdusse un regime transitorio tuttora vigente³¹ non in linea con quelle che erano state le

³⁰ È noto, infatti, come l'IVA non sia una risorsa fiscale che l'Unione europea acquisisce attraverso un esercizio diretto del potere impositivo, ma rappresenti un'entrata che ogni singolo Stato membro riscuote e che in quota parte trasferisce all'Unione stessa in una logica di compartecipazione al gettito.

³¹ L'attuale Direttiva IVA 2006/112/CEE, infatti, rappresenta l'unificazione e sistematizzazione in un unico testo normativo della sesta Direttiva 77/388/CEE e della Direttiva 91/680/CEE; unificazione che

indicazioni fornite dal Rapporto Neumark e da quello redatto dai Sottogruppi A, B e C istituiti presso la Commissione, i quali avevano previsto come la migliore soluzione volta ad evitare possibili distorsioni del mercato in assenza di barriere fiscali fosse quella di un modello impositivo incentrato sul principio del paese d'origine³².

In linea generale, è possibile regolare i rapporti internazionali attraverso:

(a) o il principio del paese d'origine, cioè attraverso l'applicazione dell'IVA nello Stato da cui proviene il bene;

(b) o il principio del paese di destinazione, cioè attraverso l'applicazione dell'IVA nello Stato in cui viene immesso il bene³³;

(c) oppure attraverso una combinazione dei due principi.

Il sistema adottato dalla Direttiva, come si vedrà a breve, era (è) un sistema misto (di cui al superiore punto (c)), ritenuto l'unico, al momento della sua introduzione, in grado di evitare distorsioni del mercato. Del resto, i tempi non erano ancora maturi per l'adozione di un sistema basato sul principio del paese di origine. Lo stesso Rapporto Neumark, infatti, affermava che «*Nell'ipotesi in cui l'importo delle imposte sul consumo speciali e generali varia secondo i paesi, l'applicazione del principio del paese di origine può condurre a distorsioni artificiali, in quanto determinate da cause fiscali, negli scambi internazionali. Tali distorsioni sarebbero accettabili solo nel caso in cui le disparità degli oneri fiscali considerati fossero insignificanti*».

E fu proprio in ragione dell'esistenza di simili disparità sussistenti tra gli Stati membri che si decise di adottare, appunto, un modello impositivo per le operazioni intracomunitarie

invece non si è realizzata a livello nazionale, essendo il sistema IVA normato tanto dal d.P.R. n. 633/1972, quanto dal d.l. n. 331/1993 con il quale venne recepita la Direttiva del 1991.

³² Si legge nel Rapporto Neumark, infatti, come «*Il principio del paese di destinazione, salvo il caso di un'imposta allo stadio del dettaglio (ove si prescinda dalle "use taxes"), suppone il mantenimento delle "frontiere fiscali". A causa di tali barriere, il passaggio di una merce dà luogo a controlli ed a misure rese necessarie dal fatto che le esportazioni sono oggetto di esenzioni e di ristorni e le importazioni di imposte di compensazione. [...] Quando è applicato il principio del paese di origine, non occorrono frontiere fiscali. Non esiste alcuna esenzione fiscale o ristorno all'esportazione e non esistono imposte di compensazione all'esportazione*» (p. 84-85).

³³ Ovviamente, al fine di garantire la neutralità delle operazioni internazionali, all'applicazione di un principio con imposizione nello Stato di riferimento deve corrispondere la non imposizione nello Stato individuato dall'altro principio non applicato: cioè, ad esempio, se alla cessione si applica il principio del paese di destinazione, l'operazione non potrà essere tassata anche nel paese di origine (e viceversa). L'operazione detassata nel paese di origine è, comunque, un'operazione non imponibile e, quindi, è garantito il diritto di detrazione. In tal senso si ricorda la sentenza del 2 luglio 2009, pronunciata nella causa EGN BV - Filiale Italiana / Agenzia delle Entrate (C-377/08), la quale al § 34 ha chiarito come «*Alla luce di quanto precede, occorre risolvere la questione proposta dichiarando che l'art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che un prestatore di servizi di telecomunicazione, come quello di cui trattasi nella causa principale, stabilito nel territorio di uno Stato membro, ha il diritto, in forza di tale disposizione, di detrarre o ottenere il rimborso, in tale Stato membro, dell'IVA assolta a monte relativamente a servizi di telecomunicazione forniti ad un'impresa avente sede in un altro Stato membro, nei limiti in cui un tale prestatore avrebbe goduto di questo diritto se i servizi di cui trattasi fossero stati forniti all'interno del primo Stato membro*».

transitorio, nell'attesa che le varie divergenze (sussistenti nel 1993 come nei giorni d'oggi) si attenuassero. Tali divergenze, però, non si sono ancora attenuate (né pare siano facilmente attenuabili)³⁴ e il regime che doveva essere solo transitorio è diventato il regime strutturale per tali operazioni³⁵. E la conferma della portata (non più solo transitoria, ma appunto) permanente di tale regime la si ritrae dalla emanazione di un'ulteriore Direttiva, la n. 2008/8/CE³⁶, che ha modificato il presupposto territoriale delle prestazioni di servizi sulla falsariga di quello già previsto per le operazioni intracomunitarie, giungendo ad un allineamento delle discipline dei traffici intracomunitari involgenti sia i beni che i servizi.

Ora, non è questa la sede per descrivere compiutamente il regime transitorio (o meglio *ordinario*) in tutte le sue articolazioni, essendo qui sufficiente ricordare come sia stato adottato un sistema misto nel quale assume forte rilievo (i) non solo il collegamento fra il presupposto territoriale e quello dell'effettuazione dell'operazione, (ii) ma anche il presupposto soggettivo, con particolare riferimento allo *status del cliente*, cioè alla qualifica che lo stesso assume nell'ambito dell'operazione IVA. Ciò che qui interessa a grandi linee descrivere è la

³⁴ Al di là della necessità del raggiungimento dell'unanimità degli Stati membri (restii a rinunciare a parte della loro sovranità indispensabile per il raggiungimento di un'effettiva armonizzazione), le difficoltà connesse al passaggio verso un regime, per così dire, "ordinario" che abbia alla base il principio del paese di origine è quella di avere aliquote uniformi in tutti gli Stati membri. Secondo HERBAIN C. A., *Vat Neutrality*, Windhof (Belgio), 2015, p. 73-75, infatti, «*Notably the origin principle could have caused trade deficits whenever imported products would have been coming from a low-rated Member State.*»²⁹⁵ *It could also have created incentive to the reallocation of production in low-rated Member States to the extent it could have altered patterns of cross-border shopping and reduced the risk of tax incidence on businesses in cases where the shifting of the tax burden from businesses to consumers could only be partial. [...] Unsurprisingly the transitional system which came into effect in 1993 retained the destination-based principle for transactions involving VAT-registered traders and on only on a very limited and supplemental note, the origin-based system to facilitate in business-to-consumer transactions the interstate commerce by letting goods that have been once subject to VAT being moved between Member States without further liability to VATs.*

³⁵ Ciò almeno fino a che (e sempre se) verrà prevista l'introduzione del *Single VAT Area*, di cui alle proposte della Commissione del 4 ottobre 2017 (Com. 566, Com. 567, Com. 568 e Com. 569). Con tali proposte la Commissione intende(va) migliorare e modernizzare l'attuale sistema IVA al fine di contrastare le frodi IVA e semplificare la gestione del tributo per le imprese che operano nel mercato unico. Tale sistema, così come è dato leggere dalla pagina ufficiale della Commissione europea (https://taxation-customs.ec.europa.eu/single-vat-area_en?etranolive=1&prefLang=it&etrans=it), «*contiene diversi principi fondamentali o pietre angolari per un regime IVA definitivo. 1. Il principio dell'imposizione a destinazione per le cessioni transfrontaliere di beni all'interno dell'UE. In base a tale principio viene applicata l'aliquota IVA dello Stato membro di destinazione. 2. La conferma che il venditore è responsabile in caso di cessione intra-UE di beni come regola generale, il che significa che il venditore è responsabile dell'addebito e della riscossione dell'IVA. Tuttavia, se l'acquirente è un contribuente affidabile, un cosiddetto "soggetto passivo certificato", è lui che è debitore dell'IVA dovuta direttamente alla tesoreria dello Stato membro di destinazione. 3. Lo sportello unico sarà ampliato. Le imprese potranno effettuare dichiarazioni, pagamenti e detrazioni per le cessioni transfrontaliere di beni attraverso un unico portale online, come già avviene per la fornitura di servizi elettronici.*

³⁶ Fino all'emanazione della Direttiva n. 2008/8/CE, infatti, era prevista una regola generale che ammetteva la tassazione nel paese nel quale era fissato il domicilio del prestatore del servizio (art. 7, d.P.R. IVA) ed erano previste, altresì, una serie di deroghe che, a seconda dei casi, collocavano la prestazione nel luogo nel quale il servizio aveva un collegamento di tipo oggettivo (ad esempio per i servizi collegati agli immobili), oppure nel luogo nel quale era il committente, oppure ancora nel luogo di utilizzo della prestazione. In ogni caso, la modifica apportata con la Direttiva in questione non ha eliminato molte delle deroghe prima esistenti, permanendo sempre talune incertezze in relazione al profilo territoriale.

struttura di tale regime e la rilevanza che le componenti territoriali e di qualifica soggettiva assumono.

Partendo dalle *operazioni intracomunitarie*, la cui disciplina di riferimento è quella di cui al d.l. n. 331/1993 (che ha recepito in Italia la Direttiva 91/680/CEE), si è previsto come debba essere applicata:

- da un lato, la *tassazione in base al paese d'origine per le operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali* (cd. operazioni *Business to Consumer*, B2C)³⁷. In questa ipotesi il cedente applica normalmente l'imposta indipendentemente da quale sia lo Stato membro all'interno del quale verrà immesso il bene³⁸;

- dall'altro lato, la *tassazione in base al paese di destinazione per gli scambi tra soggetti passivi IVA* (cd. operazioni *Business to Business*, B2B). In questa ipotesi il cedente non applica l'imposta

³⁷ Bisogna comunque tenere a mente come, considerato che la tassazione sulla base del paese di origine può dare luogo a talune distorsioni nel caso in cui tra i paesi coinvolti dall'operazione intracomunitaria ci siano aliquote diverse (e, in specie, nel caso in cui l'aliquota del paese di origine sia inferiore a quella del paese di destinazione), sono state previste talune deroghe e, in particolare, sono stati introdotti taluni regimi speciali che ammettono l'applicazione della tassazione nel paese di destinazione anche nelle operazioni B2C. Ne è un esempio il regime di cui all'art. 38, co. 3, lett. e) del d.l. 331/1993 il quale prevede che è da considerarsi acquisto intracomunitario l'acquisto a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

³⁸ È per semplificare la gestione di tali procedure che è stato introdotto, ad esempio, il sistema OSS (*One Stop Shop*) quale procedimento di pagamento dell'IVA centralizzato. Tale regime fu introdotto con le Direttive n. 2017/2455/UE e n. 2019/1995/UE in quanto «*emersa alla luce dei cambiamenti tecnologici hanno portato a una crescita considerevole del commercio elettronico e delle vendite a distanza di beni, con le conseguenti esigenze di ridurre al minimo gli oneri gravanti sulle imprese di ridotte dimensioni e di proteggere, al contempo, il gettito fiscale degli Stati membri*» (come specificato dal MEF nello schema di decreto legislativo di recepimento delle Direttive, il d.lgs. n. 83/2021). Come chiarito dal Dipartimento per le Politiche Europee, è stata predisposta, tra le altre, una riduzione degli adempimenti per le microimprese di uno Stato membro che effettuano prestazioni occasionali o vendite a distanza in altri Stati membri entro la soglia dei 10 mila euro ed è stata stabilito che la prestazione IVA resti imponibile nello Stato di appartenenza (del prestatore-cedente) e non più in quello di destinazione. Tale soglia, già applicata dal 1° gennaio 2019 ai servizi TTE (servizi di telecomunicazione, di tele-radiodiffusione ed elettronici), a partire dal 1° luglio 2021, è stata estesa anche alle vendite a distanza intracomunitarie di beni; alle vendite a distanza di merci importate da territori terzi o Paesi terzi; alle cessioni domestiche di beni facilitate tramite l'uso di piattaforme elettroniche; alle forniture di servizi a persone che non sono soggetti passivi IVA, da parte di operatori economici UE e non UE. Inoltre, tra le altre misure introdotte, sempre a decorrere dal 1° luglio 2021: (i) è stato previsto che le imprese possano optare per la procedura semplificata MOSS (Mini Sportello Unico), che permetterà al cedente di non identificarsi nei singoli paesi dell'acquirente in caso di superamento soglia – si mira ad evitare che tale procedura sia riservata ai soli servizi TTE verso consumatori finali (telecomunicazione, tele-radio diffusione e elettronici), auspicando che la stessa diventi regime OSS e sia esteso a tutti i servi B2C e alle vendite a distanza intracomunitarie; (ii) è stato istituito un regime analogo, IOSS, parimenti opzionale, per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi ed è stato introdotto un regime speciale, facoltativo, per la dichiarazione e riscossione dell'IVA all'importazione nei casi in cui non sia applicato il regime IOSS; (iii) è stata eliminata l'attuale franchigia IVA sulle importazioni di beni ceduti sulle piattaforme di e-commerce indiretto, e, contestualmente, è stato introdotto un nuovo regime IVA di importazione; (iv) per evitare distorsioni della concorrenza tra fornitori UE ed extra-UE è stata abrogata l'esenzione dall'IVA per le piccole spedizioni di cui alla Direttiva 2009/132/CE; (v) infine, è stata prevista la responsabilità IVA per i marketplace (Amazon, e-Bay, ecc.) su importazione di beni oggetto di commercio elettronico (art. 2-bis dpr 633/72).

(l'operazione è non imponibile), in quanto lo Stato titolato ad applicare l'imposta è quello di destinazione, cioè lo Stato nel quale giunge il bene e nel quale sarà l'acquirente (per il quale l'operazione acquisisce la denominazione di acquisto comunitario) a versare l'IVA all'Erario (con un'operazione comunemente definita di *Reverse charge mechanism*)³⁹.

Per le prestazioni di servizi, poi, per le quali la normativa di riferimento è quella di cui agli artt. da 7-ter a 7-septies (così come introdotti dal d.lgs. n. 18/2010 con il quale è stata recepita la Direttiva 2008/8/CE), è stata prevista una disciplina del tutto simile rispetto a quella delle operazioni intracomunitarie. Anche in questo caso, infatti, è previsto che si applichi:

- la *tassazione nel paese di origine* per le prestazioni effettuate nei confronti di un consumatore (B2C);
- la *tassazione nel paese di destinazione* per le prestazioni effettuate nei confronti di un soggetto passivo (B2B).

Ad ogni modo, al di là della soluzione prescelta dal legislatore comunitario e nazionale in punto di territorialità, ciò che rileva evidenziare in questo lavoro è come nell'individuazione di tale soluzione di compromesso – ricercata e attuata con il fine di garantire la massima neutralità possibile dei traffici a livello transnazionale, per evitare il generarsi di fenomeni di doppia imposizione e di scelte imprenditoriali idonee a falsare la concorrenza – grande importanza sia stata attribuita all'esigenza di riconoscere, per ogni operazione economica, il diritto di detrazione ai soggetti passivi o il rimborso dell'imposta assolta da questi.

La neutralità, in particolare, è stata garantita anche grazie ai principi sanciti pochi anni prima nell'ottava Direttiva del Consiglio, la n. 79/1072/CEE del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari e riguardante, in specie, le modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese. In tale Direttiva, venne chiarito come l'IVA estera dovesse essere soggetta alle medesime regole di quella nazionale, con la conseguenza che dovevano essere predisposti uguali meccanismi impositivi che avrebbero permesso agli operatori economici di non sopportare il peso dell'imposta. Tale principio – quello secondo cui ogni Stato membro avrebbe dovuto riconoscere ai soggetti passivi la

³⁹ Come molto chiaramente specificato da SALVINI L., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto tributario delle attività economiche*, op. cit., (si veda in particolare la nota n. 59, p. 277-278) «Nel linguaggio comune anche questo meccanismo viene definito come “inversione contabile” o “reverse charge”. La definizione è peraltro impropria, dal momento che nel caso dell'acquisto intracomunitario il soggetto passivo non è meramente responsabile del debito di imposta in relazione ad un'operazione effettuata da altri, ma realizza un autonomo presupposto».

deduzione o il rimborso dell'IVA –, invero, era già stato esplicitato nella sesta Direttiva IVA⁴⁰, ma nell'ottava Direttiva ne vennero uniformate le modalità operative, anche per sopperire alle diverse disposizioni che venivano applicate da ciascuno Stato membro, che avevano determinato taluni problemi nella concessione dei rimborsi e, quindi, dei vuoti di neutralità. In seno alle stesse istituzioni comunitarie si attribuì all'ottava Direttiva il merito di avere previsto un regime comune alle richieste di rimborso, che costituì «*a real contribution to the promotion of intra-EC trades*»⁴¹.

Non ci si soffermerà in questa sede ad analizzare l'ottava Direttiva, in quanto questa è stata sostituita, a decorrere dal 1° gennaio 2010, dalla Direttiva del Consiglio n. 2008/9/CE la quale, superando i problemi applicativi propri della precedente disciplina⁴², ha in particolare previsto un sistema in grado di garantire a ciascun operatore economico, che nell'ambito di un'operazione transfrontaliera abbia versato l'IVA in uno Stato membro differente dal proprio, di recuperare detta IVA, al fine (i) da un lato, di mantenere la neutralità dell'operazione (non garantita nel caso di negazione a un soggetto passivo che opera nello scenario internazionale di recuperare quanto pagato) e (ii) dall'altro lato, di allineare dal punto di vista fiscale le operazioni nazionali e quelle internazionali.

In particolare, gli artt. 5 e 6 della Direttiva 2008/9/CE, rispettivamente dedicati ai *Rimborsi da parte di ciascun Stato membro* e alle *Operazioni che danno diritto alla detrazione nello Stato membro* hanno previsto un sistema in base al quale *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, tra gli altri, per il compimento di cessioni intracomunitarie, di esportazioni e di operazioni il cui destinatario è il debitore dell'IVA*. L'art. 6 chiarisce, poi, come il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro

⁴⁰ Il riferimento è all'art. 17, § 3, della sesta Direttiva IVA, il quale prevedeva che «*Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini: a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese; b) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera i), dell'articolo 15, dell'articolo 16, paragrafo 1, punti B, C, D e E e paragrafo 2 e dell'articolo 28 quater, parti A e C; c) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 13, punto B, lettera a) a lettera d), punti da 1 a 5, quando il cliente risieda fuori della Comunità o quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati a essere esportati in un paese non appartenente alla Comunità*».

⁴¹ Si veda il documento «*European Parliament. Information. The Sitting*» del gennaio del 1979 (http://aei.pitt.edu/43593/1/A6424_1.pdf).

⁴² In specie, caratterizzati dalle difficoltà insite nella comunicazione dei rimborsi, i quali dovevano essere richiesti utilizzando la lingua ufficiale dello Stato membro che doveva procedere al rimborso; peraltro, il ritardo nella concessione dei rimborsi o l'eccessivo rigore nell'interpretazione della normativa della Direttiva IVA, il più delle volte, conduceva al disconoscimento dei rimborsi stessi.

di rimborso possa ottenere da quest'ultimo il rimborso stesso in relazione alle *operazioni che danno diritto alla detrazione nello Stato membro in cui è stabilito* (tenendo conto anche delle eventuali operazioni che non danno diritto alla detrazione, per il tramite del meccanismo di calcolo del pro-rata).

Orbene, alla luce della normativa descritta – sia in punto di presupposto territoriale, sia in punto di riconoscimento del diritto al rimborso – si è raggiunto un compromesso che, come autorevole dottrina ha evidenziato, rappresenta *«il punto di equilibrio tra l'obiettivo di piena neutralità concorrenziale del tributo e i limiti intrinseci dello strumento dell'armonizzazione fiscale»*⁴³.

Non bisogna dimenticare, però, come tale *punto di equilibrio* non aveva nel proprio *focus* unicamente la garanzia e la salvaguardia della neutralità dell'IVA, dovendosi occupare anche di un'altra e fondamentale esigenza propria della stessa dimensione esterna della neutralità – per la definizione della quale fondamentale importanza assumono anche il principio di parità di trattamento tra beni e servizi simili, siano essi nazionali o no –, cioè quella dell'attribuzione del gettito fiscale dell'IVA allo Stato membro in cui avviene effettivamente il consumo finale⁴⁴. Ciò, sulla base del principio introdotto dalla Direttiva del Consiglio n. 91/680/CEE, che è stato più volte invocato dalla Corte di Giustizia UE⁴⁵ per giustificare il regime transitorio che attualmente si applica alle transazioni intracomunitarie. In particolare, nel Preambolo di tale ultima Direttiva, al n. 7 è stato affermato che, pur *«considerando che la realizzazione dell'obiettivo di cui all'articolo 4 della prima direttiva del Consiglio dell'11 aprile 1967, modificata da ultimo dalla sesta direttiva 77/388/CEE, presuppone che la tassazione degli scambi fra Stati membri si basi sul principio dell'imposizione nello Stato membro d'origine dei beni ceduti e dei servizi prestati»*, riconosce che ciò debba avvenire *«senza che sia compromesso, per il traffico comunitario fra*

⁴³ MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'IVA, tra "mito" e (perfettibile) realtà*, op. cit., p. 289-290. L'Autore afferma anche come tale punto di equilibrio *«è stato raggiunto, sotto il profilo giuridico, ricreando virtualmente – per così dire – le frontiere fiscali ormai venute meno [...] [in quanto] per ogni singolo atto di commercio transfrontaliero vengono infatti "duplicate", ma anche "segregate" in una dimensione giuridica puramente nazionale, le fattispecie impositive e il loro "statuto fiscale". Nel Paese di origine si ha una cessione intracomunitaria esente, nel Paese di destinazione un acquisto intracomunitario imponibile. [...]»*, rilevando poi come *«Tutta la tassazione frazionata sul valore aggiunto prodotto in ogni singolo stadio di quel circuito produttivo e distributivo che, in base ai principi di territorialità delle singole operazioni rientra nella competenza impositiva di uno Stato, nel momento in cui viene compiuta un'operazione intracomunitaria rivela il proprio carattere temporaneo e precario. Si traduce infatti in un diritto al rimborso dell'ultimo operatore nazionale»*.

⁴⁴ Cfr. SÁNCHEZ Á., *The double layer test versus the VAT neutrality principle*, in *Intertax*, 52(2), 2024, p. 139 ss.

⁴⁵ Cfr. tra le tante: CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, causa *Albert Collée-Finanzamt Limburg an der Lahn* (C-146/05) e CGUE, sentenza del 27 settembre 2007, causa *Téleos plc e altri-Commissioners of Customs & Excise* (C-409/04), nelle quali si è evidenziato come *«Infatti, avendo rilevato che non sussistevano ancora le condizioni che avrebbero consentito di mettere in pratica il principio dell'imposizione nello Stato membro di origine dei beni ceduti senza compromettere il principio dell'attribuzione del gettito fiscale allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale, il legislatore comunitario ha introdotto, con il titolo XVI bis della sesta direttiva, un regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri fondato sulla determinazione di un nuovo fatto generatore dell'imposta, ovvero l'acquisto intracomunitario di beni (considerando dal settimo al decimo della direttiva 91/680)»*.

soggetti passivi, il principio dell'attribuzione del gettito fiscale, corrispondente all'applicazione dell'imposta a livello di consumo finale, allo Stato membro in cui ha luogo questo consumo finale». Ed è evidente come l'esigenza complementare di tutelare anche il principio di attribuzione del gettito IVA abbia certamente giocato un ruolo fondamentale nell'individuazione del modello impositivo finale.

Insomma, tale complesso regime impositivo non è altro che una nitida fotografia del difficile groviglio degli interessi che in ambito IVA vengono coinvolti (la neutralità e la concorrenza, da un lato, la tutela del gettito nazionale dall'altro), il cui temperamento deve passare necessariamente dalla costante ricerca di un punto di equilibrio che tenga conto delle esigenze e delle divergenze insite negli Stati membri coinvolti. Equilibrio che, talvolta, ha imposto la scelta di soluzioni di compromesso che, pur non rappresentando la strada più lineare⁴⁶, ha costituito, però, l'unica percorribile.

Ed è forse anche alla luce di tale consapevolezza – circa il difficile equilibrio descritto da ricercare – che la garanzia della neutralità nella sua dimensione esterna internazionale (e, quindi, non solo intracomunitaria) è stata oggetto di interesse e tutelata anche dalle norme contenute nei Trattati. Primo tra tutti, in relazione ai traffici intracomunitari, l'art. 113 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea, che impone che dall'applicazione dell'IVA non derivino effetti discriminatori e restrizioni alla libera circolazione di beni e servizi, dovendo essere assicurata “*l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evita[re] le distorsioni di concorrenza*”. Tale norma, come noto, posta a fondamento dell'armonizzazione delle imposte indirette, attribuisce (ancora una volta) un significato concorrenziale alla neutralità e gioca un ruolo cardine nell'ambito dell'imposizione indiretta.

I rapporti commerciali con le imprese e i mercati di Paesi terzi, invece, non sono oggetto diretto di interesse del TFUE, il quale non si occupa di garantire, appunto direttamente, la neutralità di simili operazioni. Ciononostante, ai nostri fini degno di nota è pur sempre l'art. 206 del TFUE, collocato all'interno della parte quinta dedicata alla disciplina dell'azione esterna dell'Unione. Tale disposizione prevede espressamente come l'Unione, tramite l'istituzione di un'unione doganale, debba contribuire “*allo sviluppo armonioso del commercio mondiale, alla graduale soppressione delle restrizioni agli scambi internazionali e agli investimenti esteri diretti, e alla riduzione delle barriere doganali e di altro tipo*”. Tali obiettivi, definiti nel Trattato come di *interesse*

⁴⁶ Che, sulla base di quanto anticipato dal Rapporto Neumark e da quello redatto dai Sottogruppi A, B e C istituiti presso la Commissione, avrebbe dovuto condurre alla scelta di un modello impositivo incentrato sul principio del paese d'origine.

comune, hanno giustificato l'adozione del principio di tassazione nel paese di destinazione (anche) a livello internazionale. Come è possibile leggere nelle *International VAT/GST Guidelines* diramate dall'OCSE «*The application of the destination principle in VAT achieves neutrality in international trade. Under the destination principle, exports are not subject to tax with refund of input taxes (that is, "free of VAT" or "zero-rated") and imports are taxed on the same basis and at the same rates as domestic supplies* » (p. 18). Cioè vengono sollecitati anche a livello internazionale la detassazione delle esportazioni e il rimborso dell'IVA sopportata sugli acquisti, cioè proprio quei criteri che sono stati adottati a livello comunitario nel regime transitorio di cui alle Direttive n. 91/680/CEE, n. 2008/8/CE e n. 2008/9/CE.

Insomma, la dimensione esterna è stata fondamentale per la tenuta del mercato unico essendo forte la connessione esistente tra la regolamentazione dei traffici internazionali e la neutralità insita nelle operazioni concluse. La stessa Commissione, del resto ha evidenziato come «*it was evident that if there was ever going to be an efficient, single market in Europe, a neutral and transparent turnover tax system was required which ensured tax neutrality and allowed the exact amount of tax to be rebated at the point of exports*»⁴⁷. Soluzione di compromesso, questa, che si rese ancora più necessaria in un sistema nel quale ad un contesto di unicità del mercato comune non è mai corrisposta una uguale unicità dell'imposta applicabile, essendoci (sia oggi come allora) tanti differenti sistemi IVA applicabili quanti sono gli Stati membri.

2.1.2. Le dimensioni economica/normativa, concorrenziale e giuridica della neutralità

La descrizione della neutralità non può limitarsi alla sola contrapposizione tra neutralità interna ed esterna, perché mentre quest'ultima suddivisione attiene ad un profilo squisitamente territoriale, quella che si occupa delle *dimensioni economica/normativa, concorrenziale e giuridica*⁴⁸ attiene, invece, ad un profilo più intrinseco, sostanziale-definitorio, che va a ricercare il significato proprio del principio di neutralità e la collocazione che lo stesso assume nella gerarchia delle fonti.

⁴⁷ European Commission, Taxation and Customs Union, "VAT, General Overview", 12 giugno 2014 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm), così come citato da HERBAIN C. A., *Vat Neutrality*, op. cit., p. 77.

⁴⁸ Cfr. PAPI M., *The Principle of Neutrality in EU VAT*, in *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (edited by HETTNE J.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2014, p. 365 ss.; POLLAK C., *Platforms in EU VAT Law. A legal Analysis of the Supply of Goods*, Alphen aan den Rijn (Paesi Bassi), 2022, p. 301 ss.; SÁNCHEZ Á., *The double layer test versus the VAT neutrality principle*, op. cit., p. 139-153.

E allora, venendo subito alla descrizione della *dimensione economica/normativa*, occorre una premessa di ordine generale. Nonostante la dottrina internazionale e nazionale facciano sempre riferimento alla dimensione in oggetto come a una *dimensione* (meramente) *economica*, si ritiene opportuno declinare la stessa anche in termini di *normatività*, posto che il significato che si attribuisce a tale dimensione non tiene conto di una mera valutazione fattuale della realtà economica, ma deriva da un bilanciamento giuridico che è frutto di una ponderazione a monte (in specie effettuata prima dell’emanazione delle prime Direttive IVA del 1967 e consacrata con esse) degli interessi coinvolti dall’applicazione dell’IVA, con l’intento di superare le criticità insite nei modelli di imposte indirette vigenti prima di tale data. Dunque, la dimensione economica/normativa cui si fa qui riferimento, non deve essere confusa o sovrapposta al concetto di “realtà economica” cui la Corte di Giustizia dell’Unione europea fa talvolta riferimento, che in nulla c’entra con neutralità dell’IVA⁴⁹.

Tanto premesso, in tale dimensione neutralità fiscale significa *libertà di scelta*, nel senso che gli operatori economici devono essere posti nella condizione di non essere influenzati nelle loro scelte economiche, non potendo sussistere risvolti fiscali che inducano gli stessi a modificare il loro comportamento. In altri termini, la dimensione economica/normativa della neutralità richiede che l’applicazione dell’imposta non impatti sull’allocazione ottimale della ricchezza, ma sia piuttosto un mezzo di promozione della crescita economica⁵⁰.

⁴⁹ La diversa tematica della “realtà economica” è studiata dalla dottrina nazionale. Si veda COMELLI A., *La “realtà economica e commerciale” quale “criterio fondamentale” per l’applicazione della disciplina dell’iva*, in *Dir. Prat. Trib. Intern.*, 2022, 1, p. 99 ss. L’Autore fornisce una valorizzazione del concetto di “realtà economica e commerciale”, in una accezione, però, che non coinvolge il principio di neutralità (infatti mai evocato nelle sentenze analizzate nello scritto citato in relazione alla “realtà economica e commerciale”). L’Autore, infatti valorizza la “realtà economica e commerciale” «*al fine di inquadrare il trattamento, sotto il profilo dell’iva, di una o più operazioni, la Corte valorizza ciò che sussiste effettivamente e concretamente, sul piano fattuale e giuridico, a prescindere, se necessario, dalle apparenze. In questa prospettiva, la Corte valuta una pluralità di circostanze, tra loro collegate, che scolpiscono le relazioni economiche e/o giuridiche tra le parti coinvolte nelle operazioni considerate. Il criterio in esame, ampiamente utilizzato dalla Corte e caratterizzato da una innegabile vis expansiva, dovrà essere ulteriormente precisato dalla giurisprudenza e applicato in modo non poco ragionevole e prudente, nella prospettiva di non ridurre, in modo significativo, il perimetro concettuale del principio generale di certezza del diritto*». Non è possibile, però, valorizzare la realtà economica scollegando la stessa da una disciplina giuridica a monte, dalla quale (sola) gli effetti economici possono trarre origine. Per i riferimenti essenziali nella dottrina internazionale, invece, si vedano: ABSWOUDE K. VAN, *The principle of fiscal neutrality and economic reality in EU VAT: two peas in a pod?*, in *International VAT Monitor*, Vol. 33, 2022, no. 5, p. 211 ss.; VAN DOESUM A., *Capital contributions: VAT Neutrality, Economic Reality and Legal Certainty*, in *EU Value Added Tax and Beyond: essays in honour of Ben Terra* (edited by PAPIS-ALMANSA M.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2023, p. 3 ss.; VAN DOESUM A., NELLEN F.J.G., *Economic reality in EU VAT*, in *EC tax review*, Vol. 29, 2020, no. 5, p. 213-226. In particolare, in quest’ultimo lavoro, si legge come «*Another explanation for the Court’s recurrent use of the concept of economic reality that has been put forward is connected with the principle of neutrality as the reflection of the principle of equal treatment in EU VAT. Bomer correctly notes that the consideration of the real transactions in any given case helps to ensure that similar supplies of goods or services, which are thus in competition with each other, are treated equally for VAT purposes*». In tali scritti si evidenzia come, in realtà, la Corte di Giustizia stia facendo massiccio utilizzo del concetto economico anche in contesti diversi da quelli di interesse per il presente lavoro.

⁵⁰ Cfr. BERETTA G., *European VAT and the Sharing Economy*, Alphen aan den Rijn (Paesi Bassi), 2019, p. 64. In tal senso si legga pure TERRA B.J.M., *Omzetbelasting bij grensoverschrijdend werkeer*, Deventer (Paesi Bassi), 1984,

In questo – cioè nella neutralità intesa quale libertà di scelta –, la dimensione economica/normativa assume due significati, in specie, rappresentati dal fatto che l'operatore economico non deve essere condizionato (i) non solo in relazione al processo di approvvigionamento, alla scelta dell'allocazione dei beni e dei servizi (la quale potrebbe essere influenzata da aliquote fiscali differenti)⁵¹ e alla scelta di realizzare o meno taluni investimenti⁵², (ii) ma anche in relazione alla struttura e al modello organizzativo da adottare, con l'obiettivo di evitare comportamenti che possano creare distorsioni della concorrenza.

In particolare, con riguardo a tale ultimo significato, un'imposta è neutrale se non influenza l'operatore economico nella scelta di (o nella rinuncia a) forme di integrazione verticale o orizzontale, assunte con il solo scopo di ridurre il peso crescente dell'imposta (cosa che accadeva, come detto nel Capitolo precedente, nei modelli di imposta sulla cifra d'affari a cascata, nei quali la scelta verso modelli di integrazione a breve ciclo di produzione era effettuata perché permetteva di ottenere un risparmio fiscale)⁵³.

p. 26 (così come citato da NELLEN F.J.G., *Information Asymmetries in EU VAT*, Alphen aan den Rijn (Paesi Bassi), 2017, p. 56) il quale include all'interno della dimensione economica/normativa anche la caratteristica della stessa di essere proporzionale. È stato affermato come «*the fiscal justice demands that general taxes on consumption require a certain relationship between the amount of the tax and the amount of consumptive expenditures*». È richiesto, insomma, che l'IVA sia esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi e che non costituisca un costo per le imprese. Già la prima Direttiva IVA, infatti, prevedeva, all'art. 2, § 1 che «*Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell' applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione*». Tale previsione, peraltro, è stata interpretata dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea come espressione del *principio del sistema comune dell'IVA* (sentenza 3 marzo 2004, *NV Transport Service / Stato belga / BVBA Bea Cars* (C-395/02), § 20).

⁵¹ Per una analisi del concetto si rimanda a TERRA B., KAJUS J., *A guide to the European VAT Directives*, op. cit., p. 236 (in particolare il § 7.3.1.3).

⁵² Si ricorda, ad esempio, la distinzione tra detrazione fisica e finanziaria tipica dell'esperienza francese e l'impatto che l'esclusione della detrazione finanziaria aveva avuto sulla corretta manifestazione della neutralità.

⁵³ Sempre in relazione alla libertà di scelta della struttura e del modello organizzativo da adottare, la giurisprudenza unionale ha addirittura esteso il concetto di *neutralità economica* anche all'ipotesi della creazione di un gruppo IVA. Come specificato, infatti, dall'Avvocato generale Mengozzi nelle conclusioni del 26 marzo 2015, cause *Larentia e Minerva mbH & Co. KG-Finanzamt Nordenham* e altri (cause riunite C-108/14 e C-109/14), poiché «*Il meccanismo del gruppo IVA deve promuovere la neutralità fiscale rispecchiando la realtà economica [...] [e non] portare a creare distinzioni artificiali in funzione della forma giuridica rivestita dagli operatori economici per esercitare la loro attività*», è stato ritenuto non in linea con la Direttiva IVA una normativa nazionale che «*subordini la costituzione di un gruppo IVA alla condizione che tutti i membri di tale gruppo abbiano personalità giuridica, a meno che detta condizione non sia giustificata dalla prevenzione di pratiche abusive o dalla lotta contro l'elusione e l'evasione fiscale nel rispetto del principio di neutralità fiscale, cosa che spetterà al giudice del rinvio verificare*» (§§ 83 e 84). Ciò in quanto privare taluni operatori economici dei vantaggi derivanti dalla costituzione di un gruppo IVA «*a motivo della forma giuridica con cui uno di tali operatori svolge la propria attività equivale a trattare in modo diverso attività analoghe che si trovano dunque in concorrenza le une con le altre, tralasciando il fatto che il soggetto passivo è proprio contraddistinto dall'attività economica e non dalla forma giuridica*» (§ 82). In generale sulla tematica, si veda GRZYIAK B., *VAT groups and the right of deduction across the European Union: review and analysis*, in *international VAT Monitor*, Vol. 32 (2021), no. 4, p. 202 ss.; PFEIFFER S., *VAT Grouping from a European Perspective*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2015. Per l'impatto della Direttiva sulla normativa nazionale, si veda, tra i tanti, MELIS G., GIANCOLA L., *Cross-border VAT groupings: the effects of the new Italian regulation*, in *European Taxation*, Vol. 58 (2018), no. 8, p. 381-386.

Per ciò che attiene, invece, la differente *dimensione concorrenziale*, la neutralità esclude una qualsiasi disparità di trattamento tra forniture di beni o servizi simili e/o tra operatori economici in concorrenza tra di loro. Tale dimensione è collegata al principio di uguaglianza e di parità di trattamento ed assume particolare importanza potendo fare elevare la neutralità concorrenziale fino al rango di principio primario⁵⁴. Il legame con il principio di uguaglianza e di parità di trattamento emerge tanto sotto il profilo oggettivo, quanto sotto quello soggettivo.

Dal punto di vista oggettivo, è stato evidenziato come «*secondo una giurisprudenza consolidata, il principio della neutralità fiscale osta a che merci o prestazioni di servizi simili, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA*»⁵⁵. Con riferimento a tale ultimo profilo è stato affermato, inoltre, come per raggiungere la piena neutralità e la realizzazione di un vero e proprio mercato unico, beni o servizi simili che siano in concorrenza tra di loro (cioè bene i servizi che siano fungibili dal punto di vista della loro utilità da parte del consumatore) devono essere soggetti allo stesso trattamento IVA anche per ciò che attiene le aliquote e le esenzioni⁵⁶, evitando che lo strumento impositivo sia utilizzato per raggiungere finalità selettive sui beni e/o per produrre effetti redistributivi. Fondamentale, in tale senso, appare la necessità che gli operatori economici siano effettivamente in concorrenza tra di loro e che operino su beni e servizi che non necessariamente devono essere identici, bastando che gli stessi siano almeno simili.

La parità di trattamento, come detto, opera pure da un punto di vista soggettivo, nel senso che anche i soggetti passivi che si trovino ad operare in situazioni simili devono essere trattati in modo uguale, indipendentemente dalla forma giuridica che essi possiedono. Sotto tale profilo, la Corte di Giustizia ha avuto modo di specificare, infatti, come «*il principio generale di parità di trattamento, di cui il principio di neutralità fiscale costituisce un'espressione particolare a livello di diritto comunitario derivato e nel settore peculiare della fiscalità, impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata (sentenza Marks & Spencer, cit., punto 51 e la giurisprudenza ivi citata). Esso presuppone, segnatamente, che le diverse categorie di operatori economici che si trovano in situazioni analoghe vengano trattate allo stesso modo*

⁵⁴ Ci si limita ad accennare a questo concetto, rimandando per una compiuta analisi dello stesso a quanto illustrato nei §§ 3 ss. di questo Capitolo.

⁵⁵ Tra le tante, CGUE, sentenza del 15 novembre 2012, causa *Finanzamt Steglitz / Zimmermann* (C-174/11), § 48; sentenza 19 luglio 2012, *A Oy* (C-33/11), § 32.

⁵⁶ Tra le tante: CGUE, sentenza del 10 novembre 2011, causa *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs-The Rank Group plc* (C-259/10 e C-260/10); CGUE, sentenza del 27 febbraio 2014, causa *Pro Med Logistik GmbH-Finanzamt Dresden-Süd, Eckard Pongratz, Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt* (C-454/12 e C-455/12).

al fine di evitare qualsiasi distorsione della concorrenza nel mercato interno, ai sensi dell'art. 3, n. 1, lett. g), CE»⁵⁷.

Resta da dire, infine, della terza dimensione, quella *giuridica*, in relazione alla quale la neutralità impatta direttamente sugli effetti giuridici derivanti dall'applicazione dell'imposta, il cui peso economico non dovrebbe mai (ma il condizionale è d'obbligo) ricadere sull'operatore economico, ma unicamente sul consumatore, quale unico soggetto che manifesta l'indice di capacità contributiva (il consumo, appunto) che l'imposta intende colpire.

Da questo punto di vista, la dimensione giuridica si compendia di tutte quelle tecnicità⁵⁸ che permettono la completa attuazione della neutralità attraverso la precisa previsione degli strumenti (il diritto alla detrazione, la definizione dei presupposti applicativi, l'applicazione del principio di destinazione, etc.) attraverso i quali è possibile garantire che l'operatore economico non resti inciso dal tributo⁵⁹.

In questa dimensione, come sottolineato anche dalla Corte di Giustizia, la neutralità fiscale assume diversi significati.

Un primo significato è collegato al sistema della detrazione dell'IVA pagata a monte⁶⁰. Come precisato dalla Corte di Giustizia, infatti, *«la nozione di neutralità è impiegata in sensi diversi in materia di IVA [...] [e] rammentando che il meccanismo di detrazione previsto dalla sesta direttiva è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, la Corte ha deciso che il sistema comune dell'IVA è volto a garantire la neutralità per quanto riguarda l'onere fiscale di tutte le attività economiche, purché tali attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA»*⁶¹. È stato, inoltre, specificato da parte della dottrina come affinché il diritto di detrazione possa garantire concretamente il rispetto della neutralità, questo debba essere *tempestivo* ed *effettivo*, non potendo essere neutrale un'operazione rispetto alla

⁵⁷ Si veda in particolare l'importante sentenza 29 ottobre 2009, relativa alla causa *NCC Construction Danmark A/S / Skatteministeriet* (C-174/08), § 44.

⁵⁸ Così come definite dalla dottrina. Si veda ancora MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'IVA, tra "mito" e (perfettibile) realtà*, *op. cit.*, p. 275.

⁵⁹ Oltre a questo fanno parte della dimensione giuridica anche tutte le norme che si occupano dell'applicazione concreta dell'IVA, quali, ad esempio, quelle riguardanti le aliquote e le esenzioni.

⁶⁰ Ci si occuperà in maniera approfondita del diritto di detrazione nel Capitolo successivo. È importante però sin da ora sottolineare come la Corte di Giustizia UE, nella sentenza citata, abbia – a parere di chi scrive, correttamente – associato al concetto di neutralità la sola componente della detrazione e non anche quella della rivalsa, la quale molto spesso viene descritta dalla dottrina nazionale quale ulteriore elemento che, insieme alla detrazione, permette all'imposta di essere neutrale per l'operatore economico.

⁶¹ CGUE, sentenza del 15 novembre 2012, causa *Finanzamt Steglitz / Zimmermann* (C-174/11), § 46. Pare il caso di rilevare, comunque, come la giurisprudenza della Corte di Giustizia già negli anni '80 aveva evidenziato l'importanza della detrazione connessa alla neutralità fiscale, qualificandola (la detrazione) addirittura in termini di principio. Si ricordano, tra le prime pronunce, la sentenza del 10 luglio 1984, causa *Dansk Denkavit ApS-Ministeriet for Skatter og Afgifter* (C-42/83), nella quale si afferma che il «*principio fondamentale del sistema dell'IVA è il diritto generalizzato a defalcarlo*».

quale, a fronte di un’IVA a valle superiore rispetto all’IVA a monte, non sia garantito immediatamente il rimborso dell’eccesso di IVA all’operatore economico, anche perché questo genererebbe delle situazioni di diseguaglianza tra imprese più piccole e imprese più grandi⁶².

Con specifico riferimento al diritto alla detrazione, però, essendo questo il fulcro dell’applicazione della neutralità, tale diritto ricopre una posizione mediana, che si pone a metà strada tra la dimensione concorrenziale e quella giuridica.

Un ulteriore significato è collegato alla *trasparenza* nel senso che l’imposta deve essere misurabile esattamente dal singolo contribuente, il quale ad ogni stadio della catena economica deve potere conoscere sia a quanto ammonti l’importo da versare in relazione al valore aggiunto da esso prodotto, sia a quanto ammonti quello che definitivamente inciderà sul consumo finale, in quanto si tratta di un importo calcolato in percentuale su un dato prezzo⁶³.

Orbene, premesso che nel prosieguo di questo lavoro non si farà più riferimento alla dimensione economica/normativa, in quanto questa svolge un ruolo di chiusura rispetto alle esperienze passate, con il fine di evitare che gli errori propri di sistemi sulla cifra d’affari a cascata applicati prima dell’emanazione delle prime Direttive IVA possano ripercuotersi sull’IVA europea (ragione per la quale tale dimensione, grandemente approfondita in chiave storico-evolutiva nel Capitolo I, non verrà qui ulteriormente approfondita, essendosi ormai consolidata nel superamento definitivo dei sistemi a cascata e non essendoci margini di dubbio in merito), con riferimento alle altre due dimensioni pare di potersi concludere come

⁶² Cfr. KOLOZS B., *Neutrality in VAT*, in *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, op. cit., p. 210, nella parte in cui afferma che «*The complicated VAT chain only makes sense if the supplier (the business sector) is able to deduct the output VAT immediately. The right of the taxpayer to deduct VAT should emerge at the same time when the supply is performed and the invoice is issued. ‘Deduction’, however, is nothing more than a right. If the taxable person has more output than input VAT, a tax refund should take place. The refund process could be quite long and in some cases and countries the refund is subject to further conditions. In reality, it might also take a year before the output VAT is actually refunded. It seems justifiable from the tax administration’s point of view that a certain amount of VAT should be accumulated in order to avoid dealing with tax returns of five euro. It could also be perceived as a reduction of the heavy administrative burdens of small enterprises. On the other hand, once output VAT is paid in January why does the taxable person have to wait almost one year for the tax refund? This means that the treatment of the business sector is not neutral because the bigger taxpayers are able to get tax refunds more often within a year while smaller businesses might receive a VAT refund once a year.*».

⁶³ Cfr. TERRA B., KAJUS J., *A guide to the European VAT Directives*, op. cit., p. 235, il quale evidenzia come, invece, nei sistemi cumulativi a cascata vigenti prima dell’introduzione dell’IVA armonizzata, tale trasparenza non fosse perseguibile. In specie, si è sottolineato come «*In cumulative cascade tax systems legal neutrality can never be guaranteed [...]. In such systems tax is imposed at all or at several stages of the production and distribution chain. At each stage the tax is cumulated or “pyramided”. Vertical and horizontal integration of production and distribution results in a reduction of taxes under the cumulative cascade system. The tax burden on a given product cannot be determined exactly because a product may have different producers with varying levels of integration and therefore carries different tax burdens. As a result cumulative cascade systems do not offer legal neutrality.*».

(i) se da un lato la dimensione concorrenziale abbraccia un significato più ampio e strutturale di neutralità che, ponendosi (soprattutto) dal punto di vista del mercato, mira a garantire un sistema uniforme e quanto più armonizzato privo di distorsioni, (ii) dall'altro lato, la dimensione giuridica si pone più dal punto di vista dell'operatore economico, volendo garantire che lo stesso possa operare senza doversi fare carico del peso economico del tributo.

Si può, dunque, affermare – in via di prima approssimazione, essendo la tematica approfondita al paragrafo seguente – come nella dimensione concorrenziale, alla neutralità possa attribuirsi il significato di *non discriminazione*, mentre nella dimensione giuridica, la neutralità imponga la necessità di garantire all'operatore economico la *propria neutralità*, intesa quale diritto alla detrazione, il quale molto spesso deve interfacciarsi con esigenze altre che, talvolta, ammettono deroghe al diritto medesimo (si pensi alle operazioni esenti).

Questa diversa portata applicativa (sull'intero mercato da un lato, sul singolo operatore dall'altro) riverbera i propri effetti anche sul ruolo stesso che la neutralità (principio di) assume nella gerarchia delle fonti, assurgendo in un caso a principio generale fondamentale e in un altro caso no. E infatti, anticipando quanto verrà descritto nel paragrafo che segue, se nella *dimensione concorrenziale* la neutralità, nel collegamento con il principio di uguaglianza e di parità di trattamento assume il valore di principio primario, al contrario nella *dimensione giuridica* la neutralità assume il valore di principio secondario.

3. Il principio di neutralità dell'IVA e il bilanciamento con gli altri principi

Nella sua celebre opera *I diritti presi sul serio*, Ronald Dworkin affermava come i principi *vanno a caccia in coppia*⁶⁴, ciò in ragione del fatto che molto spesso gli stessi nascono dal bilanciamento di più esigenze tra loro contrapposte. Come pure è stato sottolineato in dottrina, «*although achieving neutrality, under its manifold acceptations, is highly desirable, in practice it might be necessary to reconcile such principle with other ones*»⁶⁵. Pertanto, analizzare il principio di neutralità senza interessarsi del profondo rapporto che lega tale principio agli altri principi fondamentali che parimenti governano la materia IVA, rischierebbe di fornire un'interpretazione non corretta dello stesso e decontestualizzata rispetto al settore di riferimento.

Il principio di neutralità, dunque, risponde anch'esso alla costante logica del dialogo tra principi e deve essere bilanciato tenendo conto delle altre esigenze da contemperare; ciò,

⁶⁴ Cfr. DWORKIN R., *I diritti presi sul serio*, Bologna, 2010, p. 48 ss. (traduzione dell'edizione originale di *Taking Rights Seriously*, Cambridge (Mass.), Harvard University Press, 1977).

⁶⁵ Cfr. BERETTA G., *European VAT and the Sharing Economy*, op. cit., p. 65.

sempre alla luce della “sequenza” più sopra descritta di *principio-vincoli-bilanciamento-deroghe*, che attribuisce la caratteristica della multidimensionalità e multifunzionalità al principio.

Si pensi alle ipotesi fisiologiche di allontanamento dalla neutralità, come ad esempio, alle operazioni esenti, nelle quali all’esigenza di tutela della neutralità dell’operazione fa da contraltare l’esigenza di tutelare altri interessi parimenti meritevoli di tutela, quali la salute, per citarne uno. Si pensi ancora alle ipotesi patologiche di allontanamento dalla neutralità, ad esempio nei contesti di frodi IVA, nelle quali all’esigenza di tutela della neutralità dell’operazione fa da contraltare l’esigenza di tutelare il gettito IVA, con disconoscimento del diritto di detrazione dell’operazione per ragioni para-sanzionatorie⁶⁶. Ecco, in tali situazioni di *deviazione* dal modello neutrale di applicazione dell’imposta appare fondamentale comprendere quale dei due valori in gioco debba prevalere sull’altro e il perché e comprendere se, in caso di “soccombenza” della neutralità, la prevalenza dell’altro valore da tutelare sia giustificabile alla luce dei principi e della normativa di riferimento, non potendo essere tale scelta demandata arbitrariamente alla giurisprudenza.

Per fare ciò, appare imprescindibile interrogarsi su quale sia il rilievo (il “rango”) che lo stesso principio di neutralità assume nella gerarchia delle fonti, per capire se allo stesso possa attribuirsi il valore di principio fondamentale desumibile dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri o dai Trattati, ovvero se sia un principio di secondo livello privo di tale forza.

Orbene, come noto, (i) i principi che sono enunciati espressamente nei Trattati europei, (ii) quelli che sono comuni ai vari Stati membri⁶⁷, (iii) i principi desumibili dalla Convenzione

⁶⁶ L’analisi delle ipotesi fisiologiche e patologiche di allontanamento dalla neutralità saranno analizzate nel Capitolo successivo.

⁶⁷ La valorizzazione dei principi costituzionali degli Stati membri è emersa con tutta la sua forza con la Carta di Nizza che, nel proprio preambolo, prevede espressamente che la stessa «*Carta riafferma, nel rispetto delle competenze e dei compiti della Comunità e dell’Unione e del principio di sussidiarietà, i diritti derivanti in particolare dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali comuni agli Stati membri, dal trattato sull’Unione europea e dai trattati comunitari, dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali, dalle carte sociali adottate dalla Comunità e dal Consiglio d’Europa, nonché i diritti riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee e da quella della Corte europea dei diritti dell’uomo*». Si è già detto – ma vale la pena qui ribadirlo – come la Carta di Nizza sia entrata a pieno titolo nel diritto dell’Unione con il Trattato di Lisbona che, nel modificare l’art. 6 TUE, ha previsto espressamente che «*[...] I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell’Unione in quanto principi generali*» incluso, per quel che qui rileva, il principio di uguaglianza (anche nella connotazione di uguaglianza fiscale). Grande rilievo si riconosce pure all’art. 4, § 2, TUE, a mente del quale «*L’Unione rispetta l’uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali. Rispetta le funzioni essenziali dello Stato, in particolare le funzioni di salvaguardia dell’integrità territoriale, di mantenimento dell’ordine pubblico e di tutela della sicurezza nazionale. In particolare, la sicurezza nazionale resta di esclusiva competenza di ciascuno Stato membro*».

dei diritti fondamentali dell'uomo e (iv) quelli generali del diritto internazionale, sono principi che, nell'architettura dell'ordinamento unionale, assumono un rilievo primario, in quanto «*espressivi della così detta costituzione economica europea [...] [e rappresentano] il nucleo essenziale del diritto europeo*»⁶⁸. Tali principi, in ragione del loro ruolo cardine nella prospettiva europea sono comunemente definiti principi generali o principi fondamentali⁶⁹ e vincolano tanto le istituzioni europee, quanto quelle nazionali. I principi generali vincolano, altresì, gli organi giurisdizionali i quali, nell'interpretazione delle norme sottoposte alla loro attenzione, non possono prescindere dal tenere in debita considerazione tali principi, i quali possono essere utilizzati quale correttivo dei Trattati in caso di lacune o quale loro integrazione nel caso in cui questi ultimi necessitino di una maggiore specificazione⁷⁰. Accanto a tali funzioni, i principi generali permettono anche di «*individuare i limiti dell'esercizio di poteri da parte dell'amministrazione nei confronti degli amministratori; o per determinare più in generale la legittimità di un atto o di un comportamento di una istituzione comunitaria o di uno Stato membro. In ogni caso si tratta normalmente di parametri di legittimità, dunque di norme idonee a creare diritti e obblighi*»⁷¹.

Orbene, ai fini IVA entrano in gioco molti principi generali⁷² ma, con particolare attenzione al principio di neutralità, fondamentale importanza assumono (i) da un lato, il

⁶⁸ DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 2. Tra questi si annovera, ad esempio, e per ciò di interesse, il principio di non discriminazione. Lo stesso Autore ha, altresì, affermato come «*la Corte di Giustizia ha assicurato il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione dei Trattati (art. 220, Tratt. CE – ora art. 19 Tratt. UE riformato), richiamando spesso regole di diritto non scritto, che esprimono i principi generali su cui si basano i diversi ordinamenti giuridici, talvolta tali principi sono risultati particolarmente incisivi e innovativi*» (p. 1-2).

⁶⁹ Anche se «*not all the general principles of EU tax law relate to fundamentals rights. There are also general principles related to the State, which include the principle of territoriality, autonomy, and mutual recognition*» (KOKOTT J., *EU Tax Law*, Monaco, 2022, p. 21). Peraltro, come evidenziato sempre dall'Autrice, i principi generali si suddividono, poi, in grandi categorie: mentre la prima, quella dei «*general, general principles*», è una categoria che riguarda principi la cui applicazione non è limitata al solo diritto tributario, ma ciononostante tali principi hanno un notevole impatto sullo stesso (ad esempio, il principio di proporzionalità); la seconda categoria, ricavabile dalla prima, ricomprende quei principi generali i quali, però, nella materia tributaria hanno assunto un significato specifico loro proprio. Il riferimento è, ad esempio, al generale principio di uguaglianza – o di parità di trattamento come si dirà meglio al § 3.1. – che ha sviluppato «*its tax specific subprinciples of ability to pay, of neutrality and of cohesion of the tax system*». Per una completa disamina dei principi generali si rimanda anche a LASOK QC K. P. E., *Eu Value Added Tax Law*, op. cit., p. 96.

⁷⁰ Peraltro, come autorevolmente sostenuto, tali principi «*rappresentano indubbiamente uno dei principali fattori o momenti di ravvicinamento e di integrazione degli ordinamenti statali; sia perché, quando effettivamente comuni, costituiscono la necessaria omogeneità di fondo del sistema integrato, sia perché, quando non veramente comuni, in quanto propri di alcuni ordinamenti soltanto, sono in grado di progressivamente espandersi ed imporsi, attraverso la "mediazione" della Corte di Giustizia, all'interno di quegli ordinamenti che non li riconoscono o li riconoscono diversamente. Tanto maggiore sarà il valore che la Corte attribuisce a un principio, tanto maggiore sarà la prospettiva che possa imporsi ed essere riconosciuto in tutti gli ordinamenti statali, e non soltanto con riguardo ai settori comunitari ma in generale: in ciò risiede appunto la forza unificatrice dei principi e della giurisprudenza della Corte*» (così STROZZI G., *Il sistema normativo*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo* (a cura di CHITI M. P., GREGO G.), Milano, 1997, p. 49).

⁷¹ TESAURO F., *Diritto comunitario*, Padova, 2008, p. 107.

⁷² In particolare, con riferimento ai principi scritti rinvenibili nei Trattati (superiore punto (i)) si richiamano ad esempio (a) gli artt. 18 e 19 TFUE, che prevedono il generale principio di non discriminazione sulla base

principio di uguaglianza e, con esso, i principi di parità di trattamento e di non discriminazione⁷³ – sanciti in generale agli artt. 20 e 21 della Carta di Nizza –, che permettono di elevare la neutralità concorrenziale (anch'essa) a principio fondamentale, come si vedrà meglio *infra*; e (ii) dall'altro lato, il principio di proporzionalità, specie per ciò che attiene la materia sanzionatoria e procedurale.

Comprendere, dunque, se il principio di neutralità dell'IVA possa assurgere a principio generale e fondamentale permette di comprenderne fino in fondo l'ampiezza, valorizzando appieno lo stesso nelle sue applicazioni e nelle sue deviazioni.

In particolare, si è già detto di come, nonostante la neutralità non sia espressamente qualificata in termini di principio né nella Direttiva IVA, né nei Trattati europei ratificati⁷⁴, oggi nessuno dubiti dell'esistenza del principio di neutralità in campo IVA, quale principio avente forza immanente nel sistema⁷⁵. Questo è confermato (i) non solo dal continuo richiamo al principio di neutralità, quale faro che illumina la corretta applicazione dell'IVA,

della nazionalità e il principio di uguaglianza, cui fa seguito il divieto di discriminazioni in base al sesso, alla razza, o l'origine etnica, la religione, le convinzioni personali, e, con particolare riguardo alla materia fiscale, (b) gli artt. 110-112 TFUE, che declinano il principio di non discriminazione nell'ambito delle transazioni commerciali etc., (c) gli artt. 101-106 TFUE che si occupano della salvaguardia della concorrenza, nonché (d) gli stessi principi di uguaglianza e non discriminazione così come enunciati agli artt. 20 e 21 della Carta di Nizza; con riferimento ai principi comuni agli Stati membri (superiore punto (ii)) si richiama il centrale principio di proporzionalità (per l'analisi del quale si rimanda al successivo § 3.2.).

⁷³ Sul principio di uguaglianza e di non discriminazione e sulle conseguenti implicazioni fiscali si vedano, per tutti, AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, p. 11 ss.; CALVO ORTENG R., *Uguaglianza e non discriminazione*, in *Per una costituzione fiscale europea* (a cura di DI PIETRO A.), Padova, 2008, p. 228 ss.; FANTOZZI A., *Dalla non discriminazione all'uguaglianza in materia tributaria*, in *Per una costituzione fiscale europea* (a cura di DI PIETRO A.), Padova, 2008, p. 206; GARBARINO C., *Diritto internazionale tributario amministrativo*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Sez. comm., Torino, 2008; GARBARINO C., *Principio di non discriminazione (diritto tributario comunitario)*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Sez. comm., Torino, 2008; MALHERBE J., *L'égalité en matière fiscale dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 1994, p. 883 ss.; QUEIROLO I., *Diritti fondamentali (Unione europea)*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Torino, 2010.

⁷⁴ In realtà, un unico riferimento al principio di neutralità è possibile rinvenirlo nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea all'art. 214, ma con un'accezione totalmente lontana dalla neutralità concorrenziale in ambito IVA e, in specie, in materia di aiuti umanitari, in relazione ai quali si prevede che le azioni in tale ambito debbano essere condotte *conformemente ai principi del diritto internazionale e ai principi di imparzialità, neutralità e non discriminazione*. Ugual previsione era presente anche nel Trattato che mirava ad adottare una Costituzione per l'Europa (come noto non ratificato), all'art. III-321.

⁷⁵ Si veda O'SHEA T., *European Tax Controversies: Fiscal Neutrality and EU Law*, in *CFE Tax Advisers Europe. 60th Anniversary – Liber Amicorum* (edited by VAN THIEL S., VALENTE P., RAVENTÓS-CALVO S.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2019, p. 93-128. L'Autore si interroga sull'esistenza di un principio generale di neutralità fiscale nel diritto unionale, indipendentemente dalle singole vicende impositive (e, quindi, non solo in campo IVA, ma anche negli altri settori), concludendo come «*The analysis conducted above demonstrates that the principle of fiscal neutrality is not a general principle of EU law. It is a more limited principle than the principle of equal treatment (or national treatment). It is not a "constitutional" principle, like the principle of equal treatment, but simply reflects the general principle of equal treatment in the areas of law in which secondary EU legislation has been implemented, such as VAT, the Parent-Subsidiary Directive and the Mergers Directive, or when a specific rule of the TFEU requires it, like the internal taxation rule in relation to goods*».

da parte della Corte di Giustizia, (ii) ma anche dal costante dialogo che il principio di neutralità intrattiene con gli altri principi generali europei.

Da tale dialogo – e, in specie, da quello con gli altri principi generali rilevanti ai fini IVA – e dalla stessa lettura della giurisprudenza della Corte di Giustizia – che qualifica il principio sempre in maniera cangiante – è possibile, però, avvedersi di come il principio di neutralità, nella sua costante multifunzionalità e multidimensionalità (così più sopra descritta), non ricopre una sola posizione all'interno della *gerarchia dei principi*. E, infatti:

- nella sua dimensione concorrenziale (quella che le stesse Direttive IVA chiamano *neutralità concorrenziale*), il principio di neutralità dialoga con il principio di uguaglianza (così come riconosciuto dalla Carta di Nizza) e ne rappresenta una derivazione, assumendo, per suo tramite, la portata di principio generale e fondamentale in grado (in teoria) di influenzare le istituzioni dell'Unione europea nell'adozione delle loro misure;
- mentre nella sua dimensione giuridica – rappresentata dalla regolamentazione, ad esempio, delle esenzioni, delle aliquote, etc. – tale dialogo non si realizza e il principio di neutralità non si eleva a principio generale fondamentale, ma rappresenta un principio di diritto secondario.

Qualificare o meno il principio di neutralità quale principio generale, dunque, non è una differenza di poco momento, posto che solo i principi generali assumono «*il carattere di norme generali dell'ordinamento comunitario, connotandosi come vere e proprie regole di orientamento e limitazione del potere normativo. Ne consegue in particolare una duplice funzione giuridica: in primo luogo essi costituiscono un parametro di valutazione di legittimità dell'esercizio del potere normativo in ambito comunitario, e dunque un limite sopralegislativo rispetto alla validità ed efficacia delle norme contenute in regolamenti e direttive oltreché, evidentemente, un limite rispetto agli atti legislativi nazionali che riguardano materie comunitarie; in secondo luogo tali principi assolvono una funzione di indirizzo in sede interpretativa, particolarmente rispetto all'attività decisoria della Corte di Giustizia, ma anche rispetto ai giudici nazionali che intervengono su materie comunitarie, quali criteri di selezione nell'ambito delle varie possibili interpretazioni normative*»⁷⁶.

⁷⁶ BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2016, p. 115.

3.1. L'inquadramento della neutralità alla luce del bilanciamento con il *principle of equality*

Innanzitutto una precisazione terminologica. Nel titolo di questo paragrafo è stato deciso volutamente di non tradurre il “*principle of equality*” – il cui fondamento normativo è negli artt. 20 e 21 della Carta di Nizza – in quanto lo stesso, in ambito IVA e specificatamente in relazione al principio di neutralità, viene utilizzato, tanto nella traduzione di *principio di uguaglianza*, quanto in quella di *principio di parità di trattamento*, quanto ancora in quella di *principio di non discriminazione*. Non è possibile, quindi, tradurre in maniera univoca tale principio e, quindi, tutte le volte nelle quali verrà effettuato un richiamo al *principle of equality* tutte e tre le traduzioni illustrate saranno trattate quali sinonimi. Questa precisazione non è di poco momento, se sol si considera che nel nostro ordinamento parità di trattamento e non discriminazione rappresentano un corollario del principio di uguaglianza, il quale assume un’accezione non solo negativa (come nell’IVA) di astensione dal porre in essere comportamenti discriminatori, ma anche positiva-promozionale⁷⁷.

A tale premessa, ne deve seguire necessariamente un’altra: nel paragrafo che segue, l’attenzione allo studio del *principle of equality* sarà limitato al solo rapporto tra esso e il principio di neutralità. Per tale ragione, non ci si soffermerà né sull’origine dello stesso quale principio generale⁷⁸, né sulla sua portata applicativa⁷⁹.

Orbene, fatte queste doverose premesse, come più volte ribadito nel corso di tale lavoro, benché il principio di neutralità in quanto tale non sia stato espressamente evocato nelle Direttive IVA, allo stesso si faceva riferimento, sebbene non espressamente e (quantomeno) nella sua dimensione concorrenziale, già nella prima Direttiva IVA, nella quale nell’ottavo considerando di cui al preambolo era stato specificato come fosse necessario aspirare “ad

⁷⁷ Si pensi all’art. 3 della nostra Carta Costituzionale, in relazione al quale, ai commi 1 e 2 è possibile evincere proprio tale distinzione.

⁷⁸ Basti qui solo ricordare che già prima del suo riconoscimento formale nella Carta di Nizza, la stessa Corte di Giustizia dell’Unione europea ne aveva ritratto l’esistenza dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri. Era stato infatti affermato come «L’art. 40, n. 3, 2° comma del trattato dispone che l’organizzazione comune dei mercati «deve escludere qualsiasi discriminazione fra produttori o consumatori della Comunità»; questa norma, benché vieti indiscutibilmente qualsiasi discriminazione fra produttori dello stesso prodotto, non contempla altrettanto inequivocabilmente i rapporti fra diversi settori industriali o commerciali nel campo dei prodotti agricoli trasformati; ciò non toglie che il divieto di discriminazione enunciato dalla norma summenzionata è solo l’espressione specifica del principio generale di uguaglianza che fa parte dei principi fondamentali del diritto comunitario; questo principio impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata» (sentenza 19 ottobre 1977, in relazione alle cause riunite *Albert Ruckdeschel & Co. e Hansa-Lagerhaus Ströh & Co. / Hauptzollamt Hamburg-St. Annen* (C-117/76); *Diamalt AG / Hauptzollamt Itzehoe* (C-167/77), § 7).

⁷⁹ L’estensione del *principle of equality*, infatti, va ben oltre i significati qui indicati, in quanto si estende fino a ricomprendere la tutela delle libertà fondamentali, il divieto degli aiuti di Stato (art. 107 TFUE), il divieto di tassare in maniera diversa prodotti simili di altri Stati membri (art. 110 TFUE), la capacità contributiva, etc.

una neutralità concorrenziale nel senso che, all'interno di ciascun paese, sulle merci di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, qualunque sia la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione, e che, negli scambi internazionali, sia noto l'ammontare del carico fiscale gravante sulle merci affinché si possa effettuare un'esatta compensazione del carico stesso⁸⁰. La Corte di Giustizia ha in più occasioni evidenziato come tale disposizione dovesse essere interpretata nel senso che tutte le attività economiche e tutti gli operatori economici che svolgono le stesse attività devono essere trattati nello stesso modo⁸¹, con ciò evocando il *principle of equality* (cioè, appunto, i principi di parità di trattamento, non discriminazione e di uguaglianza).

Il principio di neutralità IVA e il *principle of equality*, però, non sono principi tra loro identici, ancorché siano estremamente connessi. In via di prima approssimazione, infatti, il primo ha un ambito applicativo molto più limitato del secondo, potendosi l'*equity* applicare anche al di fuori della materia fiscale e, quindi, al di fuori della sola IVA, mentre la neutralità dell'IVA si applica solo nel contesto di un mercato concorrenziale. Si pensi, ad esempio, alla lettera dell'art. 21 della Carta di Nizza, che fa riferimento alle discriminazioni fondate sulla razza, sul sesso, sul colore della pelle, etc. Da qui discende una seconda grande differenza, determinata dal fatto che l'*equity* è concessa a tutti gli individui, mentre la neutralità IVA solo agli operatori del mercato di riferimento che siano posti in concorrenza tra di loro⁸².

L'inquadramento della relazione tra tali due principi non è agevole e, ancora oggi, tanto in dottrina, quanto in giurisprudenza tale questione è oggetto di dibattito.

In dottrina, ad esempio, c'è chi sostiene (addirittura) che «*neutrality is only considered as a "principle of interpretation" of the VAT system while the prohibition of discrimination may trigger the*

⁸⁰ Ma si vedano pure i considerando nn. 4 e 5 della sesta Direttiva IVA, ove si legge che “*considerando che è opportuno tener conto dell'obiettivo della soppressione delle imposizioni all'importazione e delle detassazioni all'esportazione per gli scambi tra gli Stati membri e garantire la neutralità del sistema comune di imposte sulla cifra d'affari in ordine all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi, onde realizzare a termine un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un vero mercato interno; considerando che la nozione di soggetto di imposta deve essere precisata consentendo agli Stati membri, per garantire una migliore neutralità dell'imposta, di includervi le persone che effettuano alcune operazioni occasionali*”.

⁸¹ Tra le tante si veda la sentenza 12 gennaio 2006, relativa alla causa *Turn- und Sportunion Waldburg / Finanzlandesdirektion für Oberösterreich* (C-246/04), nella quale la Corte di Giustizia ha espressamente affermato come «*Il principio di neutralità, che ha trovato la sua espressione nell'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301), e che è del resto inerente al sistema comune dell'IVA, come risulta anche dal quarto e quinto "considerando" della sesta direttiva, comporta che tutte le attività economiche debbano essere trattate allo stesso modo (sentenze 20 giugno 1996, causa C-155/94, Wellcome Trust, Racc. pag. I-3013, punto 38, e Belgocodex, cit., punto 18). Lo stesso vale per gli operatori economici che effettuano le stesse operazioni (sentenza 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punto 41)*».

⁸² BIZIOLI G., REIMER E., *Equality, ability to pay and neutrality*, in *Research handbook on European Union Taxation Law* (edited by PANAYI C. HJI, HASLEHNER W., TRAVERSA E.), Cheltenham (Inghilterra), 2020, p. 53.

invalidation of a legal provision of national or even EU law [...] [and] neutrality and equality are not of the same nature», limitando il valore della neutralità ad un mero concetto economico⁸³.

Ma limitare il principio di neutralità ad un principio di mera interpretazione non è corretto, in quanto non permette di valorizzare fino in fondo il ruolo guida che la neutralità concorrenziale ha assunto sin dalla nascita dell’IVA europea. Il che non significa sminuire l’importanza dell’interpretazione delle norme della Direttiva IVA, fondamentale per il percorso verso l’armonizzazione dell’imposta e verso la creazione del mercato unico – come detto nel Capitolo I –, ma significa valorizzare anche il fondamentale compito assegnato alla neutralità nel completamento della stessa Direttiva IVA, talvolta superando addirittura il dettato normativo⁸⁴.

E infatti, se si limitasse il valore del principio di neutralità a un mero principio di interpretazione, vorrebbe dire attribuire alla neutralità concorrenziale il solo compito di individuare, tra i vari significati evincibili dal tenore letterale delle norme della Direttiva IVA, quello più confacente alla singola norma in analisi. Ma tale ruolo è troppo riduttivo e, soprattutto non permette di spiegare tutte quelle situazioni nelle quali la Corte di Giustizia, per il tramite del principio di neutralità concorrenziale, si è spinta oltre. Si richiamano, in questa prospettiva, ad esempio, tutte quelle pronunce nelle quali la stessa Corte, disinteressandosi del carattere lecito e illecito di talune attività economiche⁸⁵, ne ha predicato l’imponibilità, con applicazione dell’imposta e riconoscimento del diritto alla detrazione. Per giungere a tale conclusione la Corte di Giustizia si è appunto “fatta guidare” dalla neutralità concorrenziale, affermando come nei casi in cui sussista una condizione di concorrenza fra l’attività lecita e quella illecita – nel senso che lecito e illecito sono concepite come due varianti della medesima attività in senso oggettivo, per la quale la presenza di un mercato lecito di raffronto permette anche alle operazioni illecite di rientrare nel sistema IVA –, la non imponibilità delle seconde violerebbe il principio di neutralità, creando delle distorsioni ingiustificate della concorrenza⁸⁶. Limitare la portata di tale approdo ad una mera

⁸³ Si veda AMAND C., *Neutrality Versus Equality*, in *Virtues and Fallacies of VAT. An evaluation after 50 years* (edited by VAN BREDERODE R. F.), *op. cit.*, p. 43 ss. Peraltro, lo stesso Autore, in un precedente articolo era giunto a conclusioni diametralmente opposte. Si veda sempre AMAND C., *VAT neutrality: a principle of EU law or a principle of the VAT system?*, in *World Journal of VAT/GST Law*, 2013, pp. 163.

⁸⁴ Si pensi ai casi *Schul* (C-15/81), *Schul II* (C-47/84), *Drexel* (C-299/86) analizzati nel Capitolo I e richiamati pure *infra*.

⁸⁵ Si veda più in generale INTERDONATO M., *Il principio di neutralità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e i casi di operazioni IVA in malafede ma senza danno per il gettito*, in *Diritto e processo tributario*, 1, 2022, p. 36 ss.

⁸⁶ La Corte di Giustizia dell’Unione europea ha infatti affermato che «Peraltro, in conformità del principio di neutralità fiscale, le operazioni che, sebbene illecite, non riguardino merci la cui immissione in commercio è vietata a causa della loro stessa natura o delle loro particolari caratteristiche e che possono entrare in concorrenza con operazioni lecite sono assoggettate

interpretazione della normativa è, come detto, troppo riduttivo, in quanto la Corte di Giustizia non si è limitata ad una mera interpretazione di singole norme, ma per il tramite del principio, ha “messo a sistema” la vicenda, giungendo a risultati in un certo senso innovativi rispetto alla mera lettera della Direttiva IVA⁸⁷.

Anche la Corte di Giustizia – al pari della dottrina –, però, ha interpretato in maniera ondivaga il rapporto esistente tra il principio di neutralità e il *principle of equity*, essendo stato talvolta affermato come «il principio della parità di trattamento [...] costituisce il corollario del principio di neutralità»⁸⁸; mentre talaltra, e invero nella maggior parte dei casi, è stato affermato esattamente il contrario, cioè che «il principio della neutralità fiscale costituisce la traduzione in materia di IVA del principio della parità di trattamento (sentenza 8 giugno 2006, causa C-106/05, L.u.P., Racc. pag. I-5123, punto 48 e giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, mentre la violazione del principio della neutralità fiscale può essere contemplato solo tra operatori economici concorrenti, [...] la violazione del principio generale della parità di trattamento può essere contraddistinta, in materia tributaria, da altri tipi di discriminazioni, che toccano operatori economici i quali non sono necessariamente concorrenti, ma versano nondimeno in una situazione comparabile per altri rapporti»⁸⁹.

Come affermato da autorevole dottrina, «Tale conclusione schiude le porte a una concezione della neutralità del tributo intesa in un significato giuridico nuovo e originale, che evoca una sorta di “dimensione comunitaria” del principio di uguaglianza, adeguato all’ambito di funzionamento del mercato [...] La neutralità sembra piuttosto assurgere al rango di criterio di giustizia del sistema di imposizione dentro un mercato unificato: quindi viene intesa come dovere per gli Stati di adottare, nel quadro appunto di un’imposta

all’imposta normalmente dovuta ai sensi della normativa comunitaria (v., per quanto riguarda l’importazione in contrabbando nel territorio doganale comunitario di alcol etilico proveniente da paesi terzi, sentenza *Salumets e a.*, cit., punti 19, 20 e 23). A tale proposito è ininfluenza la circostanza che lo svolgimento di attività economiche sia assoggettato nello Stato membro in questione ad uno speciale regime di autorizzazione di esercizio (v., in tal senso, sentenza *Salumets e a.*, cit., punto 22)» (si veda la sentenza del 27 novembre 2003, *Zita Modes Sàrl / Administration de l’enregistrement et des domaines* (C-497/01), § 51).

⁸⁷ E del resto, anche l’ulteriore specificazione fornita sul tema è frutto di una sistematizzazione del sistema applicativo dell’IVA alla luce del principio. È stato, infatti, ulteriormente chiarito come, a contrario, qualora le operazioni siano assolutamente vietate in tutti gli Stati membri e non abbiano, quindi, un mercato lecito di confronto all’interno del perimetro dell’Unione europea, queste non correndo il rischio di alterare la concorrenza, restano, pertanto, al di fuori dell’ambito applicativo della Direttiva IVA. È stato affermato ad esempio che «Si deve ammettere che effettivamente il principio della neutralità fiscale non consente, in materia di riscossione dell’IVA, una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite. Tuttavia questa considerazione non vale per la cessione di merci come gli stupefacenti, che si trovano in una situazione particolare per il fatto di ricadere in tutti gli Stati membri, per loro stessa natura, sotto il divieto assoluto di messa in circolazione, fatta eccezione per un circuito economico rigorosamente sorvegliato in vista dell’uso per scopi medici e scientifici. In questa situazione specifica, in cui è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito, il non assoggettamento all’IVA non può compromettere il principio della neutralità fiscale». Si veda in tal senso la sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea 5 luglio 1988, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat / Inspecteur der Omzetbelasting*, (C-289/86), § 20.

⁸⁸ Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 21 aprile 2005, *Finanzamt Bergisch Gladbach / HE* (C-25/03), § 72.

⁸⁹ Per tutte si veda Corte di Giustizia UE, sentenza 10 aprile 2008, *Marks & Spencer plc / Commissioners of Customs & Excise* (C-309/06), § 49.

generale di consumo, discipline giuridiche il più generali e indifferenziate possibili per tutti i soggetti che operano dentro il mercato unico»⁹⁰.

Insomma, alla neutralità viene attribuito un ruolo molto più incisivo e dirompente del solo criterio interpretativo che, come già anticipato più sopra, permette di riconoscere alla stessa, nella sua *dimensione concorrenziale*, il rango di principio generale primario⁹¹ fino ad essere qualificato dalla dottrina come «*a general principle of EU law and has constitutional status*»⁹².

Nel dialogo tra *principle of equality* e principio di neutralità, quest'ultimo ne esce, quindi, rafforzato, in quanto ne recepisce il valore, acquistando la forza espansiva – sebbene nel “micro-cosmo” IVA – propria di un principio generale e fondamentale immanente al sistema, in grado di fungere quale correttivo dei Trattati in caso di lacune e quale limite insormontabile per i legislatori nazionali e per le istituzioni europee i quali, nell'introduzione (o autorizzazione) di deroghe alla Direttiva IVA, dovrebbero (il condizionale è d'obbligo) operare tenendo a mente l'esigenza fondamentale di mantenere la neutralità del sistema.

3.1.1. L'interpretazione del bilanciamento di tali due principi da parte della Corte di Giustizia

Nel mantenimento della neutralità del sistema, la Corte di Giustizia, ha (avrebbe) un ruolo fondamentale. C'è in dottrina chi sostiene addirittura che la Corte partecipi alla costruzione di un'IVA sovranazionale basata sul principio di neutralità⁹³. Ora, volendo chiarire

⁹⁰ MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'IVA, tra “mito” e (perfettibile) realtà*, op. cit., p. 281-282.

⁹¹ Si veda tra le tante: CGUE, sentenza 31 gennaio 2013, LVK – 56 EOOD / Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (C-643/11), nella parte in cui si afferma espressamente che «Tale principio generale della parità di trattamento, di cui il principio della neutralità fiscale costituisce la traduzione in materia di IVA (v. sentenze del 10 aprile 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Racc. pag. I-2283, punto 49; del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Racc. pag. I-10567, punti 41 e 44, nonché del 10 novembre 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, Racc. pag. I-10947, punto 61), impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata (v. sentenze Marks & Spencer, cit., punto 51; NCC Construction Danmark, cit., punto 44, nonché del 9 giugno 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Racc. pag. I-5059, punto 29)» (§ 55).

⁹² Cfr. SENYK, M., *The origin and destination principles as alternative approaches towards VAT allocation: analysis in the WTO, the OECD and the EU legal frameworks*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2020, p. 30-31. È stato in tal senso specificato anche che «The legal principle of neutrality is primary law in so far as it is an expression of the general principle of equality referring to equal treatment of comparable situations. EU secondary legislation must comply with this requirement. However, this does not apply to the “fundamental principle” of deduction which is simply the result of an economic policy decision taken by the EU legislator. That is true even though such VAT system is now gaining ground throughout the world» (KOKOTT J., *EU Tax Law*, op. cit., p. 122).

⁹³ Sull'importanza del ruolo della Corte di Giustizia, si è già detto nel Capitolo I. Si richiama in questa sede quanto affermato sul punto da HERBAIN C. A., *Vat Neutrality*, op. cit., p. 53, secondo cui «The CJEU (with the General Court) which form the judicial branch of the EU, is called to know the most important cases from which develop a set of essential principals aiming at giving meaning to the EU VAT legislation. Established as one of the four institutions of the EU, the CJEU has the obligation to ensure the achievement of the goals of the communities. Guardian of orthodoxy of Community law, the CJEU assumes a role that exceeds that of internal jurisdictions. Beyond the task of interpreting EU law and

la portata di tale affermazione, la quale viene condivisa solo in parte, deve essere precisato come la Corte di Giustizia, a ben vedere e nonostante la sua funzione imprescindibile, è organo che decide casi e non che crea sistemi, essendo tale ruolo appannaggio solo delle istituzioni europee aventi funzioni legislative e non giudiziarie.

Tale precisazione è tanto più necessaria se si considera che la Corte di Giustizia, in relazione al principio di neutralità, non sempre riesce ad esercitare in maniera coerente e compiuta questa sua funzione di garante della corretta applicazione del principio: nonostante costantemente la Corte affermi come la neutralità «*costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia*»⁹⁴, allo stesso tempo, però, la sviscelse, di fatto ammettendone il superamento. Lo stato dell'arte della giurisprudenza della Corte di Giustizia, quindi, non fornisce sempre una fotografia nitida del principio di neutralità.

Nella ricostruzione che si intende fornire qui appresso, tale nitidezza viene recuperata partendo dall'esigenza del sistema IVA di essere un'imposta che (storicamente, cioè sin dalla sua costituzione e dalla sua origine) vuole evitare distorsioni della concorrenza, nell'ottica di creare un mercato unico armonizzato. A tale livello, l'armonizzazione è massima e inderogabile e non può essere superata né dalle istituzioni europee, né dalla Corte di Giustizia, la quale, però, nelle sue pronunce troppo spesso dimentica l'origine dell'IVA e la necessaria esigenza di preservare la concorrenzialità del mercato⁹⁵.

ensuring its equal application across the EU, the CJEU participate to the construction of a supranational VAT. The case-law of the CJEU consequently has an unequalled importance. Its interpretations impose on national courts and its decisions while being independent from the dispositions it interprets are integrated to them and acquire the same authority».

⁹⁴ Si vedano, senza esigenze di completezza, le seguenti pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione europea: sentenza 18 dicembre 1997, in relazione alle cause riunite *Garage Molenheide BVBA / Belgian State* (C-286/94), *Peter Schepens / Belgian State* (C-340/95), *Bureau Rik Decan-Business Research & Development N V (BRD) / Belgian State* (C-401/95), *Sanders BVBA / Belgian State* (C-47/96), § 47; sentenza del 21 marzo 2000, in relazione ai casi riuniti *Gabalfrisa SL e altri / Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)* (casi da C-110/98 a C-147/98), § 52; sentenza del 19 settembre 2000, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG / Finanzamt Borken e Manfred Strobel / Finanzamt Esslingen* (C-454/98), § 59; sentenza del 21 febbraio 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd / Commissioners of Customs & Excise* (C-255/02), § 92; sentenza del 21 aprile 2005, *Finanzamt Bergisch Gladbach / HE* (C-25/03), § 80; sentenza del 27 settembre 2007, *Albert Collée, as full legal successor to Collée KG / Finanzamt Limburg an der Lahn* (C-146/05), § 26; sentenza del 10 luglio 2008, *Alicja Sosnowska / Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Walbrzychu* (C-25/07), § 14; sentenza dell'8 maggio 2008, in relazione ai casi riuniti *Ecotrade SpA / Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3* (C-95/07 e C-96/07), § 66; sentenza del 18 giugno 2009, *Staatssecretaris van Financiën / Stedeco BV* (C-566/07), § 39.

⁹⁵ Parte della dottrina, trattando dei vari metodi di interpretazione a disposizione della Corte di Giustizia, ha affermato come «*The methods of interpretation are complex, but they are probably not the only reason for the complexity of the EU VAT system. The objectives of neutrality and non-discrimination are enshrined in the Treaty and cannot be ignored, even if the history of the VAT system is largely unknown. Although historical interpretation is encouraged by the Court, the documents regarding specific aspects are used only rarely in litigation despite the fact that many of them are available online*» (si veda AMAND C., *Has VAT Become Complex because of Its Methods of Interpretation?*, in *International VAT Monitor*, 2024 (Vol. 35), no. 5).

Si è detto di come il principio generale di neutralità rappresenti (anche) un *parametro di valutazione di legittimità dell'esercizio del potere normativo in ambito comunitario*⁹⁶. Ciò è sicuramente vero nella sua veste di principio fondamentale (dimensione concorrenziale) – ma lo dovrebbe essere altrettanto, sia pure con maggiori limiti, anche nella sua veste di principio secondario (dimensione giuridica) –.

Ad esempio, la Corte ha applicato il *principio generale* di neutralità (concorrenziale) nei casi di interpretazione delle norme che individuano il soggetto passivo⁹⁷ – che non può essere differentemente qualificato tra uno Stato membro e l'altro –. Il principio, in tali vicende, è stato applicato nella sua *funzione sopralegislativa*, giungendo a superare la stessa Direttiva IVA

⁹⁶ Già con la sentenza 23 aprile 1986, *écologiste Les Verts / Parlamento europeo* (C-294/83), la Corte di Giustizia aveva evidenziato come «*si deve anzitutto sottolineare che la Comunità economica europea è una comunità di diritto nel senso che né gli Stati che ne fanno parte, né le sue istituzioni sono sottratti al controllo della conformità dei loro atti alla carta costituzionale di base costituita dal trattato. In particolare, con gli artt. 173 e 184, da un lato, e con l'art. 177, dall'altro, il trattato ha istituito un sistema completo di rimedi giuridici e di procedimenti inteso ad affidare alla Corte di giustizia il controllo della legittimità degli atti delle istituzioni*» (§ 23).

⁹⁷ Si veda, ad esempio, la sentenza del 29 aprile 2004, *Finanzamt Offenbach am Main-Land / Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR* (C-137/02), con la quale la Corte di Giustizia ha qualificato come soggetto passivo, cui attribuire il diritto di detrazione dell'IVA pagata, un soggetto che, secondo il governo tedesco non era da qualificare come tale considerando «*da un lato, che tutte le attività a monte della Faxworld GbR avevano il solo fine di predisporre l'attività economica di un'altra persona giuridica da costituire, vale a dire la Faxworld AG, e, dall'altro, che la cessione dei beni dalla Faxworld GbR alla Faxworld AG, unica operazione a valle della Faxworld GbR, avrebbe rappresentato una cessione d'impresa non imponibile, in conformità dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva*». La Corte, invece, ricordando «*che l'art. 4 della sesta direttiva prevede per l'IVA una sfera di applicazione molto ampia, che comprende tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione di servizi [...], un singolo che acquista beni necessari allo svolgimento di un'attività economica ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva lo fa come soggetto passivo [...], anche se i beni non vengono subito utilizzati per la detta attività economica. [...] [e che] Conformemente alla finalità della sesta direttiva, che mira in particolare a fondare il sistema comune dell'IVA su una definizione uniforme dei «soggetti passivi», la qualità di soggetto passivo dev'essere valutata esclusivamente in base ai criteri enunciati nell'art. 4 della sesta direttiva (sentenza van Tiem, cit., punto 25). Ne consegue che la sfera di applicazione dell'art. 4 della sesta direttiva non può essere modificata dalla circostanza che uno Stato membro si sia o meno avvalso della facoltà ad esso riconosciuta dall'art. 5, n. 8, di questa stessa direttiva, che gli consente di considerare che, in occasione del trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, non ha avuto luogo alcuna cessione di beni*» (§ 29), ha considerato il soggetto, appunto, un soggetto passivo a fini IVA, valorizzando la dimensione concorrenziale della neutralità. In particolare è stato affermato come «*in queste precise circostanze, e al fine di poter garantire la neutralità dell'onere fiscale, si deve considerare che, qualora lo Stato membro abbia esercitato la facoltà prevista dagli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva, poiché, secondo tali disposizioni “il cessionario continua la persona del cedente”, [...], in quanto cedente dei beni trasferiti, dovrebbe avere la possibilità di prendere in considerazione le operazioni imponibili del cessionario [...] per poter detrarre l'IVA sulle proprie prestazioni a monte, acquisite ai fini delle operazioni soggette ad imposta del detto cessionario*» (§ 42).

Si veda, ancora, la sentenza 1° marzo 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna / Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* (C-280/10), con la quale la Corte ha affermato come non sia in linea con la Direttiva IVA una normativa nazionale che non consenta né ai soci di una società né alla società stessa di far valere il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte su spese di investimento sostenute dai soci medesimi prima della costituzione e registrazione di detta società, ai fini ed in funzione dell'attività economica della stessa; ciò in quanto, prosegue la Corte, l'art. 4, § 1 della sesta Direttiva IVA, che considera «*soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche*», deve essere interpretato nel senso che sarebbe in contrasto con il principio di neutralità ritenere che le spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione siano soltanto quelle sostenute nel momento in cui vi è lo sfruttamento effettivo, in quanto già prima il soggetto deve essere considerato soggetto passivo. Ulteriore esempio è quello di cui alla sentenza 8 settembre 2022, *Finanzamt R / W GmbH* (C-98/21).

(la cui rigida applicazione secondo il significato letterale avrebbe condotto al disconoscimento del diritto di detrazione) a tutela e garanzia della neutralità dell'operazione.

Sono un esempio di una simile applicazione del *principio generale* di neutralità, anche, i casi *Schul* (C-15/81), *Schul II* (C-47/84), *Drexler* (C-299/86)⁹⁸ analizzati al § 2 del Capitolo I, in virtù dei quali la Corte di Giustizia, al fine di assicurare il corretto funzionamento dell'IVA, interpretò l'art. 95 del Trattato nel senso di introdurre un obbligo di rimborso nel paese di destinazione, in maniera del tutto contrastante con il dettato delle Direttive IVA di riferimento – la quale però non aveva introdotto delle deroghe al sistema di determinazione dell'IVA all'importazione –, ripristinando in tal modo la completa neutralità dell'operazione per tutti i soggetti passivi coinvolti. Ciò proprio valorizzando il principio di neutralità (nella dimensione concorrenziale) in relazione al principio di parità di trattamento e di uguaglianza.

La Corte di Giustizia, però, come anticipato, non è stata sempre coerente nell'applicazione (virtuosa) della neutralità e, proprio nei casi da ultimo richiamati, ha manifestato la propria imprecisione nel “*maneggiare*” il principio creando taluni problemi applicativi dello stesso che hanno ingenerato confusione sulla sua portata, che possiamo riscontrare ancora oggi. E infatti, a parità di normativa, nella causa *ORO* (C-165/88) la stessa Corte si determinò in maniera diametralmente opposta rispetto ai propri precedenti casi *Schul*, *Schul II* e *Drexler*, non ammettendo la rilevanza del principio di parità di trattamento, quale aggancio normativo per fare prevalere la neutralità concorrenziale dell'operazione rispetto al dato letterale della disposizione della Direttiva IVA in materia di importazioni, non riconobbe l'IVA già assolta, escludendo così la neutralità dell'operazione⁹⁹.

Appare a questo punto interessante interrogarsi sul come si atteggi il principio di neutralità, nella sua dimensione concorrenziale – posta a fondamento del mercato unico e con l'obiettivo di evitare distorsioni della concorrenza –, anche in quei settori nei quali è la stessa Direttiva IVA a riconoscere un margine di discrezionalità al legislatore nazionale, il quale (ad esempio in punto di aliquote ed esenzioni) può derogare la disciplina uniforme IVA.

⁹⁸ Che, si ricorda, analizzavano la neutralità dell'imposta in relazione all'effetto del cumulo dell'IVA nel commercio dei beni di seconda mano, determinato dall'applicazione dell'art. 2, § 1, n. 2 della sesta Direttiva IVA, che ammetteva la soggezione a IVA delle importazioni, e dell'art. 95 del Trattato CEE che vieta trattamenti fiscali differenziati.

⁹⁹ In particolare, la Corte di Giustizia non aveva ritenuto contraria alla disciplina comunitaria una legislazione nazionale che, per il calcolo dell'IVA dovuta in relazione a una vendita di beni d'occasione, non consentisse di tenere conto dell'imposta che rimaneva incorporata nel prezzo dei beni acquistati presso privati non soggetti passivi per essere rivenduti.

Dalla lettura della giurisprudenza della Corte di Giustizia pare potersi evincere il seguente *modus operandi*: la Corte, nella differenza tra dimensione concorrenziale/principio generale, da un lato, e dimensione giuridica/principio secondario, dall'altro, utilizza il principio di neutralità quale principio generale e strutturale dell'intero impianto IVA unicamente in quei casi nei quali l'IVA è effettivamente armonizzata, ma non in quei casi nei quali un diverso trattamento fiscale (che crea distorsioni della concorrenza e del mercato e, quindi, non un sistema neutrale) è permesso dalla stessa Direttiva IVA. Questa modalità operativa – che descrive lo *stato dell'arte* della giurisprudenza della Corte – non può essere condivisa fino in fondo.

Occorre una puntualizzazione fondamentale a questo punto del lavoro.

«The ECJ must, in the exercise of its jurisdiction, pay due attention to the principle of interinstitutional balance and of the principle of mutual and sincere cooperation. By virtue of those two principles, the ECJ must not encroach upon the prerogatives of the EU legislator as defined in the Treaties»¹⁰⁰. E, infatti, la Corte di Giustizia dell'Unione europea riconosce un ruolo invalicabile alla discrezionalità concessa dalla Direttiva IVA al legislatore nazionale, nella parte in cui gli permette di intervenire sugli spazi ad esso lasciati, ad esempio in materia di aliquote ed esenzioni¹⁰¹. In particolare, pur riconoscendosi il preminente valore alla neutralità così come affermato già nella prima Direttiva IVA all'art. 2 (e richiamato nei considerando quarto e quinto della sesta), «il principio della neutralità fiscale non si oppone all'introduzione da parte del legislatore nazionale di una serie di eccezioni alla regola dell'assoggettamento ad imposta, le quali sono per di più esplicitamente previste al titolo X della sesta direttiva»¹⁰². E questo dovrebbe essere, almeno in prima battuta scontato: è

¹⁰⁰ AMAND C., *Has VAT Become Complex because of Its Methods of Interpretation?*, *op. cit.*

¹⁰¹ In tal senso – e anticipando la rilevanza che in tal senso assume anche il principio di proporzionalità, del quale si tratterà diffusamente al § 3.2. – si legga MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012, p. 247, ove l'Autore afferma che «Il binomio proporzionalità/neutralità è destinato poi a giocare un ruolo importante nel ricondurre sotto il vincolo comunitario e il controllo della Corte di Giustizia l'esercizio della discrezionalità e dell'autonomia lasciata agli Stati membri rispetto alle componenti della disciplina dell'IVA non armonizzate».

¹⁰² Si veda CGUE, sentenza del 3 dicembre 1998, *Belgocodex SA / État Belge* (C-381/97), §§ 18-19). In relazione a tale ultimo profilo, infatti, la Corte di Giustizia ha avuto modo di specificare come, nella sua dimensione giuridica, il «principio di neutralità fiscale costituisce la traduzione, operata dal legislatore comunitario in materia di IVA, del principio generale di parità di trattamento (v., in tal senso, sentenza 10 aprile 2008, causa C-309/06, *Marks & Spencer*, Racc. pag. I-2283, punto 49 e la giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, mentre quest'ultimo principio, alla stregua degli altri principi generali del diritto comunitario, riveste rango costituzionale, il principio di neutralità fiscale necessita di un'elaborazione legislativa, la quale può essere realizzata soltanto mediante un atto di diritto comunitario derivato [...]» (si veda sempre la sentenza 29 ottobre 2009, relativa alla causa *NCC Construction Danmark A/S / Skatteministeriet* (C-174/08), §§ 41 ss). È stato per altri versi affermato anche come «Infine, occorre constatare che il principio di neutralità fiscale non rimette in discussione tale conclusione. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 60 delle sue conclusioni, tale principio non consente di ampliare l'ambito di applicazione di un'esenzione in assenza di una disposizione non equivoca. Infatti, il principio in parola non è una regola di diritto primario che può incidere sulla validità di un'esenzione, ma un principio di interpretazione

evidente che, laddove sia la stessa Direttiva IVA ad ammettere spazi di manovra al legislatore nazionale, se fosse possibile per la Corte di Giustizia limitare sempre e comunque questi spazi di manovra per il tramite del principio, si creerebbe (sempre) un superamento della Direttiva IVA ad opera di un organo giudiziario. Cosa che non può essere ammesso se non in casi eccezionali – dei quali si dirà a breve – e sicuramente non per via sistematica.

E infatti, la Corte di Giustizia ha sempre avvertito l'esigenza di non invadere la sfera di discrezionalità riconosciuta dalla Direttiva IVA al potere legislativo. Nel suo lavoro interpretativo e uniformatore – reso maggiormente necessario da un'armonizzazione incompleta dell'IVA –, infatti, la Corte, pur potendo astrattamente esaminare l'intero impianto IVA alla luce del principio generale di neutralità concorrenziale, però *«has always shown respect for the legislator and the Member States, i.e. judicial restraint, when it comes to reviewing harmonized tax law against the criteria of neutrality and the general principle of equality. Accordingly, invalidation of provisions of the Directive should be avoided as far as possible & Traditionally, the ECJ explains its restraint by invoking the concept»*¹⁰³.

La posizione della Corte di Giustizia in tale scenario, è chiara: non si vuole spingere troppo fino a giungere alla verifica, in nome del principio di neutralità concorrenziale, della tenuta di tali deroghe. È stato affermato, infatti, come se da un lato *«È vero che il principio di uguaglianza fa parte dei principi fondamentali del diritto comunitario. Questo principio impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata [...] [e] deriva che gli Stati membri, quando traspongono una direttiva nel loro diritto nazionale, sono tenuti a rispettare il principio della parità di trattamento oltre rispetto a quelli che sono i limiti legislativi»*, dall'altro lato però *«Occorre tuttavia ricordare che il sistema comunitario IVA è il risultato di un'armonizzazione graduale delle leggi nazionali nell'ambito degli artt. 99 e 100 del Trattato CE (divenuti artt. 93 CE e 94 CE). Come la Corte ha più volte rilevato, detta armonizzazione, nel modo in cui è stata realizzata da una serie di direttive e, in particolare, dalla sesta direttiva, è ancora solo parziale (v. sentenza 5 dicembre 1989, causa C-165/88, ORO Amsterdam Beheer e Concerto, Race, pag. 4081, punto 21)»*¹⁰⁴.

che deve essere applicato unitamente al principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni» (sentenza 19 luglio 2012, *Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst / Deutsche Bank AG* (C-44/11), § 45).

¹⁰³ KOKOTT J., *EU Tax Law*, *op. cit.*, p. 118. E infatti, pur essendo noto come vi sia l'esigenza in seno alla Commissione di abolire tutti i regimi transitori che impattano negativamente sull'armonizzazione dell'imposta e che, ammettendo differenziazioni in punto, ad esempio, di aliquote o esenzioni, conducono a distorsioni della concorrenza e ad applicazioni di imposta differenziate (ci si limiti in tal senso anche solo a leggere gli artt. 109, 110, §1, 393, § 1 e 402, §1 della Direttiva IVA), ad ogni modo il raggiungimento di tale obiettivo, però, non può essere demandato alla Corte di Giustizia dell'Unione europea.

¹⁰⁴ CGUE, sentenza 13 luglio 2000, *Idéal tourisme SA / Stato belga* (C-36/99), §§ 35 ss.

Orbene, se è questo lo stato dell'arte della giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia, si registra, però, una eccessiva cautela.

Se la posizione della Corte da un lato può dirsi corretta nell'ottica di non superare le prerogative legislative delle istituzioni europee, dall'altro lato, però, è corretta solo a condizione che sia comunque garantito il rispetto di quel nocciolo duro di neutralità, basato sulla tenuta di un mercato concorrenziale. E infatti, l'impressione che si ritrae dalla lettura delle pronunce della Corte è che la stessa molto (tantissimo) abbia fatto per l'elaborazione e la nascita del *principio* di neutralità (come detto al Capitolo I), ma non si sia troppo spesa per la difesa dello stesso nella sua portata applicativa.

In questa delicata posizione di confronto con la discrezionalità nazionale, la Corte di Giustizia – la quale da un lato vorrebbe difendere “*a tutti i costi*” la neutralità che essa stessa è giunta ad elevare a principio, mentre dall'altro lato non sempre interviene in tal senso per non invadere le prerogative dei legislatori nazionali – si è manifestata timida nei confronti del principio stesso, applicandolo talvolta in maniera incongruente.

La nota sentenza 15 novembre 2012, *Finanzamt Steglitz / Ines Zimmermann* (C-174/11) ne è un esempio (e gli esempi che mostrano questo atteggiamento ondivago e non sempre coerente della Corte potrebbero moltiplicarsi a dismisura, ma ovviamente non è questa la sede per affrontarli tutti)¹⁰⁵. In tale pronuncia, infatti, la Corte di Giustizia dell'Unione

¹⁰⁵ Addirittura si sono registrati taluni casi giurisprudenziali nei quali il principio di neutralità, fortemente violato, non è stato neanche citato. Si fa riferimento, ad esempio, alla sentenza 15 maggio 2019, *Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH / Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (C-235/18), nella quale la Corte di Giustizia ha stabilito che la fornitura di carte di carburante da parte di una società madre alle sue filiali non dovesse essere considerata una cessione di beni, ma un servizio finanziario di concessione di credito, il quale alla luce della Direttiva IVA è esente. Questa qualificazione, ovviamente, porta con sé la conseguenza dell'esclusione (tanto per la società madre, quanto per le controllate) della possibilità di recuperare l'IVA assolta a monte, con grave pregiudizio per il rispetto della neutralità. Per una migliore comprensione del caso si rimanda a KIRSCH S., ORBAN C., *CJEU confirms that the provision and settlement of fuel cards may constitute a financial service that is exempt from VAT in Vega International Case*, in *Intertax*, Vol. 47 (2019), no. 10, p. 898-900.

O ancora, si potrebbe citare il caso del “baratto” analizzato nella sentenza 20 gennaio 2021, relativa alla causa *QM / Finanzamt Saarbrücken* (C-288/19). In tale vicenda, la QM, società di gestione di un fondo di investimento con sede a Lussemburgo, aveva messo a disposizione due veicoli, sia per fini professionali che privati, a due collaboratori, che esercitavano la loro attività in Lussemburgo pur avendo il domicilio in Germania. La questione controversa – poi sottoposta all'esame della Corte di Giustizia dell'Unione europea – riguardava l'estensione applicativa dell'art. 56, § 2 della Direttiva IVA – che si occupa delle prestazioni di servizi di noleggio a breve termine di un mezzo di trasporto – e, in specie, se lo stesso potesse applicarsi anche all'ipotesi di messa a disposizione degli autoveicoli compiuta dal QM. La Corte, dopo avere ricordato che «*In forza dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, sono soggette all'IVA le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale*» ha evidenziato come nella vicenda in analisi mancasse il requisito dell'onerosità non potendo essere qualificata onerosa la «*concessione in uso di un veicolo per la quale il collaboratore non effettua alcun pagamento né destina una parte della sua retribuzione in denaro*» (§§ 27 ss.). La Corte di Giustizia, poi, ha affermato che una simile operazione non potesse essere assimilata a una prestazione di servizi a titolo oneroso neanche alla luce dell'art. 26, § 1 della Direttiva IVA (§§ 32 e 34), giungendo a tale conclusione attraverso un'analogia rispetto alla “locazione di beni immobili” di cui all'art. 135, § 1, punto I) della Direttiva IVA. In sintesi, quindi – e sulla base della giurisprudenza della stessa Corte,

europea, dopo avere (a parere di chi scrive correttamente) ricordato come «*la nozione di neutralità è impiegata in sensi diversi in materia di IVA [...] [e tra questi] il principio della neutralità fiscale osta a che merci o prestazioni di servizi simili, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA [...]*», ha poi concluso (a parere di chi scrive non correttamente) con l'affermazione secondo cui «*il principio generale di parità di trattamento, di cui il principio di neutralità fiscale costituisce un'espressione particolare a livello di diritto derivato dell'Unione e nel settore peculiare della fiscalità (v., in tal senso, sentenza NCC Construction Danmark, cit., punto 44), non è una regola di diritto primario che può incidere sulla validità di un'esenzione di cui all'articolo 13 della*

relativa però ad altro ambito, in specie quello delle locazione di beni immobili – la prestazione di servizio a noleggio di cui all'art. 56 della Direttiva IVA è stato interpretato in maniera restrittiva, ritenendo che la stessa dovesse essere solo a titolo oneroso e che l'onerosità dovesse essere rispettata solo attraverso il pagamento in danaro di un canone di locazione. Ciò, nonostante, come evidenziato da parte della dottrina, nell'Allegato A della seconda Direttiva IVA, al punto 13, relativo all'art. 8, lettera a) fosse stato chiarito come per *controvalore* si dovesse intendere “*tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo della cessione del bene o della prestazione di servizi, comprese le spese accessorie (imballaggio, trasporto, assicurazione, ecc.), vale a dire non solo l'importo delle somme riscosse ma anche, ad esempio, il valore dei beni ricevuti in cambio o, in caso di espropriazione effettuata dalla pubblica amministrazione od in suo nome, l'importo della indennità riscossa*”, il quale era stato interpretato con giurisprudenza consolidata nel senso di affermare che «*barter transactions are subject to VAT and the barter transaction and transactions in which the consideration is provided in money are two identical situations from an economic and business point of view*» (ZHANG W., *Violation of the principle of neutrality: provision of a vehicle to an employee*, in *International VAT Monitor*, Vol. 33, 2022, no. 1, p. 39. Si veda anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea ivi richiamata nelle note 31 e 32). Con la conseguenza che, nel caso in esame, il rifiuto da parte della Corte di valutare l'esistenza di altre forme di corrispettivo (quali il baratto) – che ha condotto all'esclusione dell'assoggettamento a IVA dell'operazione e, quindi, al disconoscimento del diritto alla detrazione degli importi versati a monte – si pone in palese violazione del principio di neutralità, in ragione del diverso trattamento fiscale riconosciuto alle operazioni cui il corrispettivo è monetario rispetto a quelle nelle quali è in natura. Prima di tale pronuncia la Corte di Giustizia si era già pronunciata sulla possibilità di pagare in natura il corrispettivo, giungendo alla conclusione che «*l'esclusione del rimborso dell'IVA nel caso di operazioni in cui il corrispettivo debba essere pagato in natura, quando il corrispettivo stesso non sia pagato totalmente o parzialmente, fa sì che tale categoria di operazioni venga discriminata rispetto alle operazioni il cui il corrispettivo sia in denaro. Infatti, una distinzione come quella operata dalla normativa contestata dissuade gli operatori economici dal concludere contratti di scambio, senza che questi ultimi presentino, dal punto di vista economico e commerciale, alcuna differenza rispetto alle operazioni in cui il corrispettivo sia in denaro, e limita in tal modo la libertà degli operatori di scegliere il contratto che essi ritengano più idoneo per il raggiungimento dei propri interessi economici. Alla luce del complesso delle considerazioni che precedono, la questione pregiudiziale va risolta dichiarando che la deroga di cui all'art. 11, parte C, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva dev'essere interpretata nel senso che essa non autorizza uno Stato membro, che emani disposizioni dirette a consentire il rimborso dell'IVA in caso di mancato pagamento totale o parziale del corrispettivo, ad escludere il rimborso stesso quando il corrispettivo non pagato sia in natura, laddove il rimborso è invece concesso quando il corrispettivo sia in denaro*» (tra e tante sentenza 3 luglio 1997, *Goldsmiths (Jewellers) Ltd / Commissioners of Customs & Excise* (C-330/95), §§ 24-26).

Ad esempio, ancora, la neutralità è stata qualificata come principio di diritto secondario nella sentenza 5 marzo 2015, *Commissione europea / Granducato di Lussemburgo* (C-502/13), §§ 50 ss., nella quale si discuteva della possibilità di estendere anche alla fornitura di libri elettronici l'aliquota IVA ridotta prevista al punto 6 dell'allegato III della Direttiva IVA per la fornitura di libri cartacei. In quell'occasione la Corte interpretò la normativa nel senso di escludere l'applicabilità dell'aliquota ridotta alla fornitura di libri elettronici, sul presupposto che «*Contrariamente a quanto sostenuto dal Granducato di Lussemburgo e dal Regno del Belgio, siffatta interpretazione non è rimessa in discussione dal principio di neutralità fiscale, il quale costituisce la traduzione, operata dal legislatore dell'Unione, in materia di IVA, del principio generale di parità di trattamento (sentenza NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, punto 41 e la giurisprudenza ivi citata). Invero, il principio di neutralità fiscale non consente di estendere l'ambito d'applicazione di un'aliquota IVA ridotta in assenza di una disposizione non equivoca (v., in tal senso, sentenza Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 50 e la giurisprudenza ivi citata). Orbene, il punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA non è una disposizione che, in modo non equivoco, estende l'ambito di applicazione delle aliquote IVA ridotte alla fornitura di libri elettronici. Al contrario, come risulta dal punto 49 della presente sentenza, una simile fornitura non è ricompresa da tale disposizione*».

sesta direttiva. Esso non consente neanche di ampliare l'ambito di applicazione di una siffatta esenzione in assenza di una disposizione non equivoca (v., in tal senso, sentenze cit. VDP Dental Laboratory, punti 35-37, nonché Deutsche Bank, punto 45)», dimostrando, quindi, di non (volere) separare bene i livelli nei quali il principio di neutralità si inserisce, attribuendo al principio di neutralità concorrenziale un valore (spesso) secondario, evitando di riconoscergli il ruolo di principio primario – quale ha – ed evitando, quindi, gli effetti talvolta dirompenti che tale riconoscimento avrebbe. Tale atteggiamento, però, pare troppo remissivo¹⁰⁶. E la conclusione cui è giunta la Corte di Giustizia dell'Unione europea in tale pronuncia non è corretta, non tanto perché sulla base del principio di neutralità si debba “a tutti i costi” difendere la neutralità dell’IVA oltre i limiti legislativi, ma semplicemente perché i piani sono diversi. È sbagliato, infatti, affermare che il principio di neutralità “non è una regola di diritto primario”, perché nella sua dimensione concorrenziale, che discende direttamente dal principio di uguaglianza, la neutralità è assolutamente una regola di diritto primario.

Non la è, invece – cioè il principio di neutralità non si atteggia a “regola di diritto primario” e, quindi, non assume il rango di principio generale e fondamentale –:

- A. nella sua dimensione giuridica, nel caso in cui le deroghe ammesse alla disciplina uniforme della Direttiva IVA non impattino eccessivamente sulla concorrenza; o, ancora,
- B. nei settori non armonizzati dell’IVA, per i quali non si pone proprio un profilo di concorrenza. Si pensi alle diverse regole che ciascuno Stato applica in punto di riscossione del tributo, la quale viene gestita autonomamente dagli Stati senza che sia necessario l'intervento della Commissione e del Consiglio a fini autorizzatori ai sensi dell'art. 395 della Direttiva IVA.

Ecco solo in tali settori dovrebbe essere possibile accettare un arretramento della Corte di Giustizia dinnanzi a trattamenti fiscali differenziati ed è solo a questo livello della neutralità che la Corte può arrestare la propria opera uniformatrice.

Ma l'atteggiamento della Corte di Giustizia dovrebbe essere diverso nel caso in cui la discrezionalità concessa al legislatore nazionale di derogare il sistema uniforme delineato dalla Direttiva IVA sia esercitata in modo tale da sovvertire quel nocciolo duro del sistema IVA armonizzato e inderogabile, rappresentato dall'esigenza, appunto, di tutelare e

¹⁰⁶ In tal senso si legga anche KOKOTT J., *EU Tax Law*, op. cit., p. 126 secondo cui «By contrast, I believe that, as an expression of the general principle of equality, competition neutrality is part of primary law. However, the EU legislator and Member States have discretion and therefore it is not easily possible to test the validity of VAT exemptions».

garantire la concorrenza del mercato. Ecco in tale caso, se è vero quanto detto più sopra, circa la portata generale e immanente del principio di neutralità nella sua dimensione concorrenziale, l'applicazione del principio dovrebbe potersi spingere oltre. Ciò anche alla luce del fatto che la tutela della concorrenza trova un proprio addentellato normativo anche nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (nelle disposizioni fiscali di cui agli artt. 110 ss.) ed è evidente come la stessa debba essere preservata “a tutti i costi”, per evitare una totale irrazionalità del sistema IVA.

Ecco allora che la Corte di Giustizia, anche di fronte ai casi di esercizio, da parte del legislatore nazionale, della discrezionalità concessagli dalla Direttiva IVA¹⁰⁷ dovrebbe potere intervenire nel caso in cui la concessione della deroga determini uno squilibrio notevole della concorrenza.

Non è questa la sede per sviluppare tale profilo – quello dell'eventuale sindacato da parte della Corte di Giustizia delle misure derogatorie dell'IVA – ma ciò che si vuole evidenziare, in questa ricostruzione del *fil rouge* che guida la Corte nelle proprie pronunce, è come, nel disallineamento tra principio di neutralità come principio generale primario e/o principio secondario, il lavoro interpretativo della Corte di Giustizia dell'Unione europea appare assolutamente incompleto. Un conto, infatti, è non invadere le sfere di competenza, altro conto è assestarsi sulla deroga esercitata e astenersi dalla effettiva verifica della tenuta del principio e della inviolabilità dello stesso.

E tale lavoro interpretativo non è sicuramente un lavoro agevole, posto che non è sempre chiaro come ed entro quali confini possa essere tacciata di incompatibilità con il diritto dell'Unione europea – per violazione del principio di neutralità concorrenziale, quale derivazione del *principle of equality* – una normativa nazionale che, trattando in modo differenziato prodotti e servizi simili, rispetto al trattamento riconosciuto da un altro Stato, generi distorsioni della concorrenza. Ciò viene ulteriormente complicato dalla stessa applicabilità delle deroghe, che non sempre necessita di formale autorizzazione da parte del Consiglio previa proposta della Commissione, essendo la deroga in taluni casi già stata concessa una volta per tutte per gli Stati aderenti alla Comunità prima del 1978. Ma tali difficoltà insite in

¹⁰⁷ In generale il Titolo XIII della Direttiva IVA si occupa delle deroghe, con una disciplina differenziata a seconda che le stesse fossero già applicate dagli Stati membri prima dell'introduzione del regime definitivo (la Sezione 1 del Capo 1, infatti, si occupa delle *Deroghe per gli Stati facenti parte della Comunità al 1° gennaio 1978*; mentre la Sezione 2 si occupa delle *Deroghe per gli Stati che hanno aderito alla Comunità dopo il 1° gennaio 1978*) o siano richieste successivamente mediante autorizzazione (Capo 2, artt. 394 ss.) da parte del Consiglio, su proposta della Commissione.

un sistema impositivo complesso quale è quello dell'IVA, non possono costituire un valido “alibi” per la Corte di Giustizia per astenersi dall'esercitare il proprio ruolo.

Insomma, la mancata armonizzazione – specie nella *dimensione giuridica*, posto che aliquote ed esenzioni sono i due aspetti della Direttiva IVA che sin da subito sono fuoruscite da una compiuta armonizzazione –, oltre a non avere condotto alla creazione di un effettivo mercato unico, ha creato non pochi problemi applicativi (e interpretativi) del principio di neutralità. E non si nega che la Corte di Giustizia abbia fatto molto (ne sono un esempio, di nuovo, i casi *Schul* (C-15/81), *Schul II* (C-47/84), *Drexel* (C-299/86) testé richiamati) nonostante le difficoltà di un sistema IVA a trappole (create dai vuoti di armonizzazione, che determinano a singhiozzo espansioni legislative), ma forse avrebbe potuto fare di più.

La percezione che si ritrae dalla lettura delle pronunce della Corte di Giustizia è che tale posizione debba essere *rispolverata*, in quanto, la Corte stessa non fa altro che assecondare un immobilismo che ha condotto a posticipare una effettiva armonizzazione per quasi 60 anni (se si considera che la prima Direttiva IVA è del 1967). Ciò soprattutto in quei casi nei quali le deroghe sono frutto di scelte fatte prima del 1978, per le quali, come detto, non è necessaria alcuna autorizzazione. Questa imperfetta (e non fino in fondo realizzata) armonizzazione, però, mina dall'interno il sistema stesso dell'IVA, che dovrebbe essere neutrale: ed è vero che il sistema IVA non è compiutamente armonizzato a causa di ragioni esterne, per lo più collegate alla ritrosia degli Stati a spogliarsi di parte della loro sovranità, ma è evidente che nell'immobilismo del legislatore, una minore cautela – e, quindi, un maggiore coraggio nell'applicazione del principio – della Corte di Giustizia avrebbe aiutato molto.

A ciò si aggiunga, in ogni caso, la sensazione che la Corte non padroneggi bene la neutralità confondendone talvolta i piani: (i) non solo quello esistente tra dimensione concorrenziale (che porta a riconoscere alla neutralità il rango di principio primario) e dimensione giuridica (che porta a riconoscere alla neutralità un valore secondario nella *gerarchia dei principi*); (ii) ma anche quello esistente tra dimensione interna ed esterna.

Con riguardo a tale ultimo profilo, occorre effettuare un'ulteriore precisazione.

Nel trattare, fino ad ora, della neutralità quale principio generale e/o quale principio derivato, infatti, ci si è collocati soprattutto nella dimensione esterna della neutralità. La neutralità concorrenziale assume il valore di principio generale – grazie all'art. 20 della Carta di Nizza – ed è evidente che, in quanto tale, il principio sia immanente e debba trovare applicazione uniforme in tutto il sistema IVA, indipendentemente dallo Stato membro di riferimento. La neutralità concorrenziale ha, infatti, un ambito applicativo generalizzato che

coinvolge, in particolare, la parte armonizzata del sistema IVA, cioè quel settore nel quale non sono possibili spazi di intervento derogatori da parte dei singoli legislatori nazionali. Per tale ragione si deve partire necessariamente dalla dimensione esterna, intracomunitaria (o anche internazionale).

Diversa considerazione, invece, deve essere effettuata allorché il principio di neutralità non abbia il valore di principio generale e fondamentale. Il principio, in tale posizione derivata, deve interfacciarsi anche con la dimensione giuridica e, quindi, con le norme non sistematiche della Direttiva IVA, per le quali la Direttiva stessa ammette spazi discrezionali di manovra da parte dei legislatori nazionali di tutti gli Stati membri, acconsentendo alla possibilità (legittima, in quanto prevista) di deviazione dal modello armonizzato. Al di là di quanto già si è affermato circa la fallibilità di tale sistema – che giustifica l'incompleta armonizzazione dell'IVA europea in tutte le sue parti, posticipandone *sine die* il raggiungimento –, e immaginando che l'esercizio della deroga non abbia creato distorsioni forti e strutturali della concorrenza (e, quindi, non abbia violato la dimensione *concorrenziale*), in ogni caso non si può non tenere conto di come: (i) se le differenze create dalla diversa applicazione della disciplina IVA *in parte qua* – ad esempio in punto di aliquote e di esenzioni – tra operazioni compiute in uno Stato membro e altre simili compiute in altro Stato membro sono consentite dalla stessa Direttiva IVA; (ii) uguale deviazione dalla concorrenza non può manifestarsi a livello nazionale tra operazioni simili. Detto altrimenti: (i) se tali differenze sono consentite nella dimensione esterna; (ii) non lo possono essere in quella interna¹⁰⁸.

Ecco allora che la concorrenza, che rappresenta il perno del sistema applicativo dell'IVA, che può essere abbandonata (comunque entro le coordinate tracciate) nella dimensione esterna, deve essere recuperata a livello nazionale, non potendo essere ammessa una *deroga della deroga* che permetta di giungere al risultato paradossale secondo cui neanche a livello nazionale-interno i beni in concorrenza tra di loro godano del medesimo regime e

¹⁰⁸ È stato espressamente affermato come «*Competition neutrality relating to equal taxation of goods that are similar from the consumers perspective can be considered as an expression of the general principle of equality, whereas the neutrality of the VAT system guaranteed by the fundamental right to deductions is a mere consequence of the special design of the common VAT system as laid down in secondary legislation. Accordingly, the common system of VAT should, even if rates and exemptions are not fully harmonized, result in neutrality in competition, such that within the territory of each Member State similar goods and services bear the same tax burden, whatever the length of the production and distribution chain*» (KOKOTT J., *EU Tax Law*, op. cit., p. 118). Si evidenzia come altra parte della dottrina (VANISTENDAEL F., *The Role of (legal) Principles in EU Tax Law*, in *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (edited by Hettne J.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2014, p. 41) sostenga, senza alcuna differenziazione, come «*Unlike the principle of non-discrimination, which can overrule secondary EU law, in the application of VAT the principle of neutrality has no "constitutional status"*». Ciò, pur nella consapevolezza di come «*In some cases the ECJ has interpreted the neutrality principle in VAT as an equivalent or an application of the non-discrimination principle*», ad esempio nella sentenza 15 novembre 2012, *Finanzamt Steglitz / Ines Zimmermann* (C-174/11).

trattamento impositivo. E quindi, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, all'interno del territorio di ciascuno Stato membro i beni e i servizi simili devono essere necessariamente soggetti al medesimo trattamento fiscale, recuperandosi così la concorrenza, sebbene solo a livello interno.

Ciò significa che l'atteggiamento degli Stati membri nell'applicazione dell'IVA all'interno dei propri confini nazionali deve essere necessariamente uniforme e, quindi, «*Where a Member State has exercised a discretionary power conferred on it by the VAT Directive in such a way as to give rise to an infringement of the principle of fiscal neutrality, it is no defence for the State to argue that, when it discovered the breach of the principle, it acted with due diligence to remove the disparity in fiscal treatments*»¹⁰⁹.

Ciò significa, in altri termini, che almeno in un livello applicativo del principio di neutralità – sia essa nella dimensione interna, o in quella esterna –, la concorrenza deve essere pur sempre garantita¹¹⁰. Del resto, nel Preambolo della Direttiva IVA, il considerando n. 7 recita

¹⁰⁹ LASOK QC K. P. E., *Eu Value Added Tax Law*, op. cit., p. 109. Si prenda ad esempio la pronuncia della Corte di Giustizia dell'unione europea, sentenza 10 novembre 2011, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs / The Rank Group plc.* (cause riunite C-259/10 e 260/10), nella quale si discuteva del regime applicabile a due sistemi/attrezzi tra loro in concorrenza per giocare ai giochi d'azzardo. In particolare «*i giudici del rinvio chiedono, in sostanza, se, in presenza di una differenza di trattamento di due giochi d'azzardo per quanto riguarda la concessione di un'esenzione dall'IVA ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della stessa direttiva*» adottata discrezionalmente dallo Stato membro, come debba essere interpretato il principio della neutralità. Orbene, la Corte ha concluso che «*1) Il principio della neutralità fiscale deve essere interpretato nel senso che una differenza di trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di due prestazioni di servizi identiche o simili dal punto di vista del consumatore e che soddisfano le medesime esigenze di quest'ultimo è sufficiente a dimostrare una violazione di tale principio. Una violazione siffatta non esige che sia dimostrata anche l'effettiva esistenza di una concorrenza tra i servizi di cui trattasi o una distorsione della concorrenza a causa di tale differenza di trattamento. 2) In presenza di una differenza di trattamento di due giochi d'azzardo per quanto riguarda la concessione di un'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, il principio della neutralità fiscale deve essere interpretato nel senso che non va tenuto conto del fatto che i due giochi in questione rientrino in categorie di licenza diverse e siano assoggettati a regimi giuridici diversi per quanto riguarda il controllo e la regolamentazione. 3) Per valutare, alla luce del principio di neutralità fiscale, se due tipi di slot machines siano simili e richiedano il medesimo trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, occorre verificare se l'utilizzo di detti tipi sia comparabile dal punto di vista del consumatore medio e risponda alle medesime esigenze di quest'ultimo, e in proposito gli elementi che possono essere presi in considerazione sono, in particolare, i limiti minimi e massimi di puntata e di vincita nonché le probabilità di vincita. 4) Il principio della neutralità fiscale deve essere interpretato nel senso che un soggetto passivo non può richiedere il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto versata relativamente a talune prestazioni di servizi, adducendo una violazione di detto principio allorché le autorità fiscali dello Stato membro interessato hanno trattato, in pratica, come prestazioni esenti prestazioni di servizi simili, benché, secondo la normativa nazionale pertinente, non fossero esenti dall'imposta sul valore aggiunto. 5) Il principio della neutralità fiscale deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro, che si sia avvalso del potere discrezionale conferito dall'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva 77/388 ed abbia esentato dall'imposta sul valore aggiunto la messa a disposizione di qualunque mezzo per giocare a giochi d'azzardo, escludendo nel contempo da tale esenzione una categoria di apparecchi rispondenti a determinati criteri, non può addurre in risposta ad una domanda di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, basata su una violazione di detto principio, il fatto di aver agito con la dovuta diligenza all'apparizione sul mercato di un nuovo tipo di apparecchio non rispondente a tali criteri*».

¹¹⁰ NELLEN F.J.G., *Information Asymmetries in EU VAT*, op. cit., p. 57, ha infatti affermato come «*The neutrality principle thus serves competitive equality and proportionality – a level playing field – both within the same jurisdiction (i.e., internal neutrality) and multi-jurisdictional, cross-border settings (i.e., external neutrality)*».

che «*Il sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione*».

3.2. Il principio di neutralità e il bilanciamento con il principio di proporzionalità

Il principio di neutralità ha, dunque, una genesi composita e si applica in maniera differenziata a seconda dello specifico rango che ricopre in campo IVA. Nell'individuazione del corretto significato da attribuire al principio, come detto, gioca un ruolo fondamentale il rapporto che lo stesso instaura con gli altri principi rilevanti ai fini IVA e, per ciò che in questa sede interessa rilevare, fondamentale è anche il ruolo ricoperto dal principio di proporzionalità.

Si è detto di come l'IVA sia un'imposta proporzionale. Lo stesso art. 2, § 1 della prima Direttiva IVA¹¹¹ imponeva tale proporzionalità per un'esigenza di certezza del *quantum* del tributo da pagare e di tutela della concorrenza tra gli operatori, garantendo il rispetto della neutralità nella sua *dimensione economica/normativa*. La proporzionalità, quale tecnica applicativa del tributo, la si rinviene in tutto il sistema IVA: ne è un esempio l'istituto del *pro-rata*, il quale permette un effettivo esercizio del diritto di detrazione nelle ipotesi di compimento contemporaneo di operazioni imponibili e operazioni esenti.

In questa sede, però, si tratterà della proporzionalità in un'altra accezione, quale adeguatezza e necessità dell'azione unionale al fine di raggiungere gli obiettivi prefissati a livello della Direttiva IVA e dei Trattati, arrecando il minore sacrificio possibile ai soggetti coinvolti. In tale accezione, la proporzionalità assume la veste di principio.

Il principio di proporzionalità è un principio generale fondamentale che rileva nella materia tributaria, ma non solo. È enunciato all'art. 5 del TUE il quale prevede espressamente che «*In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati?*». La stessa Corte di Giustizia ha più volte fatto riferimento a tale principio, chiarendo come lo stesso esiga «*che gli atti delle istituzioni dell'Unione non superino i limiti di ciò che è idoneo e necessario al conseguimento degli obiettivi legittimi perseguiti dalla normativa di cui trattasi, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta tra più misure*».

¹¹¹ Il quale prevedeva che «*Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell' applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione*».

appropriate, si deve ricorrere a quella meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti»¹¹² attraverso una adeguata ponderazione degli interessi in gioco che, in materia fiscale, significa che «se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine. Essi non possono quindi essere utilizzati in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla deduzione dell'IVA, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia»¹¹³. In altri termini si deve raggiungere un determinato obiettivo nel modo in cui sia imposto il minore sacrificio possibile al soggetto.

Il dialogo tra principio di proporzionalità e principio di neutralità è particolarmente importante ed è stato ben descritto nelle parole che seguono: «Anche se la neutralità affermata dal modello d'imposta è imperfetta, l'interpretazione di quel modello deve tendere a ricostruire, e ricompattare, il sistema intorno a quell'unico obiettivo/principio/canone, limitando al minimo le "eccezioni" alla regola. In questa prospettiva la neutralità entra perciò inevitabilmente in un rapporto di tensione dialettica con gli altri interessi perseguiti dalla stessa normativa comunitaria. Ed è il principio di proporzionalità che è chiamato, più o meno esplicitamente, a definire le regole di questi latenti conflitti interni al sistema stesso»¹¹⁴. Al principio di proporzionalità, dunque, deve essere attribuito il ruolo di bilancia, nei due piatti della quale si contrappongono il principio di neutralità da un lato, e gli altri interessi che confliggono con lo stesso (ma che sono ugualmente meritevoli di tutela) dall'altro lato.

Nell'ambito di tale *tensione dialettica* tra neutralità e altri interessi, dunque, la Corte di Giustizia si è trovata spesso ad applicare il principio di proporzionalità.

Ne sono un esempio le pronunce della Corte che si sono occupate della portata di talune norme della Direttiva IVA, che prescrivono obblighi formali in capo al soggetto passivo¹¹⁵.

¹¹² Si vedano, non solo in chiave tributaria, tra le tante Corte di Giustizia, sentenza dell'11 luglio 1989, *Hermann Schröder HS Kraftfutter GmbH & Co. KG / Hauptzollamt Gronau* (C-265/87), § 21; sentenza 9 novembre 2010, in relazione ai procedimenti riuniti *Volker und Markus Schecke GbR* (C-92/09) e *Hartmut Eifert* (C-93/09) / *Land Hessen*, § 74; sentenza 21 dicembre 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV / FOD Financiën* (C-499/10), §§ 21-22; sentenza 17 ottobre 2013, *Herbert Schaible / Land Baden-Württemberg* (C-101/12), § 29.

¹¹³ Cfr. tra le tante Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenze 18 dicembre 1997, in relazione alle cause riunite *Garage Molenbeide BVBA* (C-286/94), *Peter Schepens* (C-340/95), *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD)* (C-401/95) e *Sanders BVBA* (C-47/96) / *Belgische Staat*, § 47; sentenza 11 maggio 2006, *Commissioners of Customs & Excise e Attorney General / Federation of Technological Industries e a.* (C-384/04), § 30; sentenze 27 settembre 2007, *Teleos e a. / Commissioners of Customs & Excise* (C-409/04), § 53; sentenza 21 febbraio 2008, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG / Finanzamt Malchin* (C 271/06), § 20; sentenza 21 dicembre 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV / FOD Financiën* (C-499/10), §§ 21-22.

¹¹⁴ Si veda MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, op. cit., p. 244.

¹¹⁵ La tematica coinvolge molteplici aspetti che, per le dimensioni del fenomeno, non possono essere qui analizzati compiutamente. In generale, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha affermato come la fisiologica applicazione del regime IVA non possa dipendere dal (ed essere subordinata al) rispetto di obblighi di

Si pensi al possesso della fattura, così come previsto dalla Direttiva IVA all'art. 178, lett. a), quale requisito fondamentale per potere esercitare il diritto alla detrazione. La Corte di Giustizia, nell'ottica di garantire maggiormente la neutralità e la concorrenza, ha a più riprese affermato come le formalità imposte dalla Direttiva IVA non possono essere tali da frustrare il diritto alla detrazione, quando siano comunque soddisfatte le condizioni sostanziali per l'esercizio del diritto in questione¹¹⁶. Una diversa conclusione, infatti, oltre a porsi in

natura meramente formale. A ciò si aggiunga che la giurisprudenza unionale spesso si è determinata in modo differente a seconda che il mancato rispetto delle condizioni formali riguardasse elementi secondari, quali il numero di identificazione IVA del fornitore o la descrizione dettagliata dei beni e dei servizi forniti, in relazione ai quali, al sussistere delle condizioni sostanziali, non si è dubitato del possibile esercizio del diritto alla detrazione; altre volte, invece, la giurisprudenza si è interrogata sulla natura stessa, formale o sostanziale, di taluni elementi essenziali della fattura, quali il nome del fornitore o l'importo dell'IVA e, quindi, a seconda della qualificazione, si è riconosciuto o disconosciuto il diritto alla detrazione. Si veda MERKX M. M. W. D., *Just a formality! Substance over form in EU VAT and the right to deduct input VAT*, in *Intertax*, Vol. 50 (2022), no. 6/7, p. 556-567. È evidente che tali incertezze hanno creato un *vulnus* (patologico) alla neutralità dell'operazione, peraltro in casi nei quali già alla luce del principio di proporzionalità, era (forse) possibile riconoscere il diritto alla detrazione. Si sono registrate differenti interpretazioni di identici requisiti e, quindi, differenti trattamenti fiscali, in taluni casi riconoscendo il diritto alla detrazione e in altri casi no, minando sensibilmente la certezza del diritto e creando distorsioni della concorrenza. È forse alla luce di una maggiore certezza che si è registrata da ultimo una nuova tendenza in seno alla giurisprudenza della Corte di Giustizia di rivalorizzare, insieme ai requisiti sostanziali, anche il necessario rispetto degli elementi formali. Si vedano, in dottrina, in tal senso HUMMEL D., *New Tendencies Regarding the Relevance of Formal Requirements in VAT Law*, in *EC Tax Review*, Vol. 32, 2023, p. 9-15; LAMENSCH M., *The principle of 'substance over form' with respect to the exercise of the right to deduct input VAT – A critical analysis of the Barlis jurisprudence*, in *World journal of VAT/GST law*, 2017, Vol. 6 (2), p. 129-137. In generale sulla prevalenza della sostanza sulla forma si veda l'opera monografica di MONTANARI F., *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Padova, 2019. Le condizioni sostanziali e formali richieste per l'esercizio del diritto alla detrazione sono ben sintetizzate nella sentenza 15 settembre 2016, *Senatex GmbH / Finanzamt Hannover-Nord* (C-518/14), §§ 28, 29. Si veda anche SLOWINSKI K.P., *Los principios de neutralidad y proporcionalidad como vectores del derecho de deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido: una revisión crítica al hilo de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de marzo de 2021 (asunto C-895/19)*, in *Cronica tributaria*, 2022, no. 183, p. 137 ss., non solo in relazione a tale tematica, ma anche in relazione al possibile esercizio del diritto di detrazione negli acquisti intracomunitari.

¹¹⁶ Si veda, per la tematica qui di interesse, tra le tante, sempre il caso *Senatex* (C-518/14) più sopra richiamato, nella parte in cui si afferma come la Direttiva IVA osta «a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in forza della quale la rettifica di una fattura avente ad oggetto un'indicazione obbligatoria, ossia il numero di identificazione ai fini dell'IVA, non produce effetto retroattivo, cosicché il diritto a detrazione dell'IVA esercitato sulla base della fattura rettificata non verte sull'anno in cui tale fattura è stata inizialmente emessa, ma sull'anno in cui tale fattura è stata rettificata» (§ 43). O ancora la sentenza 15 settembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA / Autoridade Tributária e Aduaneira* (C-516/14), nella parte in cui si legge che «occorre precisare che gli Stati membri sono competenti a prevedere sanzioni in caso di mancato rispetto dei requisiti formali relativi all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA. Gli Stati membri possono adottare, ai sensi dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, provvedimenti al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare evasioni, purché siffatti provvedimenti non eccedano quanto necessario a tal fine e non compromettano la neutralità dell'IVA [...] In particolare, il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione per sanzionare il mancato rispetto dei requisiti formali [...] Alla luce delle suesposte considerazioni occorre rispondere alla seconda parte della questione dichiarando che l'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che osta a che le autorità tributarie nazionali possano negare il diritto alla detrazione dell'IVA per il solo motivo che il soggetto passivo esibisce una fattura che non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 226, punti 6 e 7, della menzionata direttiva, laddove tali autorità dispongano di tutte le informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali relativi all'esercizio del diritto in parola siano soddisfatti» (§§ 47-49). Per un commento a tali pronunce si veda ISMER R., ARTINGER K., *Sanatex on the concept of deduction of input tax, concerning invoices not showing a tax number or VAT identification number and legislation of a Member State excluding the ex tunc correction of an invoice*, in *World journal of VAT/GST law*, 2017, Vol. 6 (1), p.

contrasto con il principio di neutralità, si pone in contrasto anche con quello di proporzionalità, non potendo essere considerata proporzionale la conseguenza dell'esclusione del diritto di detrarre l'IVA rispetto a tali casi.

O ancora – ma la tematica sarà approfondita meglio nel Capitolo seguente –, uguale dialogo tra principio di neutralità e principio di proporzionalità si è posto in relazione alle situazioni di frode e alle cd. sanzioni improprie¹¹⁷, ove la Corte di Giustizia ad esempio nella nota sentenza *EN-SA*¹¹⁸, ha espressamente affermato come «*in forza del principio di proporzionalità, detto obbligo [quello di cui all'art. 203 della Direttiva IVA] non deve eccedere quanto necessario per il raggiungimento di tale obiettivo e, segnatamente, non deve arrecare un pregiudizio eccessivo al principio di neutralità dell'IVA. Orbene, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, in cui il carattere fittizio delle operazioni ostacola la detraibilità dell'imposta, il rispetto del principio di neutralità dell'IVA è garantito dalla possibilità, che spetta agli Stati membri prevedere, di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché l'emittente della fattura dimostri la propria buona fede o abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale*».

Orbene, tutta questa casistica dimostra come in realtà, al fine di garantire la tenuta del principio di neutralità, la Corte abbia molto spesso interpretato la normativa di riferimento anche alla luce del principio di proporzionalità. Il che dimostra ancora una volta il necessario dialogo della neutralità con gli altri principi generali rilevanti ai fini dell'IVA e l'impossibilità di comprendere a fondo il primo in assenza di una corretta valorizzazione dei secondi.

3.3. Il principio di neutralità e il bilanciamento con i principi di effettività, equivalenza e coesione (o coerenza)

Infine, meritano di essere considerati anche i principi di effettività, equivalenza e coesione.

42-46; LINEHAN R., *Latest EU developments in relation to VAT recovery*, in *Irish tax review*, 2017, Vol. 30 (2), 118-122.

¹¹⁷ Si veda tra le tante SOLER ROCH T., *The Principle of proportionality and the prevention of fraud in Vat*, in *Vat in an EU and international perspective. Essays in honour of Han Kogels* (edited by VAN ARENDONK H., JANSEN S., VAN DER PAARDT R., Amsterdam, 2011, 295.

¹¹⁸ Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza dell'8 maggio 2018, *EN.SA. S.r.l. / Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale Lombardi a Ufficio Contenzioso* (C-712/17), § 33. Per i riferimenti essenziali in dottrina e per un commento alla pronuncia si veda GREGGI M., *Neutrality and Proportionality in VAT: Making Sense of an (Apparent) Conflict*, in *Intertax*, Vol. 48 (2020), no. 1, p. 122-131. L'Autore scrive che «*The EN.SA. case* that was recently decided by the European Court of Justice (ECJ) was a battleground upon which VAT principles such as neutrality and proportionality as well as the need for a more robust contrast to VAT fraud have been tested simultaneously in an unprecedented way».

In generale il principio di equivalenza impone che, nell'autonomia procedurale degli Stati membri¹¹⁹ – i quali dettano le regole per il riconoscimento della tutela dei diritti acquisiti dai singoli cittadini europei in base al diritto europeo, in assenza di norme specifiche unionali –, le misure da essi riconosciute a tali cittadini non debbano essere meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni analoghe a livello nazionale. Oltre che equivalenti, tali misure devono essere anche effettive (principio di effettività), nel senso che non deve essere nella pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto¹²⁰. I principi di effettività ed equivalenza, pertanto, attengono alle modalità con le quali gli Stati membri attuano il diritto dell'Unione europea, nel rispetto degli artt. 197, § 1 del TFUE e dell'art. 4, § 3 del TUE, i quali, in sintesi, promuovono il principio di leale cooperazione tra Stati membri e Unione europea nell'adempimento dei compiti derivanti dai Trattati o dagli atti delle istituzioni europee¹²¹.

¹¹⁹ Ma gli stessi principi devono applicarsi, ad esempio, anche con riferimento ai giudici. Si veda tra le tante la sentenza 14 dicembre 1995, *Peterbroeck, Van Campenbout & Cie SCS / Stato belga* (C-312/93), § 12 nella quale si afferma (appunto non con riferimento agli Stati, quanto ai giudici), che «per giurisprudenza costante, è compito dei giudici nazionali, secondo il principio di collaborazione enunciato dall'art. 5 del Trattato, garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi effetto diretto. In mancanza di disciplina comunitaria in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi effetto diretto. Tuttavia, dette modalità non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (v., in particolare, sentenze 16 dicembre 1976, causa 33/76, *Reve*, Racc. pag. 1989, punto 5, e causa 45/76, *Comet*, Racc. pag. 2043, punti 12-16; 27 febbraio 1980, causa 68/79, *Just*, Racc. pag. 501, punto 25; 9 novembre 1983, causa 199/82, *San Giorgio*, Racc. pag. 3595, punto 14; 25 febbraio 1988, cause riunite 331/85, 376/85 e 378/85, *Bianco e Girard*, Racc. pag. 1099, punto 12; 24 marzo 1988, causa 104/86, *Commissione/Italia*, Racc. pag. 1799, punto 7; 14 luglio 1988, cause riunite 123/87 e 330/87, *Jeunehomme* e *EGI*, Racc. pag. 4517, punto 17; 9 giugno 1992, causa C-96/91, *Commissione/Spagna* Racc. pag. I-3789, punto 12, e 19 novembre 1991, cause riunite C-6/90 e C-9/90, *Franovich e a.*, Racc. pag. I-5357, punto 43)».

¹²⁰ Cfr. tra le tante Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 11 luglio 2002, *Marks & Spencer plc / Commissioners of Customs & Excise* (C62-00), §§ 34 ss.; sentenza 7 gennaio 2004, *Delena Wells / Secretary of State for Transport, Local Government and the Regions* (C-201/02), § 67; sentenza 19 settembre 2006, in relazione alle cause riunite *i-21 Germany GmbH* (C-392/04) e *Arcor AG & Co. KG* (C-422/04) / *Bundesrepublik Deutschland*, § 57; sentenza 30 giugno 2011, *Wienand Meilicke e altri / Finanzamt Bonn-Innenstadt* (C-262/09), §§ 55 e ss.

¹²¹ I principi di equivalenza, effettività e di cooperazione sono espressi, ad esempio, nell'art. 325 TFUE, il quale prevede testualmente come l'Unione e gli Stati membri debbano combattere insieme (cooperazione) le frodi e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure dissuasive e tali da permettere una protezione efficace, negli Stati membri e nelle istituzioni, degli organi e degli organismi dell'Unione. Il § 2 specifica, poi, che in base ai principi di effettività ed equivalenza gli Stati membri debbano adottare a tal fine «le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari». Peraltro, e con specifico riferimento al principio di equivalenza, la giurisprudenza ha chiarito come questo presupponga «che la modalità controversa si applichi indifferentemente, per lo stesso tipo di tasse o canoni, ai ricorsi fondati sulla violazione del diritto comunitario e a quelli fondati sull'inosservanza del diritto interno [...]». Viceversa, questo principio non può essere interpretato nel senso che obblighi uno Stato membro ad estendere a tutte le azioni di ripetizione di tasse o canoni riscossi in violazione del diritto comunitario la sua disciplina interna più favorevole in materia di rimborso» (si veda tra tutte, Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 15 settembre 1998, *Edilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis) / Ministero delle Finanze* (C-231/96), § 36. Più in generale è stato pure chiarito, in relazione a tale ultimo profilo, come «Per quanto attiene alla verifica del rispetto del principio di equivalenza nella controversia principale, si deve ricordare che il rispetto di tale principio presuppone che la norma nazionale controversa si applichi indifferentemente ai ricorsi fondati sulla violazione del

In relazione all'attuazione delle Direttive europee¹²² (quale è la fonte che disciplina l'IVA), ad esempio, la giurisprudenza unionale ha chiarito che nonostante sia lasciata «agli stati membri la libertà di scegliere il modo ed i mezzi destinati a garantire l'attuazione della direttiva, questa libertà nulla toglie all'obbligo, per ciascuno degli stati destinatari, di adottare, nell'ambito del proprio ordinamento giuridico, tutti i provvedimenti necessari per garantire la piena efficacia della direttiva, conformemente allo scopo che essa persegue»¹²³.

Orbene, e venendo precipuamente al principio di neutralità, il rapporto tra questo e i principi di effettività ed equivalenza si è manifestato in tutta evidenza in materia di rettifica o rimborso dell'IVA, quando o le condizioni poste dagli Stati membri rendono di fatto impossibile l'esercizio del diritto¹²⁴, oppure quando gli Stati impongano delle procedure che prolunghino di molto il tempo per ottenere detto rimborso. In tal senso, la Corte di

diritto dell'Unione e a quelli fondati sull'inosservanza del diritto interno aventi oggetto e causa analoghi. Tuttavia, il principio dell'equivalenza non può essere interpretato nel senso che esso obblighi uno Stato membro ad estendere il suo regime nazionale più favorevole a tutte le azioni proposte nell'ambito di un determinato settore del diritto. Al fine di verificare se tale principio sia stato rispettato, spetta al giudice nazionale, unico a disporre di conoscenza diretta delle modalità di proposizione dell'azione restitutoria diretta contro lo Stato, accertare se le modalità procedurali volte a garantire, nel diritto interno, la tutela dei diritti derivanti ai singoli dal diritto dell'Unione siano conformi a detto principio ed esaminare tanto l'oggetto quanto gli elementi essenziali dei pretesi analoghi ricorsi di natura interna. A tal titolo, il giudice nazionale deve verificare l'analogia dei ricorsi di cui trattasi sotto il profilo del loro oggetto, della loro causa e dei loro elementi essenziali» (si veda tra le tante Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza del 19 luglio 2012, *Littlewoods Retail Ltd e a. / Her Majesty's Commissioners for Revenue and Customs* (C-591/10), § 31).

¹²² Le quali, come noto, impongono agli Stati di raggiungere un determinato risultato, lasciando liberi gli stessi in relazione alla modalità di ottenimento e, quindi, liberi rispetto alle modalità di recepimento della Direttiva. Tale principio è desumibile dagli stessi Trattati e, in particolare dall'art. 288, § 3 del TFUE (il quale prevede espressamente che «La direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi»).

¹²³ Cfr. tra le tante si veda la sentenza 10 aprile 1984, *Sabine von Colson e Elisabeth Kamann / Land Nordrhein-Westfalen* (C-14/83), § 15. Tale pronuncia fa riferimento all'art. 189, § 3 del Trattato CEE, il quale aveva una formulazione normativa del tutto sovrapponibile all'attuale art. 288, § 3 del TFUE (e anche del previgente art. 249 del TCE).

¹²⁴ Ad esempio, nella sentenza 16 maggio 2024, *Slovenské Energetické Strojárne a.s. / Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (C-746/22), la Corte di Giustizia UE ha affermato come alla luce dei principi di neutralità dell'IVA e di effettività, la Direttiva IVA «osta a una normativa nazionale che vieta a un soggetto passivo il quale abbia presentato una domanda di rimborso dell'IVA di fornire, nella fase del ricorso dinanzi a un'autorità tributaria di secondo grado, informazioni aggiuntive, ai sensi dell'articolo 20 di detta direttiva, richieste dall'autorità tributaria di primo grado e che tale soggetto passivo non ha fornito a quest'ultima autorità entro il termine di un mese previsto all'articolo 20, paragrafo 2, della medesima direttiva, atteso che il termine in parola non costituisce un termine di decadenza» (§ 54). Ancora, nella sentenza 2 luglio 2020, *SC Terracult SRL / Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara* (C-835/18), la Corte di Giustizia ha affermato come «le disposizioni della direttiva IVA, nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale o a una prassi amministrativa nazionale che non consenta ad un soggetto passivo che abbia effettuato operazioni che in un momento successivo si sono rivelate rientrare nel regime dell'inversione contabile dell'IVA, di correggere le fatture relative a tali operazioni e di avvalersene mediante la rettifica di una precedente dichiarazione fiscale o mediante la presentazione di una nuova dichiarazione fiscale che tenga conto della correzione così effettuata, ai fini del rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e versata da tale soggetto passivo, per il motivo che il periodo per il quale dette operazioni sono state effettuate era già stato oggetto di una verifica fiscale al termine della quale l'amministrazione tributaria competente aveva emesso un avviso di accertamento che, non essendo stato contestato dal soggetto passivo in parola, era divenuto definitivo» (§ 39).

Giustizia è giunta addirittura a riconoscere gli interessi di mora per il ritardo, da calcolare sull'IVA indebitamente riscossa¹²⁵.

Quanto infine al principio di *cohérence* (nella sua origine in lingua francese) lo stesso può essere tradotto (e si trova così nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea) sia nell'accezione di principio di *coerenza*, sia con quella di principio di *coesione*, e sta ad intendere quel principio in base al quale, a fronte di una comparazione tra una vicenda nazionale e una transfrontaliera, appare giustificata un diverso trattamento fiscale, in ragione del fatto che ad un vantaggio nazionale riconosciuto corrisponde un correlativo e diretto onere, da valutare all'interno della stessa giurisdizione e dello stesso sistema impositivo, tale per cui il diverso trattamento appare giustificato proprio in ragione dell'assoggettamento a tale onere¹²⁶. Sotto tale veste, il principio in questione rappresenta un'altra declinazione del *principle of equality* il quale richiede non solo che situazioni simili siano trattate in modo

¹²⁵ Si veda in tal senso la sentenza della CGUE, 7 settembre 2023, *Michael Schütte / Finanzamt Brilon* (C-453/22), § 37, nel quale è stato concluso che «la direttiva IVA nonché il principio di neutralità dell'IVA e il principio di effettività devono essere interpretati nel senso che essi esigono che il beneficiario di cessioni di beni disponga direttamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria di un diritto al rimborso dell'IVA indebitamente fatturata che egli ha pagato ai suoi fornitori e che questi ultimi hanno versato all'erario, nonché dei relativi interessi, in circostanze in cui, da un lato, senza che possano essergli addebitati una frode, un abuso o una negligenza, egli non può più pretendere tale rimborso da detti fornitori a causa della prescrizione prevista dal diritto nazionale e in cui, dall'altro, vi è una possibilità formale che, successivamente, detti fornitori pretendano dall'amministrazione finanziaria il rimborso dell'eccedenza da essa riscossa, dopo aver rettificato le fatture inizialmente emesse al beneficiario di tali cessioni. In mancanza di rimborso, entro un termine ragionevole, dell'IVA indebitamente riscossa dall'amministrazione finanziaria, il danno subito a causa dell'indisponibilità dell'importo equivalente a tale IVA indebitamente riscossa deve essere compensato mediante il pagamento di interessi di mora». Si legga, a commento di tale pronuncia BARTH F., ZAWODSKY F. S., *Michael Schütte v Finanzamt Brilon : the CJEU as the guardian of neutrality*, in *British tax review*, 2023, no. 5, p. 581-589. Si veda anche, in generale sulla tematica, GOMBOTZ S., POLLAK C., *Is there an obligation under EU law to pay interest on VAT credits?*, in *International VAT Monitor*, Vol 32 (2021), no. 1, p. 20 ss.; ZHENG Y.L., DE MEYER T., HERBAIN, C.A., *The CJEU confirms that the amount of interest normally payable under national law on overpaid VAT cannot be reduced*, in *Intertax*, Vol. 46 (2018), no. 6/7, p. 594-597.

¹²⁶ Si legge, tra le tante nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, infatti, come «la Corte ha ammesso che la necessità di preservare la coerenza di un regime tributario può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato. Tuttavia, perché un argomento fondato su tale giustificazione sia efficace, occorre che sussista un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio tramite un prelievo fiscale determinato (v., in tal senso, sentenze 14 novembre 1995, causa C-484/93, *Svensson e Gustavsson*, Racc. pag. I-3955, punto 18; *Asscher*, cit., punto 58; *ICI*, cit., punto 29; 28 ottobre 1999, causa C-55/98, *Vestergaard*, Racc. pag. I-7641, punto 24, nonché 21 novembre 2002, causa C-436/00, *X e Y*, Racc. pag. I-10829, punto 52)» (sentenza 7 settembre 2004, *Petri Manninen* (C-319/02), § 42). Il precedente più importante affrontato dalla Corte di Giustizia sul punto resta, comunque, quello di cui alla sentenza del 28 gennaio 1992, *Hanns-Martin Bachmann / Stato belga* (C-204/90), §§ 22 ss., nell'ambito della quale la Corte, trovatasi a decidere sulla legittimità della regolamentazione belga che ammette la deducibilità dei contributi alle assicurazioni sulla vita dal reddito imponibile totale, comportando da un lato un vantaggio per i soggetti che possono portare in deduzione tale spesa e, dall'altro lato, comunque, una perdita di gettito. È stato affermato come, poiché a fronte del vantaggio è corrisposto direttamente un onere, rappresentato dall'imponibilità delle somme dovute dagli assicuratori in esecuzione dei contratti d'assicurazione contro la vecchiaia e la morte, tale onere compensa la perdita di gettito, garantendo la coerenza del sistema. È stato evidenziato, infatti, come «La coerenza di siffatto regime fiscale, la cui configurazione spetta a ciascuno Stato membro, presuppone, pertanto, che, nell'ipotesi in cui sia obbligato ad ammettere la detrazione dei contributi d'assicurazione sulla vita versati in un altro Stato membro, lo Stato in questione possa percepire l'imposta sulle somme dovute dagli assicuratori».

uguale, ma anche che situazioni differenti possano godere di un diverso trattamento fiscale¹²⁷.

Orbene, è evidente come tale disparità di trattamento sia giustificata e giustificabile unicamente nel caso in cui questa sia coerente all'interno del sistema di riferimento; ove tale coerenza non dovesse sussistere, la disparità di trattamento, non potendo essere giustificata, sarebbe illegittima, ponendosi così in contrasto con il diritto dell'Unione e con lo stesso principio di neutralità che impone che il trattamento fiscale di beni e di servizi simili sia uguale.

4. La relatività del concetto di IVA neutrale e instabilità del sistema IVA

Da tutto quanto illustrato nei paragrafi precedenti è emersa una caratteristica fondamentale della neutralità dell'IVA: il suo essere *relativa*, tanto da un punto di vista oggettivo, quanto soggettivo.

Della relatività *oggettiva* molto si è detto al superiore § 2, nel quale si è evidenziato come lo stesso meccanismo di funzionamento dell'imposta può determinare per il soggetto passivo una situazione di vantaggio o di svantaggio finanziario (*financing advantage* e *financing disadvantage*) in un determinato delta temporale. Tale tipologia di relatività è, però, contingente e non definitiva e non desta particolari problemi sul lungo termine.

Nel descrivere la relatività *soggettiva*, invece, deve farsi riferimento ai soggetti coinvolti nell'operazione economica: se l'operazione deve (dovrebbe) essere neutrale per l'operatore economico, sicuramente non deve esserlo per il consumatore, cioè per il soggetto che l'imposta vuole realmente colpire, in quanto manifesta quell'indice indiretto di capacità contributiva (il consumo, appunto) oggetto di imposizione.

L'IVA, infatti, è un tributo neutrale non in senso assoluto¹²⁸, ma unicamente dal punto di vista del soggetto passivo, e non anche dal punto di vista del consumatore. L'incidenza sul consumo, ovviamente, porta con sé il rischio che l'applicazione dell'imposta possa

¹²⁷ Si veda tra le tante la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 1° marzo 2011, *Association belge des Consommateurs Test-Achats ASBL, Yann van Vugt, Charles Basselier / Conseil des ministres* (C-236/09), §§ 28-29, nella parte in cui afferma che «Secondo la costante giurisprudenza della Corte, il principio della parità di trattamento impone che situazioni paragonabili non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, a meno che tale trattamento non sia obiettivamente giustificato (v. sentenza 16 dicembre 2008, causa C-127/07, *Arcelor Atlantique et Lorraine e a.*, Racc. pag. I-9895, punto 23). A questo proposito, occorre sottolineare che la paragonabilità delle situazioni deve essere valutata alla luce dell'oggetto e dello scopo dell'atto dell'Unione che stabilisce la distinzione di cui trattasi».

¹²⁸ Cfr. MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'IVA, tra "mito" e (perfettibile) realtà*, op. cit., p. 269-270. L'Autore afferma come «Un tributo in senso assoluto sarebbe un non-senso, poiché in quanto tale esso postula sempre l'imposizione autoritativa di un sacrificio economico gravante su di una certa capacità contributiva, allo scopo di obbligarla a concorrere al sostenimento della spesa pubblica».

influenzare la curva della domanda. Tale possibilità, però, non si pone in contrasto con la struttura dell'imposta, in quanto ciò che la neutralità intende evitare è che, per il tramite dell'applicazione dell'IVA, vi possa essere un condizionamento nell'offerta, non essendo al centro dell'attenzione dell'imposta l'andamento della domanda¹²⁹. È stato comunque affermato, in chiave economica, come il concetto di *neutralità concorrenziale* possa avere talune ripercussioni (positive) anche sulla domanda, in quanto è stato osservato come un eguale trattamento fiscale in capo agli operatori economici riverberi effetti positivi anche in capo ai consumatori, in ragione del fatto che solo una uguale tassazione di beni e servizi simili può determinare una eguale e uniforme spesa per i consumi¹³⁰.

Insomma, ciò che l'IVA neutrale intende perseguire è che i soggetti passivi che operano in concorrenza tra di loro in relazione a beni e servizi simili subiscano lo stesso trattamento fiscale, evitando una distorsione della concorrenza o un condizionamento dell'offerta. In questo senso la relatività dell'IVA opera, dunque, da un punto di vista soggettivo coinvolgendo i soggetti passivi e la loro offerta, ma non i consumatori e la loro domanda.

Negli ultimi anni, però, si sta assistendo sempre più spesso a differenziazioni nel regime applicativo dell'IVA in relazione ad operazioni poste in concorrenza tra di loro, che influenzano grandemente (proprio) l'offerta – cioè esattamente quel profilo in relazione al quale l'imposta deve (dovrebbe) essere neutrale e indifferente rispetto alla sua formazione – rendendo taluni operatori nettamente più competitivi rispetto ad altri, pur operando, gli uni e gli altri, nello stesso settore e in relazione a prodotti e servizi simili. Con il risultato che sempre più spesso viene stravolto il focus dell'attenzione della neutralità concorrenziale, con conseguenti distorsioni innaturali del mercato e un allontanamento patologico dalla neutralità¹³¹.

¹²⁹ In dottrina si legge, infatti come «Orviamente l'imposta non può dirsi neutrale per il "contribuente di fatto", perché la sua applicazione può certamente orientare e influenzare la domanda, ma ciò che interessa sotto il profilo del "buon funzionamento" del mercato è il carattere di indifferenza rispetto al procedimento di formazione dell'offerta, non a quello di formazione della domanda da parte dei consumatori finali» (si veda sempre MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'IVA, tra "mito" e (perfettibile) realtà*, op. cit., p. 273). Del resto lo stesso art. 1, § 2 della Direttiva IVA 2006/112/CE prevede che «Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione».

¹³⁰ Come è stato evidenziato da KOKOTT J., *EU Tax Law*, op. cit., p. 125 «However, equal taxation of traders also benefits consumers and reflects the character of VAT as a tax levied on consumption spending on goods and services. Only if similar goods and services are taxed equally, traders can succeed in passing on VAT equally on consumers with the result of a uniform burden on consumption expenditures». Per i riferimenti economici, si vedano KEEN M., LOCKWOOD B., *The Value Added Tax: Its Causes and Consequences*, in *Journal of Development Economics*, 92(2), 2010, p. 138-151; CAMMERAAT E., CRIVELLI E., *Toward a comprehensive tax reform for Italy*, in IMF, 2020.

¹³¹ Tale ultima tematica verrà approfondita maggiormente nel Capitolo III, con riferimento a un profilo, quello delle cd. sanzioni improprie, che si pone quale piaga del sistema IVA, in ragione del fatto che, a causa del non corretto operare dei principi (anche di rilevanza penalistica) che trovano applicazione in campo IVA,

Ne è un esempio il regime forfettario di cui all'art. 1, co. 54-89, l. 23 dicembre 2014, n. 190 (di cui alla legge di bilancio per il 2015)¹³², riservato a taluni contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che tra gli altri, nell'anno precedente, hanno conseguito ricavi ovvero percepito compensi per un importo non superiore a 85.000 euro e non hanno sostenuto spese per personale dipendente o per lavoro accessorio superiore al limite di 20.000 euro¹³³. L'opzione per tale regime consente al contribuente di versare un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP, con un'aliquota unica del 15% (cd. *flat tax*) sul reddito imponibile, determinato in base a dei codici prefissati e distinti per attività. Ciò che interessa in questa sede rilevare è, però, come l'opzione per il regime forfettario comporti enormi semplificazioni ai fini IVA, in quanto i contribuenti forfettari non applicano l'IVA in relazione alle operazioni compiute e, quindi, tra gli altri, non addebitano in via di rivalsa l'IVA al consumatore finale¹³⁴. L'impatto sulla concorrenza è evidente.

la neutralità – per il tramite del disconoscimento del diritto di detrazione – viene annichilita in favore di altri interessi (ad esempio, quelli della tutela del gettito) senza che questo appaia giustificato alla luce degli stessi principi – neutralità e proporzionalità, ad esempio – dei quali se ne viene invocata la tutela. In questa sede, però, si descriveranno brevemente altri due fenomeni, propri della legislazione nazionale, nei quali è possibile apprezzare maggiormente il venire meno della relatività dell'IVA in chiave di tutela della concorrenza.

¹³² Peraltro, tale regime si inserisce nell'ambito di una tematica molto più ampia, quella dei regimi sostitutivi di imposta, che sta grandemente sovvertendo l'andamento della fiscalità di sistema. I regimi sostitutivi, infatti, rappresentano una deroga, in chiave agevolativa, alla fisiologica applicazione del tributo, che crea non poche disuguaglianze fiscali tra contribuenti che, di fatto, svolgono la stessa attività economica. Questa non è la sede per analizzare *ex professo* la tematica – la quale per la vastità delle dimensioni meriterebbe una trattazione *ad hoc* –, limitandosi in questo lavoro, a citare due esempi nei quali la distorsione della concorrenza è molto evidente.

¹³³ Con la legge di stabilità 2015, che ha introdotto il regime forfettario per gli operatori economici di ridotte dimensioni, sono stati contestualmente abrogati, a decorrere dal 1° gennaio 2015, i regimi fiscali agevolati che erano in precedenza in vigore cioè: il regime delle nuove attività produttive; il regime fiscale di vantaggio, in vigore dal 1° gennaio 2012, che aveva assorbito il regime dei contribuenti minimi; il regime contabile agevolato; il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità disciplinato dall'art. 27, d.l. 6 luglio 2011, n. 98 (hanno potuto usufruire di questo regime le persone fisiche che hanno esercitato o intrapreso un'attività d'impresa o di lavoro autonomo, successivamente al 31 dicembre 2007 ed entro il 31 dicembre 2015). La legge di bilancio 2019 (l. 31 dicembre 2018, n. 145) ha modificato i requisiti di accesso e le cause di esclusione dal regime forfettario di cui alla l. 23 dicembre 2014, n. 190, ampliando la platea dei soggetti che possono accedervi; infatti, detto regime è stato esteso ai contribuenti con ricavi o compensi fino a 65.000 euro. Al limite dei ricavi/compensi pari a 65.000 euro ragguagliati all'anno di imposta precedente, la legge di bilancio per il 2020 ha aggiunto ulteriori limitazioni di accesso (ad esempio, le spese per lavoro accessorio, dipendente o collaboratori per un importo non può essere superiore a ventimila euro annui e il contribuente non può dichiarare un reddito da lavoro dipendente superiore a trentamila euro). La legge di bilancio per l'anno 2023 ha innalzato a 85.000 euro la soglia di ricavi e compensi che consente di beneficiare del regime forfettario. A differenza del passato, però, le nuove norme prevedono l'immediata cessazione (senza aspettare l'anno successivo) degli effetti dell'agevolazione in caso di superamento del limite di 100.000 euro di compensi o ricavi.

¹³⁴ Insomma, l'opzione per il regime forfettario comporta enormi semplificazioni ai fini IVA, in quanto il soggetto passivo forfettario non addebita l'IVA in fattura ai propri clienti e non detrae l'IVA sugli acquisti. Non liquida l'imposta, non la versa, non è obbligato a presentare la dichiarazione e la comunicazione annuale IVA. Non deve comunicare all'Agenzia delle Entrate le operazioni rilevanti ai fini IVA, né quelle effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list. Chi applica il regime forfettario, inoltre, non ha l'obbligo di registrare i corrispettivi, le fatture emesse e ricevute.

Si immagini l'esempio della prestazione resa da due diversi avvocati i quali, a parità di prestazione fornita, possono pretendere dal cliente a titolo di onorario il medesimo importo, così come stabilito dal tariffario legale di cui al D.M. n. 55/2014. Immaginiamo pure che, dei due professionisti, solo uno di essi abbia aderito al regime forfettario descritto. Orbene, tale professionista, a parità di condizioni e di onorario, potrà presentare al proprio cliente uno "sconto" in fattura pari al 22% dell'IVA che non è tenuto a pagare; correlativamente, la fattura dell'altro professionista sarà maggiorata di un importo pari al 22% dell'IVA che il cliente è tenuto a pagare e per il quale (specie in caso di persona fisica) rappresenterà un costo.

Ne è un altro esempio il regime fiscale dedicato al settore dell'enoturismo – tra le cui attività è ricompresa anche quella dell'esercizio di attività di ricezione e ospitalità¹³⁵ –, il cui regime fiscale è disciplinato dall'art. 5 della l. n. 413/1991, che prevede – per ciò che riguarda il regime IVA – una tassazione non analitica-ordinaria, bensì forfettaria.

E allora, nell'ambito del turismo del vino si prenda ad esempio l'attività ricettivo-alberghiera esercitata in una comune città turistica da un soggetto che non realizza tale attività nel solco della propria azienda agricola, né in un territorio a vocazione vitivinicola. Tale attività sarà soggetta ad IVA. Ora si pensi alla medesima attività ricettivo-alberghiera (immaginiamo la gestione di uno stesso numero di camere), svolta sempre per professione abituale (però, in questo caso non in una comune città, ma) nell'ambito dei servizi di accoglienza richiesti dalla disciplina sull'enoturismo in territori a vocazione vitivinicola. Tale attività non sarà soggetta all'ordinaria IVA, ma ad un regime fiscale forfettario, in quanto l'art. 5 cit. prevede che l'IVA è determinata *“riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfettaria dell'imposta afferente agli acquisti e alle importazioni?”*.

Inoltre, a dette semplificazioni in materia di imposta dei redditi e di IVA, per i contribuenti che applicano il regime forfettario si aggiunge il beneficio dell'esonerazione dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie.

¹³⁵ Il settore è stato definito con la l. n. 205/2017 (Legge di Bilancio per il 2018), ai commi 502-505 dell'art. 1, specificando come con tale termine *“si intendono tutte le attività di conoscenza del vino svolte nel luogo di produzione, le visite nei luoghi di coltura, di produzione o di esposizione degli strumenti utili alla coltivazione della vite, la degustazione e la commercializzazione delle produzioni vinicole aziendali, anche in abbinamento ad alimenti, le iniziative a carattere didattico e ricreativo nell'ambito delle cantine”*. Il D.M. 12 marzo 2019 del Ministro delle politiche agricole alimentari, forestali e del turismo ha definito (in attuazione di quanto richiesto dal comma 504 della suddetta Legge di Bilancio per il 2018) le Linee guida [...] per l'esercizio dell'attività enoturistica. Tali Linee guida, dopo avere evidenziato come le attività enoturistiche debbano essere considerate attività agricole connesse ai sensi del comma 3 dell'art. 2135 c.c., hanno indicato le attività che possono essere svolte dalle aziende vitivinicole, comprese le attività di ricezione e ospitalità, somministrazione di pasti e bevande, organizzazione di degustazioni e attività culturali e didattiche, etc.

E gli esempi potrebbero moltiplicarsi.

La contemporanea sussistenza di più regimi IVA applicabili a operazioni simili, oltre a creare disparità significative tra gli operatori economici, per ciò che beni e servizi simili subiscono un differenziato (e non sempre giustificato) trattamento fiscale a fini IVA, fa sorgere talune perplessità e interrogativi in punto di (non) *trascurabile* riduzione del gettito IVA.

Si prenda l'esempio più sopra descritto del regime forfettario.

Tale regime, che rappresenta una vistosa deroga rispetto al regime di IVA ordinario, è stato introdotto nel nostro sistema (in via temporanea, ancorché negli anni sempre rinnovato, fino ad assumere i connotati di un regime stabile) previa autorizzazione. È noto, infatti, come a norma dell'articolo 395, paragrafo 1, della Direttiva IVA 2006/112/CE il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a introdurre misure speciali di deroga alle disposizioni della Direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'IVA o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali, purché ciò non influisca, *se non in misura trascurabile*, sull'importo complessivo delle entrate fiscali.

Orbene, nella richiesta di autorizzazione presentata dall'Italia alla Commissione, però, è stato affermato come, stando ai dati disponibili del 2020, l'incremento della soglia a 85.000 euro andrebbe a beneficio di circa 63.441 imprese supplementari, che rappresenterebbe solo l'1,1% del numero totale delle imprese e comporterebbe un calo del gettito IVA pari a solo lo 0,06 % circa. Insomma sono stati forniti dei valori che, considerata l'ampia platea dei soggetti aderenti, non paiono fedeli alla realtà. Ed è sulla base di tali valori che il Consiglio, richiamando anche il principio di coerenza del sistema, ha affermato come «*la misura speciale è coerente con la direttiva 2006/112/CE modificata dalla direttiva (UE) 2020/285 del Consiglio, che mira a ridurre l'onere di conformità IVA per le piccole imprese e ad attenuare le distorsioni della concorrenza nel mercato*»¹³⁶.

Ma a differenza di quanto dichiarato, la deroga in questione – che, sulla base di quanto più sopra affermato, si pone nel solco di quella parte dell'IVA non armonizzata nella quale è lasciata discrezionalità al legislatore nazionale di derogare alla disciplina IVA ordinaria – realizza proprio quella distorsione del mercato che il principio di neutralità nella dimensione concorrenziale intende(va) eliminare in radice. Distorsione che, a fronte (i) dell'autorizzazione da parte delle istituzioni europee all'esercizio della deroga da parte degli Stati e (ii) del

¹³⁶ Si veda «<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A52023PC0089>».

modus operandi adottato dalla Corte di Giustizia che, come più sopra descritto, in tali ambiti si astiene dall'intervenire, disinteressandosi della possibile violazione della concorrenza, è destinata a consolidarsi.

Lo scenario che emerge è quello di un sistema IVA totalmente instabile.

Ecco allora che appare ancora una volta fondamentale chiedersi se e in che misura l'allontanamento dalla neutralità appare giustificato e sulla base di quale interesse contrapposto.

Nel Capitolo successivo si tenterà di descrivere il funzionamento della neutralità e analizzare due delle ipotesi principali di non funzionamento della stessa, al fine di comprendere se l'allontanamento dalla neutralità possa ritenersi, alla luce di altri interessi, giustificato.

CAPITOLO III

L'APPLICAZIONE DELLA NEUTRALITÀ E LE RELATIVE DEROGHE (E DEVIAZIONI)

SOMMARIO: 1. Lo stato dell'arte del principio di neutralità nell'ordinamento italiano e la rilevanza della componente della rivalsa – 1.1. Cenni sulla rivalsa e problemi di compatibilità con la neutralità. Il caso della rivalsa successiva di cui all'art. 60, co. 7, del d.P.R. n. 633/1972 – 2. Lo stato dell'arte del principio di neutralità nella Direttiva IVA: la detrazione come perno della neutralità e le sue applicazioni – 3. L'allontanamento dalla neutralità – 3.1. Le deroghe: le operazioni esenti quali ipotesi fisiologiche di allontanamento dalla neutralità (cenni) – 3.2. Le deviazioni: le sanzioni improprie quali ipotesi patologiche di allontanamento dalla neutralità.

1. Lo stato dell'arte del principio di neutralità nell'ordinamento italiano e la rilevanza della componente della rivalsa

Il nostro sistema impositivo rappresenta un esempio di come la mancata armonizzazione abbia condotto alla creazione di sistemi IVA differenti tra i vari Stati membri. Si è detto, nei Capitoli precedenti di questo lavoro, di come, sebbene non sia possibile predicare l'esistenza di un unico sistema di IVA europea, in ragione del fatto che la trasposizione della Direttiva in ciascuno Stato membro ha comportato la creazione di 27 sistemi IVA differenti, alla medesima conclusione non si dovrebbe giungere in relazione al principio di neutralità, il cui valore immanente dovrebbe impattare nello stesso modo all'interno di tutti i sistemi IVA degli Stati membri e la cui dimensione concorrenziale dovrebbe rappresentare uno degli aspetti sui quali l'armonizzazione del sistema IVA non dovrebbe mai essere messo in dubbio.

Da una generale comparazione tra i sistemi IVA degli Stati membri, però, lungi dal contraddistinguersi per la sua unicità, lo stesso principio di neutralità pare atteggiarsi in maniera diversa.

Nell'ordinamento italiano, ad esempio, tradizionalmente la dottrina nazionale sottolinea come il principio di neutralità in ambito IVA funzioni attraverso la contestuale applicazione degli istituti della rivalsa e della detrazione, i quali devono operare necessariamente in modo sinergico tra di loro¹. Tali istituti vengono posti sullo stesso piano operativo, quali due facce della medesima medaglia, e quali corollari della neutralità stessa; ciò, però, indipendentemente e a prescindere dalla compiuta analisi della funzione propria di ciascuna di tali componenti. Si è sempre affermato, infatti, come *«l'effetto proprio della rivalsa, il suo predicato sottinteso, è per l'appunto il conferimento al cessionario del diritto alla detrazione»*², ritenendo, pertanto, una componente imprescindibile e strettamente connessa all'altra.

Tale connessione, però, se da un lato non permette di analizzare la neutralità da un punto di vista funzionale – come si dirà –, dall'altro lato non consente di bene inquadrare la neutralità in tutte quelle ipotesi nelle quali una delle due componenti viene, sì, a mancare, ma pur sempre senza ledere la neutralità stessa. Si pensi, ad esempio, ai casi nei quali, in assenza di rivalsa/addebito (ancorché il sistema IVA la imponga), il diritto alla detrazione sia esercitato ugualmente, al ricorrere di tutti gli altri presupposti sostanziali e formali imposti dalla normativa. In tali casi, non si può escludere a priori che l'operazione economica realizzata sia neutrale.

A ben guardare, infatti, la funzione della rivalsa/addebito non è tanto quella di garantire (in generale) la neutralità dell'IVA, quanto piuttosto quella di realizzare la funzione propria dell'IVA stessa, intesa quale imposta sul consumo e imposta che deve tenere indenne l'operatore economico dal peso economico del tributo. La rivalsa/addebito, insomma, ha la funzione di scaricare l'IVA a valle, cioè di consentire che l'IVA si sposti gradualmente sul consumo, gravando, quale soggetto inciso realmente dall'imposta, non già l'operatore economico, ma il consumatore finale³.

¹ Così BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 613, quando afferma che *«la nota qualificante dell'Iva è quindi agevolmente individuabile nel contemporaneo funzionamento degli istituti della rivalsa e della detrazione»*.

² Così RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, p. 119.

³ Si legge, infatti, in SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 1287, come l'IVA sia *«preordinata attraverso gli istituti della rivalsa e della detrazione, alla traslazione del carico tributario dai soggetti passivi di diritto, al consumatore finale o contribuente di fatto, mantenendo, tendenzialmente, la neutralità nei confronti dei primi. La sua struttura mostra come si tratti di un tributo che, attraverso la concatenazione di varie fasi, tende ad un preciso risultato finale, cioè l'incisione del contribuente di fatto, diverso da quello preso in considerazione dalle norme come soggetto passivo»*.

Ora, è evidente che, secondo la nostra concezione dell'istituto, la rivalsa non è solo l'addebito che un operatore economico applica al consumatore finale nell'ultimo anello della catena dell'operazione economica, cioè nella fase dell'acquisto finale del bene o della prestazione del servizio, ma è anche quella che coinvolge gli anelli precedenti, cioè i rapporti tra operatori economici. Si immagini il classico esempio di IVA versata nell'ambito di una cessione di beni che coinvolge tre soggetti, nella quale "A" e "B" sono gli operatori economici e "C" è il consumatore finale. Orbene, in tale caso si verificano due addebiti a titolo di rivalsa: (i) il primo, nel rapporto tra "A" e "B", entrambi operatori economici; (ii) il secondo, nel rapporto tra "B" e "C", di cui un solo soggetto è l'operatore economico, mentre l'altro il consumatore finale.

In tale esempio, la rivalsa ha funzioni totalmente diverse e generalizzare il ruolo della stessa in tutte le ipotesi nelle quali viene (obbligatoriamente) esercitata non permette, come detto, di valorizzarne fino in fondo la funzione.

Al contrario, se ci si sposta sul piano della detrazione, la funzione sua propria è quella di evitare che l'IVA rappresenti un costo per l'operatore economico; ciò, senza interessarsi strettamente dell'aspetto del consumo⁴. La detrazione è ciò che rende propriamente neutrale l'operazione ponendosi dal punto di vista dell'operatore stesso, il quale, potendo portare in detrazione dall'IVA a debito l'importo di IVA da lui assolto sui suoi acquisti o forniture (purché collegati alla propria attività economica, come si dirà, alla luce del generale principio di inerenza), l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal primo operatore economico "A" non rappresenterà per lui un costo. Nella logica di una neutralità ampia, infatti, comunemente si afferma che l'IVA è neutrale quando non grava sull'operatore economico⁵. E al di là dell'ovvia considerazione di fondo secondo cui – come già anticipato nel Capitolo precedente – l'IVA è un tributo neutrale non in senso assoluto, ma unicamente dal punto di vista del soggetto passivo, e non anche dal punto di vista del consumatore, allora ciò che

⁴ SALVINI L., *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2022, ove a pagina 303 afferma che «La detrazione è il diritto fondamentale del soggetto passivo IVA, nonché lo strumento che rende l'imposta neutrale».

⁵ LOGOZZO M., *Rivalsa dell'iva accertata e problematiche applicative*, in *Innovazione e diritto*, 6/2013, p. 21 ss., ove si afferma a pagina 22, nell'ambito dell'analisi dell'art. 60 IVA, che «Dopo quarant'anni rispetto all'entrata in vigore del D.P.R. n. 633/1972, è stato così ripristinato il fondamentale principio di neutralità dell'IVA, che invece era scalfito dal divieto di rivalsa dell'imposta pagata a seguito di un atto di accertamento o rettifica della dichiarazione. L'intervento normativo sana questa situazione, precedendo un probabile esito negativo della procedura d'infrazione già notificata all'Italia dalla Commissione Europea», oppure ove, a pagina 23, si legge che «il divieto di rivalsa dell'IVA accertata ha avuto vita per più di 40 anni, scalfendo in un certo qual modo la neutralità che caratterizza l'imposta in esame». Sempre LOGOZZO M., *Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi comunitari e disposizioni interne*, in *Rass. Trib.*, 2011, 4, p. 1069 ss., afferma che «La ratio del diritto alla detrazione dell'IVA è da ricercarsi nel fondamento dell'imposta: tassare il consumo finale e garantire la neutralità dell'imposta nei confronti del produttore (denominato dalla Corte di Giustizia "collettore di imposta per conto dello Stato")».

realmente assicura la neutralità per tale operatore economico – cioè, ciò che permette lui di recuperare di fronte all’Erario quanto precedentemente versato – è proprio (e solo) il suo diritto alla detrazione⁶.

Ma allora, se un qualche profilo di attinenza alla neutralità lo si può rinvenire (come ovviamente si rinviene) nella interazione tra le componenti della detrazione e della rivalsa, questo può accadere unicamente nei rapporti tra operatori economici, e non anche quando sia coinvolto il consumatore.

In generale, gli istituti della rivalsa e della detrazione sono disciplinati nel nostro ordinamento agli artt. 18 e 19 del d.P.R. n. 633/1972⁷, i quali prevedono rispettivamente che “l’

⁶ La stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea ha più volte affermato che lo strumento preposto alla realizzazione della neutralità è il diritto di detrazione, specificando come «*il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'Iva*» (*ex multis*, CGUE, sentenza 14 febbraio 1985, causa C-268/83, *Rompelman*). Anche parte della dottrina si è espressa in tali termini, affermando come «*Pur senza trascurare l'importanza dell'istituto della rivalsa, [...] è stato esattamente affermato che il principio della detrazione dell'imposta costituisce «il punto centrale», cioè il fulcro del meccanismo di applicazione dell'iva, in coerenza rispetto all'esperienza giurisprudenziale della Corte di Giustizia*», così COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, p. 675, che richiama MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 581, il quale sottolinea che la detrazione dell'imposta gravante sui passaggi precedenti «*consiste in sostanza nel rimborso all'imprenditore acquirente della somma versata a titolo d'imposta dall'imprenditore alienante*»; CECAMORE L., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in Dig. IV, vol. XVI, Torino, 1999, 371 e 372, secondo cui la detrazione «*costituisce l'elemento che maggiormente caratterizza l'imposta sul valore aggiunto soprattutto sotto il profilo giuridico*».

⁷ Per i riferimenti principali sugli istituti della rivalsa e della detrazione, si vedano: BASILAVECCHIA M., *In tema di recupero dell'Iva non dovuta: presupposti, condizioni, validità*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2004, 2, p. 45; BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria*, in Rass. trib., 1997, I, p. 29; BOSELLO F., *Rivalsa*, in Enc. Giur. Treccani, Roma, 1991; BURELLI S., *La tutela del credito del sostituto nella cosiddetta “rivalsa successiva”*, in Rass. trib., 2005, p. 911; CIPOLLA G. M., *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di olii minerali ad intermediari commerciali*, in Rass. trib., 2003, I, p. 1859; CORDEIRO GUERRA R., *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in Rass. trib., 1988, I, p. 465; FLORENZANO F., *Il diritto di rivalsa*, in L'imposta sul valore aggiunto, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, a cura di TESAURO F., Torino, 2001, p. 279; FRANSONI G., *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in Riv. dir. trib., 2004, I, p. 515; FRANSONI G., *Bella e impossibile: considerazioni a caldo sul revirement delle SS.UU. della Cassazione in tema di “rivalsa successiva”*, in Riv. dir. trib., 2005, II, p. 635; GIORGI M., *L'imposta sul valore aggiunto erroneamente indicata in fattura*, in Rass. trib., 1998, II, p. 455; GIOVANNINI A., *Sul trasferimento convenzionale dell'onere d'imposta*, in Riv. dir. trib., 1999, I, p. 3; LA ROSA S., *L'erronea applicazione dell'Iva, tra le norme e il dogma della conditio indebiti*, in Riv. dir. trib., 1999, II, p. 194; LOGOZZO M., *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti*, in Riv. dir. trib., 2011, I, p. 287; LOGOZZO M., *Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi comunitari e disposizioni interne*, op. cit., p. 1069; LUPI R., *Un caso di “rivalsa successiva” nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. trib., 1992, II, p. 415; MESSINA S. M., *Le conseguenze dell'erronea applicazione dell'Iva tra la ripetizione dell'indebito, la detrazione ed il risarcimento dei danni*, in Riv. dir. trib., 1993, II, p. 261; MICELI R., *Le controversie in materia di rivalsa IVA*, in Il processo tributario, a cura di DELLA VALLE E., FICARI V., MARINI G., Padova, 2008, p. 70; PACE A., *Il diritto di detrazione*, in L'imposta sul valore aggiunto (a cura di TESAURO F.), Torino, 2001, p. 29; RANDAZZO F., *La rivalsa successiva nella disciplina dell'Iva*, in Riv. trim. dir. trib., 2013, p. 903; RANDAZZO F., *Le controversie di rivalsa in materia tributaria*, a cura di GUIDARA A., *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, p. 587 ss; RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, op. cit.; SALVINI L., *La rivalsa e i rapporti interni nell'Iva*, a cura di BASILAVECCHIA M., *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale / Atti del convegno di Teramo 22 e 23 novembre 2007*, Bologna, 2009, p. 27 ss; SALVINI L., *Rivalsa*, in Rass. trib., 1996, I, p. 278; SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 1287; STEVANATO D., *La rivalsa dell'Iva accertata, tra ripristino della neutralità del tributo e problematiche interpretative*, in Dialoghi trib., 2012, p. 67.

soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente [...]” e che “è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione [...]”.

Con la premessa che nel successivo paragrafo (§ 1.1.) ci si occuperà unicamente del ruolo che assume la componente della rivalsa nel meccanismo di funzionamento della neutralità nell'ordinamento italiano – e non anche di quello assunto dalla detrazione, in quanto del ruolo propriamente riconducibile a tale componente se ne parlerà diffusamente al paragrafo successivo, in specie al § 2. –, ciò che qui interessa evidenziare è come la tradizionale definizione della neutralità, nella quale tali componenti vengono accostate e sovrapposte (quali due facce della stessa medaglia), non è – ovviamente – errata in quanto tale, ma deve essere meglio specificata alla luce delle direttrici tracciate *supra* (in relazione alla diversa portata della rivalsa a seconda che sia o meno coinvolto il consumatore finale), al fine di chiarire la reale estensione della neutralità, per evitare che questa venga – come troppo spesso accade nella giurisprudenza unionale – inutilmente *scomodata*⁸.

⁸ Si veda, ad esempio, la pronuncia della CGUE, sentenza 1° luglio 2021, CB / Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19), nell'ambito della quale la Corte ha espresso il principio secondo cui gli importi percepiti a seguito dell'effettuazione di prestazioni rilevanti a fini IVA, non dichiarati né fatturati e successivamente accertati dall'amministrazione finanziaria, devono intendersi comprensivi di IVA, salvo il caso in cui secondo il diritto nazionale sia possibile recuperare altrimenti l'imposta. In particolare si legge che «La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare i suoi articoli 73 e 78, letti alla luce del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), deve essere interpretata nel senso che, qualora un soggetto passivo dell'IVA, commettendo un'evasione, non abbia né indicato l'esistenza dell'operazione all'amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette i redditi ottenuti in occasione di tale operazione, la ricostruzione, nell'ambito dell'ispezione di una simile dichiarazione, degli importi versati e percepiti durante l'operazione in questione da parte dell'amministrazione tributaria interessata deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione». Posto tale principio, e nell'intento dichiarato di salvaguardare il rispetto del principio di neutralità dell'IVA, però, la Corte pare confondere talvolta i piani della rivalsa/addebito e della detrazione. E, difatti, nonostante la Corte di Giustizia dichiari (al punto 28) che «il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA [è] volto a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche e che garantisce, di conseguenza, la neutralità» accostando, dunque, alla componente della detrazione la funzione di non essere l'IVA un costo per l'operatore economico, e (al punto 31) che «il fatto che un soggetto passivo non abbia osservato l'obbligo di fatturazione [...] non può ostare al principio di base della suddetta direttiva, il quale, secondo una giurisprudenza costante della Corte, risiede nel fatto che il sistema dell'IVA mira a gravare unicamente sul consumatore finale» occupandosi, dell'addebito inteso quale componente che mira a garantire che l'IVA sia un'imposta sul consumo, ad ogni modo da tali premesse – si ritiene corrette – ne consegue una soluzione corretta, sì, dal punto di vista sistematico, ma che poco c'entra con la neutralità. Ciò, in quanto la Corte (ai punti 33-36) giunge ad affermare che «il risultato di un'operazione occultata all'amministrazione tributaria da parte di soggetti passivi dell'IVA [...] deve essere considerato [...] comprensivo dell'IVA che ha gravato su detta operazione» in quanto «Qualsiasi altra interpretazione contrasterebbe con il principio di neutralità dell'IVA e farebbe gravare una parte dell'onere di quest'ultima su un soggetto passivo, mentre l'IVA deve essere sopportata unicamente dal consumatore finale, conformemente alla giurisprudenza ricordata ai punti 28 e 31 della presente sentenza». La soluzione fornita dalla Corte *scomoda inutilmente* la neutralità, in quanto non viene colta fino in fondo la reale funzione

Nella tradizionale definizione di neutralità, dunque, entrambe le componenti (rivalsa/addebito e detrazione) vengono, sì, contemporaneamente coinvolte, ma soltanto con lo scopo di individuare il soggetto passivo di fatto dell'IVA e di escludere che l'operatore economico sia inciso dall'IVA stessa. Ma soltanto in questa accezione si ritiene che possa essere predicata la effettiva complementarietà delle suddette componenti.

E allora, richiamando quanto più sopra citato, in relazione al fatto che l'«*effetto proprio della rivalsa, il suo predicato sottinteso, è per l'appunto il conferimento al cessionario del diritto alla detrazione*»⁹, questo in un certo senso può valere solo nel rapporto tra operatori economici: e, infatti, secondo l'esempio tracciato più sopra, la rivalsa esercitata dal primo operatore della catena "A" nei confronti del secondo anello della catena "B", pure operatore economico, effettivamente attribuisce all'operatore "B" il diritto di detrarre quanto a monte versato ad "A". Ma lo stesso non potrebbe predicarsi nel rapporto tra "B" e il consumatore finale "C": il diritto alla detrazione di "B", infatti, non sorge in relazione alla rivalsa applicata a "C", avendo questa solo la funzione di scaricare a valle il peso economico dell'imposta la quale, appunto, secondo l'impianto ritraibile già dalla prima Direttiva IVA, era quello di attecchirsi quale imposta sul consumo; la rivalsa in questo senso, insomma, intende soddisfare l'altra faccia della medaglia, cioè che l'imposta gravi effettivamente sul consumatore. Ma, appunto, nonostante il significante "rivalsa" sia lo stesso, il significato è totalmente diverso¹⁰.

Non è un caso, infatti, che nello scenario europeo si faccia riferimento, per descrivere le "due differenti rivalse", a terminologie diverse e, in specie, al concetto di *input VAT* per significare l'imposta pagata a monte (e generatrice del diritto di detrazione) e di *output VAT*

della rivalsa/addebito. Il principio fornito non garantisce affatto la neutralità, ma anzi la sacrifica sull'altare della tutela del gettito, in quanto si occupa solo dell'IVA assolta a valle, ma non anche di quella eventualmente assolta a monte, in relazione alla quale deve predicarsi il diritto di detrazione. La Corte di Giustizia, nell'affermare che gli importi percepiti a seguito dell'effettuazione di prestazioni rilevanti a fini IVA, non dichiarati né fatturati e successivamente accertati dall'amministrazione finanziaria, debbano intendersi comprensivi di IVA, salvo il caso in cui secondo il diritto nazionale sia possibile recuperare altrimenti l'imposta, ha, sì, reso una soluzione coerente rispetto alla struttura stessa dell'imposta sul valore aggiunto, ma dando importanza a profili che poco c'entrano con il principio di neutralità. Si veda, in commento alla stessa, DE BUNES IBARRA J. M., *Inclusión de la cuota de IVA en el precio en las operaciones no declaradas: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de julio de 2021 (asunto C-521/19)*, in *Carta tributaria. Revista de opinión*, 77, 2021; PRATS F. A. G., *Comentario A La Sentencia Del Tribunal De Justicia De La Unión Europea (Sala Tercera), De 1 De Julio De 2021*, in *Revista Técnica Tributaria*, Vol. 3, 2021, p. 195 ss.; TURINA A., *Evasione e principio di neutralità nell'Imposta sul Valore Aggiunto. Percorsi giurisprudenziali fra conferme e questioni aperte*, in *Dir. Prat. Trib. Intern.*, 2022, 1, p.462 ss.

⁹ Così RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, op. cit., p. 119.

¹⁰ E, infatti, mentre la *rivalsa a monte* applicata da "A" a "B" si pone in stretto collegamento con l'esercizio del suo diritto di detrazione e permette, altresì, di evitare ingiustificati arricchimenti da parte di "B", che si realizzerebbero nel caso in cui fosse per lui possibile portare in detrazione un importo non previamente addebitatogli; al contrario, la *rivalsa a valle* applicata da "B" a "C" svolge la funzione di – come più volte ribadito – scaricare a valle sul consumatore il peso del tributo.

per significare l’IVA pagata a valle¹¹. E, difatti, per descrivere il funzionamento dell’IVA non si fa riferimento al concetto di rivalsa, quanto più al generico concetto di *pagamento* dell’IVA¹².

Tali considerazioni potrebbero risultare per taluni scontate, se lette nel solo contesto nazionale di riferimento. Ma sicuramente non lo sono se rapportate in un contesto armonizzato sovranazionale, quale quello dell’IVA dovrebbe essere, nel quale il funzionamento dell’imposta, che è originata con l’ambizioso obiettivo di essere uguale per tutti gli Stati membri, appare lontano dalla completa armonizzazione.

E infatti, la rivalsa assume un ruolo fondamentale nel nostro ordinamento, nell’ordinamento spagnolo, in quello tedesco¹³, ma non, ad esempio, in quello lussemburghese, nel quale la “rivalsa” non solo non è obbligatoria, ma non è neanche qualificata quale istituto a sé stante, essendo considerato l’addebito dell’IVA a valle una semplice “componente di costo” della fornitura o della prestazione resa¹⁴.

O ancora, si prenda ad esempio l’ordinamento olandese, nel quale a livello governativo si è adottata la scelta di ridurre l’applicazione dell’IVA ad ogni passaggio, adottando un sistema di *Zero Rate* nei passaggi intermedi – tranne l’ultimo, ovviamente – e nel quale l’operazione IVA si manifesta come una generale operazione non imponibile ad eccezione della fase di immissione del bene o del servizio al consumo, momento nel quale la non imponibilità cessa di manifestarsi e trova applicazione l’imposta con un’aliquota non pari a zero. È evidente che in un simile sistema non si pone neanche un problema di rapporto tra rivalsa-

¹¹ Si veda, ad esempio, la definizione di VANISTENDAEL F., *Global law and the search for Constitutional pluralism*, in *Human rights and taxation in Europe and the World* (edited by KOFLER G., MADURO M. P., PISTONE P.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2011, p. 186, secondo cui «*the principal of Vat is simple and universal: vat is chargeable on any output transaction destined in the consumption in the market while Vat on any input transaction used of the production of such output transaction is deductible from the amount of Vat chargeable*».

¹² Si veda, ad esempio, la definizione fornita da GUTMANN D., *Droit fiscal des affaires*, Parigi (Francia), 2024, p. 536. L’Autore descrive il funzionamento dell’IVA, infatti, nei seguenti termini e facendo riferimento all’IVA pagata: «*Pour parvenir à cette neutralité par rapport à la longueur du circuit de distribution, la spécificité de la taxe sur la valeur ajoutée est la suivante: toutes les fois qu’un opérateur économique achète des biens ou des services qu’il utilise dans le cadre de son activité, il peut déduire la TVA payée à ses fournisseurs de la TVA qu’il facture à ses clients. La TVA payée "en amont" ne constitue donc pas, pour l’opérateur économique, un coût final ayant vocation à s’incorporer au prix de revient du bien ou du service qu’il propose à ses clients. C’est la clé de la TVA. La différence entre la TVA reçue en aval ... et la TVA payée en amont ... est reversée à l’Etat*».

¹³ Si richiamano, in generale, le *Country Tax Guides* rinvenibili presso «IBFD – Tax Research Platform».

¹⁴ Ciò che avviene, anche nel nostro ordinamento, peraltro, in relazione, ad esempio, alle operazioni per le quali non è prescritta l’emissione della fattura, quali quelle relative alla vendita al dettaglio di cui all’art. 22 del d.P.R. n. 633/1973 e il cui corrispettivo, ai sensi dell’art. 18, deve intendersi comprensivo di IVA. Tali operazioni sono state qualificate da parte della dottrina come «*deroghe normative all’esercizio obbligatorio del diritto di rivalsa*» (cfr. GALLO F., *Profili di una teoria dell’imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 73 ss.). L’Autore non nega la sussistenza del diritto alla rivalsa, intesa quale addebito, quanto afferma che sia insussistente l’obbligo al suo esercizio.

detrazione, posto che l'operatore economico non subirà nemmeno un addebito per i suoi acquisti a monte.

O ancora, infine, si prenda ad esempio il sistema polacco, nel quale per la maggior parte delle transazioni si utilizzano le misure del *Reverse charge mechanism* e dello *Split payment*, riversando l'onere imponibile in capo al cessionario-acquirente, con una operazione di inversione contabile¹⁵.

La rivalsa, dunque, non è un metodo “armonizzato” di applicazione del tributo e predicarne – ancorché entro i soli confini nazionali – la centralità rende l'analisi dell'IVA incompleta e non permette di fotografare correttamente il fenomeno, la cui valenza non può essere solo interna, ma assume i noti connotati transnazionali.

E che non sia un metodo “armonizzato” di applicazione del tributo lo si evince, del resto, dalla lettura della stessa Direttiva IVA, che non si occupa espressamente della rivalsa. Non è, infatti, presente alcuna norma – a differenza di quanto avviene per l'altra componente, quella della detrazione, per la disciplina della quale la Direttiva IVA dedica un intero Titolo X (arrt. 167-192) – che si occupi di regolamentare la rivalsa o l'addebito, essendo solo previsto – sin dalla prima Direttiva IVA – che *l'imposta applicata allo stadio precedente* sia oggetto di detrazione¹⁶.

Tale situazione, ovviamente, rende complicata l'uniforme interpretazione delle norme della Direttiva IVA anche sotto tale profilo in relazione alle singole disposizioni nazionali con le quali è stata trasposta la Direttiva stessa (in maniera differente tra Stato membro e Stato membro). E ancora una volta la mancata armonizzazione ha creato non pochi problemi interpretativi, in quanto la Corte di Giustizia dell'Unione europea si è trovata a dovere maneggiare istituti diversi (nella forma, ma talvolta anche nella sostanza).

Da una semplice ricerca effettuata sul sito ufficiale della stessa Corte¹⁷, inserendo nella sezione “Parole del testo” la parola chiave *Rivalsa* e nella sezione “Materia” *l'Imposta sul valore aggiunto*, è stato possibile avvedersi di come il numero delle Sentenze pronunciate dalla Corte siano solo 13 e, di queste, ben 8 siano state pronunciate a seguito di domanda pregiudiziale proveniente dall'Italia.

¹⁵ FAMULSKA T., ROGOWSKA-RAJDA B., *Principle of vat neutrality and the reverse charge mechanism*, in *e-Finance: Financial Internet Quarterly*, 2018, vol. 14/ no. 3, p. 87; SARNOWSKI J., SELERA P., “cashless taxpayer”: an innovative tool to stimulate reduction of the shadow economy in Poland, in *International VAT Monitor*, Vol. 33 (2022), no. 1, p. 7 ss.; UCHMAŃSKA U., *Split Opinions about the Split-Payment Mechanism? A Discussion of the Polish Example*, in *International VAT Monitor*, Vol. 30 (2019), no. 4, p. 159 ss.

¹⁶ Il riferimento è al considerando n. 30 del Preambolo della Direttiva IVA.

¹⁷ Ricerca effettuata in lingua italiana, in data 29 novembre 2024, sul sito ufficiale «<https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=it#>».

13 documento (documenti)				
Causa	Documento	Data	Nome delle parti	Materia
C-341/22	Sentenza ECLI:EU:C:2024:210	07/03/2024	Feudi di San Gregorio Aziende Agricole	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-712/17	Sentenza ECLI:EU:C:2019:374	08/05/2019	EN.SA.	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-648/16	Sentenza ECLI:EU:C:2018:932	21/11/2018	Fontana	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-246/16	Sentenza ECLI:EU:C:2017:887	23/11/2017	Di Maura	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-332/15	Sentenza ECLI:EU:C:2016:614	28/07/2016	Astone	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-427/10	Sentenza ECLI:EU:C:2011:844	15/12/2011	Banca Antoniana Popolare Veneta	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-35/05	Sentenza ECLI:EU:C:2007:167	15/03/2007	Reemtsma Cigarettenfabriken	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-305/01	Sentenza ECLI:EU:C:2003:377	26/06/2003	MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-207/87	Sentenza ECLI:EU:C:1988:409	14/07/1988	Weissgerber	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-252/86	Sentenza ECLI:EU:C:1988:112	03/03/1988	Bergandi	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-70/83	Sentenza ECLI:EU:C:1984:71	22/02/1984	Kloppenburg	Fiscalità
C-255/81	Sentenza ECLI:EU:C:1982:225	10/06/1982	Grendel	Fiscalità
C-111/75	Sentenza ECLI:EU:C:1976:68	20/05/1976	Mazzalai	Fiscalità

Effettuando la medesima ricerca e aggiungendo la parola chiave *Neutralità*, i risultati si riducono a 10, ma di questi, le pronunce a seguito di domanda pregiudiziale italiana restano in netta maggioranza, con un numero di 7.

10 documento (documenti)				
Causa	Documento	Data	Nome delle parti	Materia
C-341/22	Sentenza ECLI:EU:C:2024:210	07/03/2024	Feudi di San Gregorio Aziende Agricole	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-712/17	Sentenza ECLI:EU:C:2019:374	08/05/2019	EN.SA.	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-648/16	Sentenza ECLI:EU:C:2018:932	21/11/2018	Fontana	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-246/16	Sentenza ECLI:EU:C:2017:887	23/11/2017	Di Maura	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-332/15	Sentenza ECLI:EU:C:2016:614	28/07/2016	Astone	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-427/10	Sentenza ECLI:EU:C:2011:844	15/12/2011	Banca Antoniana Popolare Veneta	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-35/05	Sentenza ECLI:EU:C:2007:167	15/03/2007	Reemtsma Cigarettenfabriken	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-305/01	Sentenza ECLI:EU:C:2003:377	26/06/2003	MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-252/86	Sentenza ECLI:EU:C:1988:112	03/03/1988	Bergandi	Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto
C-255/81	Sentenza ECLI:EU:C:1982:225	10/06/1982	Grendel	Fiscalità

Orbene, impostando la ricerca negli stessi termini, ma sostituendo la parola chiave *Rivalsa* con *Detrazione*, i numeri sono ben diversi (483 sentenze senza l'ulteriore parola chiave "neutralità"; 307 con l'ulteriore parola chiave "neutralità") e non pressoché riguardanti il solo Stato italiano. E se si considera che con la sola parola chiave *Neutralità* i risultati totali sono 508, è evidente il diverso impatto che assume, per il principio di neutralità, la componente della detrazione rispetto a quella della rivalsa.

Alla luce di tale consapevolezza, allora e in verità, la rivalsa e la detrazione non possono essere poste automaticamente sullo stesso piano, e non è possibile (non è corretto) riferirsi alla neutralità indifferentemente richiamando l'una o l'altra componente, senza specificare il senso del richiamo. Ciò, in quanto il funzionamento della componente della detrazione diverge rispetto a quello dell'addebito, non essendo le regole di funzionamento della prima

valevoli e invocabili anche per la seconda, in ragione della diversità delle esigenze che mirano a soddisfare.

E allora, ad esempio, tutte le volte nelle quali si pongono dei limiti al diritto alla detrazione¹⁸ in casi di operazioni fraudolente, illecite o illegali¹⁹, a fronte dell'esigenza di garantire il gettito – quindi, gli interessi finanziari dell'Unione europea –, la neutralità viene, sì, violata, ma la componente della rivalsa/addebito non entra minimamente in gioco. Ma ciò non cambia l'impatto negativo determinatosi in punto di neutralità, ancora una volta, perché l'addebito risponde alla diversa logica di rendere l'IVA un'imposta sul consumo e si disinteressa dell'eventuale costo che possa costituire per l'operatore economico il pagamento dell'imposta.

O ad esempio, tutte le volte nelle quali, pur venendo negato il diritto alla detrazione in ragione del mancato rispetto delle regole di funzionamento dell'IVA (una tra tutte quelle relative agli obblighi formali di fatturazione), ciononostante la componente dell'addebito non viene intaccata e l'IVA viene scaricata a valle sul consumatore. Ciò, sempre nella logica di garantire la natura stessa dell'IVA quale imposta sul consumo.

Insomma, benché il principio sia unico e si debba applicare in maniera uniforme in tutto il sistema europeo dell'IVA, questa applicazione, in senso pratico, non può non fare i conti con le strutturali differenze rinvenibili nelle varie legislazioni. A seconda del diverso meccanismo di funzionamento prescelto da ciascuno Stato, dunque, si rinviene un diverso atteggiarsi della neutralità e tale diversità rappresenta una delle ragioni per le quali la stessa ha faticato (e fatica) ad essere utilizzata appieno per ciò che è, quantomeno nella sua veste concorrenziale, cioè quale principio uniforme, generale e fondamentale, avente forza immanente nel sistema. E questo lo si è visto anche nel Capitolo precedente, nella descrizione

¹⁸ Quanto ai limiti alla detrazione, è opinione ormai condivisa in dottrina (tra i tanti, COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, op. cit., p. 680) secondo cui la neutralità sarebbe garantita non già in modo totale ed effettivo, ma solamente tendenziale. La neutralità, infatti, solo «in linea di principio, non può essere soggetta a limitazioni» (cfr. tra le tante, sentenza 18 novembre 2021, *Promexor Trade Srl / Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor* (C-358/20)) ma nei fatti appare sempre più spesso cedevole rispetto all'esigenza di soddisfare interessi altri, talvolta anche di natura extrafiscale.

¹⁹ Così DE IESO C., *Detrazione IVA nei contesti fraudolenti: prevale il giustizialismo o la giustizia?*, in *Corr. Trib.*, n. 2, 2022, p. 169, afferma come «In realtà, il tratto caratterizzante dell'IVA è il presupposto oggettivo in quanto il tributo colpisce l'operazione, sia essa B2B o B2C. Mentre, a corollario di ciò, il passaggio al consumo del bene o servizio, irrilevante ai fini dell'imposizione, è invece dirimente per far ricadere sul consumatore finale il peso definitivo del prelievo di cui, invece, resta tendenzialmente indenne non solo l'Erario, ma anche l'operatore che possiede e spende lo status di soggetto passivo “nella sua qualità di collettore d'imposta per conto dello Stato”. Questa peculiarità fa sì che il sistema IVA non sia assimilabile agli altri settori fiscali, in cui l'Autorità tributaria si trova sempre in una posizione dominante rispetto al contribuente. La Direttiva 2006/112/CE è, infatti, costruita per assicurare ai soggetti passivi un livello - che si equivale a quello dell'Erario - di protezione del loro diritto alla neutralità sempre che le operazioni siano effettuate al di fuori di un contesto illecito, abusivo o fraudolento. Diversamente, cioè, quando l'operatore diventa un complice di chi compie un'evasione, l'interesse erariale ritorna a primeggiare e, quindi, il soggetto passivo è chiamato a rispondere del danno erariale prodotto dalla catena di operazioni fraudolente».

delle contraddizioni insite nelle pronunce della Corte di Giustizia che, pur predicando costantemente l'importanza del principio, non ne riesce a salvaguardare la tenuta.

1.1. Cenni sulla rivalsa e problemi di compatibilità con la neutralità. Il caso della rivalsa successiva di cui all'art. 60, co. 7, del d.P.R. n. 633/1972

Partendo dall'assunto secondo cui la dottrina nazionale afferma la centralità della componente della rivalsa ai fini della garanzia della neutralità, si può realmente affermare che il sistema italiano, nel disciplinare la rivalsa, garantisca sempre che l'IVA sia un'imposta neutrale?

La risposta è negativa, quantomeno in relazione all'art. 60, co. 7, del d.P.R. n. 633/1972 appresso analizzato. Ma si proceda con ordine.

Come già detto al paragrafo precedente, non è possibile parlare di un'unica rivalsa. E, infatti, le norme che si occupano di rivalsa nel d.P.R. IVA sono molteplici²⁰ e «a fronte del medesimo significante ("rivalsa"), diversi [sono] i significati (e i correlati effetti giuridici) da abbinare alle diverse disposizioni di legge e sfaccettate [sono] le posizioni giuridiche dei soggetti privati coinvolti nell'operazione imponibile (cedente/prestatore, da un lato, e cessionario/committente, dall'altro)»²¹. In questo lavoro – per evidenti ragioni dimensionali, in quanto la tematica della rivalsa necessiterebbe di una ben più articolata trattazione, infatti, oggetto di una importante opera monografica qui più volte citata²² – si è effettuata la scelta di analizzare, più in chiave comparata, la rivalsa di cui all'art. 18 e quella cd. *successiva* di cui all'art. 60, con taluni riferimenti anche ai rapporti con le variazioni imposte dall'art. 26²³. Ciò al fine di apprezzare se e come tali *due diverse rivalse* garantiscano la neutralità del sistema IVA nazionale.

²⁰ Ci si riferisce segnatamente, oltre all'art. 18, agli artt. 26 (*Variazioni dell'imponibile e dell'imposta*), 30-ter (*Restituzione dell'imposta non dovuta*), e 60 (*Pagamento delle imposte accertate*), anche se la Rivalsa è affrontata indirettamente anche agli artt. 15 (*Esclusioni dal computo della base imponibile*), 19 (*Detrazione*), 38-quater (*Sgravio dell'imposta per i soggetti domiciliati e residenti fuori della Comunità europea*), 82 (*Detrazione dell'imposta generale sull'entrata relativa agli investimenti*), 83 (*Detrazione dell'imposta generale sull'entrata relativa alle scorte*), 89 (*Revisione dei prezzi per i contratti in corso*).

²¹ Si veda PIAVIGNA P., *La rivalsa IVA: obbligo (pubblicistico) e diritto di credito (privatistico)*, in *L'IVA*, 2021, 11-12, p. 12 ss.

²² Il riferimento è sempre a RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, op. cit.

²³ L'analisi della tematica meriterebbe, infatti, anche lo studio quantomeno dell'art. 30-ter del d.P.R. IVA che analizza il caso in cui si ponga il problema di restituire l'importo addebitato in via di rivalsa, quale condizione per potere richiedere il rimborso dell'IVA versata (e ancor prima addebitata) nel caso in cui si dovesse constatare che questa non era dovuta. Ugualmente importante, in caso di erronea applicazione dell'imposta, viene rivestita dall'art. 6, co. 6 del D.lgs. n. 471/1997, il quale, in punto sanzionatorio, prevede che «nel caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette, erroneamente assolta dal cedente o prestatore [...] salvi i casi di frode e di abuso del diritto, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, della sola imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche

La rivalsa IVA ex art. 18 è qualificata, nell'ambito del complesso meccanismo di attuazione dell'imposta, come obbligatoria²⁴ e non derogabile dalla volontà delle parti²⁵. Come evidenziato da subito da autorevole dottrina²⁶, l'obbligatorietà coinvolgerebbe non tanto l'esercizio della rivalsa da un punto di vista economico (riscossivo), quanto la costituzione del diritto di credito dell'imposta da parte del cedente nei confronti del cessionario. In tal senso, la rivalsa si concretizzerebbe al ricorrere del contemporaneo verificarsi di taluni presupposti di legge, in specie la realizzazione di un'operazione imponibile e l'emissione della fattura. La stessa Amministrazione finanziaria, nella Risoluzione 26 novembre 2019, n. 500, ha avuto modo di specificare come *«l'effettiva riscossione del credito Iva da parte del cedente/prestatore è ininfluente ai fini del funzionamento del meccanismo dell'imposta. L'obbligo di riversare all'erario l'Iva indicata in fattura sorge, comunque, al momento dell'emissione della fattura indipendentemente dal saldo della medesima, che potrebbe essere effettuato in un momento successivo o addirittura non avvenire affatto»*.

dell'operazione posta in essere". Per un commento alla disciplina, si rimanda a BISIOLI A., ZANETTI M., *VAT wrongly charged by the supplier and right of the customer to deduct, from an Italian and EU Perspective: where are we?*, in *International VAT Monitor*, Vol. 33 (2022), no. 3, p. 133 ss.

²⁴ Ancorché non sia un obbligo pieno, in quanto lo stesso art. 18 prevede alcune limitazioni, ad esempio, al comma 3, nel quale si prescrive che *«La rivalsa non è obbligatoria per le cessioni di cui ai numeri 4) e 5) del secondo comma dell'articolo 2 e per le prestazioni di servizi di cui al terzo comma, primo periodo, dell'articolo 3»*.

²⁵ Il quarto comma dell'art. 18, infatti, prevede che *«È nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti»*. Il che significa che il cedente non può opporre all'Erario l'esistenza di clausole contrattuali che prevedano che l'IVA resti a carico del soggetto passivo.

²⁶ Tra tutti si ricorda BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 86-87, il quale ha descritto la rivalsa nei seguenti termini: *«La rivalsa - in genere - può essere obbligatoria o facoltativa. Ove la rivalsa sia obbligatoria, quali che siano le modalità del suo esercizio, come nel caso generale dell'iva, è stata configurata come diritto-dovere, come semplice obbligo, ovvero come "diritto il cui esercizio è considerato obbligatorio". Senza volere entrare in quella che è la più ampia problematica dell'istituto giuridico della rivalsa e restando sempre nell'ambito della rivalsa obbligatoria così come è configurata dall'art. 18 della legge sull'iva, può osservarsi che l'obbligatorietà consiste nel fatto che il soggetto deve costituirsi creditore dell'imposta, mediante addebito in fattura, nei confronti del suo avente causa. Obbligatoria è quindi la costituzione del diritto di credito non già il suo esercizio. Questa precisazione consente di superare l'antinomia diritto-obbligo spesso rilevata in tema di rivalsa: se si trattasse infatti di un diritto di credito da esercitarsi obbligatoriamente, il diritto cesserebbe dall'essere tale. Viceversa, se si individua la rivalsa obbligatoria nel fatto, ora accennato, per cui un soggetto è costretto a costituirsi - in adempimento di un obbligo di legge - creditore l'antinomia cessa di esistere. Trattasi, beninteso, di un diritto che ha la sua fonte nella legge ma che richiede, per venire ad esistenza, un'attività del soggetto (l'addebito in fattura). Per contro non è - e non può essere - obbligatorio l'esercizio del diritto di credito: nessuno può costringere il creditore a costringere - a sua volta - il debitore all'adempimento. Salvo, beninteso, l'esercizio di azioni surrogatorie etc.: ma si rientra nelle regole generali in tema di obbligazioni. Tutto questo, ovviamente, non significa che il diritto di credito sia rinunziabile il che snuoterebbe di contenuto l'obbligo di porlo in essere»*. L'Autore, quindi, pare ricostruire la rivalsa in termini civilistici. Ricostruzione alla quale si contrappone altra dottrina che, valorizzando l'esistenza di una nullità testuale (quindi l'esistenza di una previa valutazione da parte dell'ordinamento, il quale qualifica il patto contrario dei privati come affetto da nullità), inquadra la rivalsa in termini pubblicistici. Si veda contra RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, op. cit., *«posto il carattere obbligatorio dell'esercizio della rivalsa e il ruolo che essa riveste nello svolgimento del rapporto tributario, l'Autore esclude che la rivalsa si collochi nella categoria del rapporto obbligatorio e la inquadra nell'esercizio privato di una funzione pubblica. Il sorgere di un diritto di credito in capo al suo titolare costituirebbe, dunque, solo un effetto secondario e complementare della rivalsa; il suo effetto proprio sarebbe, piuttosto, quello di conferire al cessionario il diritto di detrazione e, più in generale, quello di realizzare l'interesse pubblico cui è preposta relativo alla corretta attuazione del prelievo dell'imposta»*.

Emergono da subito due importanti caratteristiche della rivalsa, cioè quella di coinvolgere necessariamente più soggetti (il cedente, il cessionario e l'Erario) e quella di compendiarsi di un triplice segmento operativo²⁷:

- da un lato, quello pubblicistico/tributario nel rapporto tra l'Erario e il cedente/prestatore, in base al quale il primo si pone quale destinatario finale di quanto obbligatoriamente addebitato a titolo di rivalsa dal secondo nei confronti del cessionario. Rapporto, questo, che ha condotto parte della dottrina a definire la rivalsa come “dinamica”²⁸ (specie nel caso in cui il cessionario sia il consumatore finale), stante la sua finalità appunto pubblicistica di rispetto del corretto funzionamento dell'imposta (la quale mira a colpire, quale indice di capacità contributiva, il consumo), in contrapposizione a quella che l'Autore definisce “semplice” allorché la rivalsa miri unicamente a traslare il peso economico del tributo in capo ad un altro soggetto;
- dall'altro lato, quello privatistico nel rapporto tra il cedente/prestatore e il cessionario/committente²⁹, il quale assume una rilevanza minore ai fini tributari; e

²⁷ Si veda sempre la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 26 novembre 2019, n. 500, nella quale si legge che «Con specifico riferimento all'Iva addebitata a titolo di rivalsa, il soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile e versa l'imposta all'erario in base all'articolo 17, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, ha l'obbligo di addebitare la relativa imposta a titolo di rivalsa al proprio cessionario/committente, come previsto dall'articolo 18, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972. L'esercizio della rivalsa trova concreta applicazione attraverso l'addebito dell'Iva nella fattura. In base all'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, l'addebito dell'imposta in fattura, a titolo di rivalsa, consente all'acquirente del bene o al committente del servizio - se soggetto passivo d'imposta - di esercitare la detrazione dell'Iva corrisposta. Si realizza quindi la piena corrispondenza tra la somma dovuta all'erario dal fornitore e quella ammessa in detrazione in capo al soggetto acquirente. Dal compimento dell'operazione imponibile discendono, quindi, tre rapporti che, pur essendo collegati, non interferiscono tra loro, ovvero: 1. tra l'Amministrazione finanziaria e il cedente/prestatore, relativamente al pagamento dell'imposta; 2. tra il cedente/prestatore ed il cessionario/committente, in ordine alla rivalsa; 3. tra l'Amministrazione finanziaria ed il cessionario/committente, per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa».

²⁸ RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, op. cit. Altri Autori ne parlano in termini di «traslazione economica giuridiczata, attraverso la previsione di dell'obbligo di esercitare la rivalsa» (cfr. GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 30).

²⁹ Come chiarito da LOGOZZO M., *Rivalsa dell'iva accertata e problematiche applicative*, op. cit. «Del resto, come affermato dalla Corte di Cassazione [il riferimento è a Cass. civ., sez. trib., 24 novembre 2005, n. 24794], la rivalsa si effettua sulla base di un rapporto di natura non tributaria ed autonomo rispetto a quello dell'imposta; ne segue che, con riguardo alla rivalsa, la giurisdizione spetta al giudice ordinario, essendo configurato appunto come un rapporto di natura privatistica. Per contro, le controversie tra emittente la fattura e l'Amministrazione finanziaria sono devolute alla giurisdizione del giudice tributario». Anche la giurisprudenza costante della Corte di Cassazione, infatti, afferma che il credito di rivalsa in capo al cedente o al prestatore – il quale in ogni caso è “debitore dell'imposta” indicata in fattura nei confronti dell'Erario – ha natura civilistica e non investe il rapporto pubblicistico di natura tributaria. Sicché, qualora insorga una controversia tra il cedente e il cessionario o tra il prestatore e il committente in relazione all'Iva dovuta dal secondo in via di rivalsa, è competente la giustizia ordinaria e non quella tributaria (si vedano, da ultimo, Cass. civ., sez. un., 20 luglio 2017, n. 26437; Cass. civ., sez. trib., 27 settembre 2018, n. 23288, Cass. civ., sez. trib., 17 marzo 2020, n. 7325). La rivalsa, quindi, sebbene collaterale all'obbligo tributario, non vale ad attribuire o a trasferire al cessionario del bene o del servizio la posizione di soggetto passivo di imposta ai fini IVA.

- infine, quello tra cessionario/committente ed Erario nel caso in cui il primo soggetto non operi in qualità di consumatore finale, il quale (rapporto) ha ad oggetto l'esercizio da parte sua del diritto di detrazione.

Orbene, di tali rapporti, quello che impatta direttamente sulla neutralità è il terzo, in quanto tutte le volte nelle quali il corretto esercizio dei diritti facenti capo a tale rapporto viene meno, viene meno di conseguenza anche la neutralità. Anche il primo, in verità, interpretato secondo le direttrici fornite nel paragrafo precedente, può avere un impatto sulla neutralità, ancorché tale impatto sia solo indiretto; ma sicuramente il secondo rapporto non rileva a tali fini.

Ne è un chiaro esempio – della rilevanza solo indiretta del primo rapporto – la previsione di cui all'art. 60, co. 7 del d.P.R. n. 633/1972 (rubricato *Pagamento delle imposte accertate*), il quale ammette un'ipotesi di rivalsa successiva a seguito di accertamento. Tale norma, in particolare, espressamente prevede che *«Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione»*.

Tale previsione (comma 7), come noto, è stata modificata dall'art. 93, co. 1, del D.L. n. 1 del 2012 (cd. Decreto sulle liberalizzazioni del 24 gennaio) in conseguenza della procedura di infrazione 2011/4081 avviata dalla Commissione europea contro l'Italia, in ragione della non conformità del previgente comma 7 ai principi comunitari di neutralità e proporzionalità dell'IVA. Nella formulazione *ante riforma*, la norma prevedeva, infatti, che *«il contribuente non ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento o della rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi»*; con una formulazione, quindi, che si poneva in totale antitesi rispetto a quanto oggi previsto.

Tale intervento normativo è stato visto, in linea di massima, con favore dalla dottrina nazionale, la quale si è da subito espressa nel senso di un ripristino della neutralità dell'IVA³⁰. Non sono però mancati i dubbi collegati ad una neutralità ripristinata solo a metà, anche in

³⁰ Per una disamina del co. 7, dell'art. 60 IVA (*ante e post riforma*) si confrontino, tra gli altri, LOGOZZO M., *Rivalsa dell'iva accertata e problematiche applicative*, op. cit.; D'ANGELO G., *Addebito dell'imposta e determinazione della base imponibile nell'accertamento Iva*, in *Rass. Trib.*, 2014, 2, p. 375.

relazione a taluni profili procedurali che ne hanno reso asistematica l'applicazione e a talune interpretazioni nella prassi amministrativa e nella giurisprudenza nazionale non del tutto condivisibili³¹.

Il tema è vastissimo e meriterebbe un maggiore approfondimento, ma basti qui richiamare le criticità insite nella (dibattuta, in dottrina e, invero, anche all'interno della stessa Agenzia delle Entrate) qualificazione della natura di tale rivalsa, in un binomio che la stessa amministrazione finanziaria pone in termini privatistici piuttosto che tributari. Qualificazione nell'uno o nell'altro senso che l'Agenzia delle Entrate ritiene essere di non poco momento, portando con sé una serie di conseguenze impattanti sulla possibile funzionalità di taluni istituti tributari propri della disciplina IVA e, segnatamente, quello di cui all'art. 26, co. 2, 3-*bis* e 12 IVA, che disciplina la possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione nei casi di insolvenza del cliente; istituti, questi, potenzialmente idonei a sopperire alle lacune applicative della rivalsa successiva di cui all'art. 60, ult. co. (lacune impattanti sulla neutralità), ma la cui applicazione viene generalmente esclusa dalla prassi amministrativa tutta, ad eccezione dell'unico precedente fornito dalla Direzione Regionale della Toscana, con la risposta all'interpello n. 911-67/2019, nel quale l'amministrazione finanziaria sembra essersi pronunciata favorevolmente all'applicazione dell'art. 26 cit.³².

³¹ Importante è il contributo di DEL FEDERICO L., *Il primato del diritto unionale e la disapplicazione delle norme interne nell'Iva: rassegna della casistica italiana*, in *Riv. Dir. Trib. Intern.*, 2, 2023, p. 5, il quale evidenzia come si pongano alcuni problemi di conservatorismo della giurisprudenza della Corte di Cassazione e di rifiuto di disapplicazione. La neutralità, infatti, dovrebbe essere garantita anche dalla cooperazione tra le Corti, ma a livello nazionale, si registra un eccessivo fiscalismo della Corte di Cassazione che ha dimostrato di volere utilizzare lo strumento della disapplicazioni unicamente *pro Fisco* quando c'è un danno per l'Erario, non cooperando con la CGUE. In particolare si legge «*Va quindi stigmatizzata la giurisprudenza che ha condiviso supinamente la versione previgente della norma, eludendo i problemi Unionali e ritenendo giustificata tale grave limitazione "dall'esigenza di garantire la stabilità dei rapporti giuridici, che sarebbe compromessa da rivalse su operazioni ormai remote e dal tentativo del cessionario — se soggetto passivo d'IVA di detrarre la relativa imposta; esigenza che prevale rispetto alle ragioni di politica tributaria ispiratrici della neutralità dell'IVA e della tassazione del solo consumo finale"*». *Addirittura, la Corte di Cassazione si è spinta a confortare tale interpretazione anti-unionale, nonostante la sopravvenuta procedura di infrazione e lo ius superveniens di cui al D.L. n. 1/2012*». Il riferimento è alle pronunce della Corte di Cassazione civile: Cass. civ., sez. I, 26 maggio 2010, n. 12882; conf. Cass. civ., sez. trib., 24 novembre 2005, n. 24794; Cass. civ., sez. trib., 2 marzo 2012, n. 3291; Cass. civ., sez. trib., 23 marzo 2023, n. 8372, che esclude la portata retroattiva della novella dell'art. 60 cit.

³² Il contribuente-cedente, consapevole che la propria cessionaria non avrebbe pagato gli importi da lui richiesti in rivalsa, aveva chiesto all'amministrazione di poter operare la rivalsa dell'IVA accertata (e pagata) secondo l'art. 60, co. 7 e, altresì, di poter rettificare l'IVA dovuta mediante nota di credito; ciò, nel caso in cui le procedure esecutive individuali che intendeva esperire avessero portato ad un esito infruttuoso e, quindi, il credito fosse rimasto insoddisfatto. La Direzione Regionale, in particolare, affermava che «*nel caso in cui la procedura esecutiva individuale risulti infruttuosa secondo quanto previsto dall'art. 26, comma 12, del D.P.R. n. 633 del 1972, soltanto in tale ipotesi potrà essere emessa, per l'importo non incassato, la nota di variazione in diminuzione ai sensi del più volte citato art. 26, comma 2*».

Mediamente, infatti, la posizione assunta dell'Agenzia³³ è nel senso del disconoscimento della possibilità di invocare l'art. 26 cit. in caso di infruttuosa rivalsa *post* accertamento in sede esecutiva, in ragione della riconosciuta specialità della rivalsa *ex* art. 60, co. 7, rispetto a quella di cui all'art. 18 IVA. Specialità che, in particolare, viene rintracciata:

- nel carattere facoltativo e non obbligatorio della rivalsa;
- nella sua collocazione temporale in epoca successiva rispetto a quella di effettuazione dell'operazione e, segnatamente, successivamente al pagamento delle imposte così come risultanti dall'attività accertativa;
- nella necessità dell'avvenuto versamento definitivo, da parte del cedente/prestatore, della maggiore IVA accertata.

La posizione assunta dell'Agenzia delle Entrate genera, in altri termini, ulteriori elementi di complicazione, in quanto: (i) non solo la rivalsa, con le sue technicalità, non è imposta dalla Direttiva IVA (la quale impone solo che il peso economico del tributo sia sopportato dal consumatore finale); (ii) non solo lo stesso d.P.R. n. 633/1972, nel recepire il contenuto della Direttiva IVA – già di per sé ampiamente articolato e complesso – ha inserito (in generale) l'istituto della rivalsa (con il fine di meglio garantire il rispetto della neutralità) aggiungendo però ulteriori elementi di complicazione, rappresentati dalla generalizzata (ma non assoluta) applicazione dell'istituto della rivalsa stessa, peraltro accostando al *significante* “rivalsa” molteplici significati; (iii) ma nel fare ciò, ha addirittura creato un sistema della rivalsa che non rispetta l'obiettivo per il quale è stata introdotta e se ne predica l'importanza, cioè la tutela della neutralità. E ciò, si ritiene, senza una valida argomentazione³⁴, cioè la presunta natura privatistica della rivalsa *successiva*.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate avrebbe fatto conseguire la natura privatistica di tale rivalsa *ex* art. 60, co. 7 cit. al suo essere speciale rispetto alla rivalsa di cui all'art. 18 IVA «*inerendo* [la prima] *non al rapporto tributario ma ai rapporti interni fra i contribuenti*»; conseguentemente, ha riconosciuto, quale unico strumento a disposizione del cedente, per il recupero dal cessionario dell'IVA richiesta e non incassata, la possibilità di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica, escludendo l'operatività dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972.

³³ Per tutte si veda la risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate, n. 49/2021.

³⁴ Le peculiarità della rivalsa *post* accertamento rispetto alla rivalsa di cui all'art. 18 (in relazione al quale trova pacifica applicazione l'art. 26 cit.), infatti, se, da un lato, non hanno impedito alla DRE Toscana (il richiamo è sempre alla risposta all'interpello n. 911-67/2019) di riconoscerne la compatibilità con l'operatività dell'art. 26, dall'altro, hanno rappresentato per la prassi più recente (ma, invero anche precedente) un limite insormontabile alla sua operatività solo in ragione della pretesa differente natura delle due tipologie di rivalsa e dell'asserita qualificazione del solo istituto della rivalsa *post* accertamento in termini privatistici.

Tale posizione, però, francamente rimane oscura e lascia perplessi e le argomentazioni usate dall'Agenzia delle Entrate per escludere l'operatività dell'art. 26 IVA all'ipotesi di rivalsa successiva (e non anche a quella di cui all'art. 18) non sembrano, dunque, convincenti.

Non quella relativa alla asserita natura privatistica della rivalsa successiva. Come si è detto *supra*, infatti, anche la rivalsa di cui all'art. 18 si compone di un segmento privatistico, e tale segmento è e resta comune ad entrambe le tipologie di rivalsa.

Non quello relativo alle differenze esistenti tra le due tipologie di rivalsa (la facoltatività/obbligatorietà della stessa e la collocazione temporale), in quanto queste non paiono tanto strutturali da permettere di escludere l'applicabilità della normativa tributaria alle ipotesi di rivalsa successiva. Non sicuramente l'aspetto della collocazione temporale, potendo anche la rivalsa di cui all'art. 18 collocarsi talvolta in epoca successiva rispetto all'effettuazione dell'operazione (si pensi all'avvenuto pagamento di una prestazione, cui ha fatto seguito solo a distanza di molti mesi l'emissione della fattura); non l'aspetto dell'obbligatorietà, se sol si richiama la definizione fornita da illustre dottrina³⁵ secondo cui, nella rivalsa *ex art* 18 IVA, ciò che è «*Obbligatoria è quindi la costituzione del diritto di credito non già il suo esercizio*».

Ed è per tali ragioni che, chiara la posizione dell'Agenzia delle Entrate, la dottrina³⁶ ha fortemente criticato il mancato riconoscimento dell'utilizzabilità dello strumento di cui all'art. 26 cit. nei casi di impossibilità – civilistica – per il cedente di recuperare, in capo al cessionario, l'IVA dallo stesso assolta. Tale posizione, infatti (i) non solo si pone in aperto contrasto con la natura propria dell'IVA, intesa quale imposta sul consumo, e con il profilo dell'obbligatorietà dell'addebito, svilendolo totalmente³⁷, (ii) ma contrasta, altresì, con la giurisprudenza unionale più recente, che riconosce la preminente garanzia di tali aspetti, (iii) e, inoltre, “fa entrare dalla finestra, ciò che si è fatto uscire dalla porta”, ripristinando (con una connotazione marcatamente afflittiva), di fatto, la vecchia formulazione dell'art. 60, co. 7, tutte le volte nelle quali concretamente non sia possibile la rivalsa *post* accertamento.

³⁵ BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 86-87.

³⁶ Si vedano, tra tutti: CESATI S., ZONDINI F., *L'Agenzia nega la neutralità sulla riduzione dell'IVA addebitata post accertamento*, in *L'IVA*, 4, 2021, p. 37; CENTORE P., *Rivalsa ex post e neutralità dell'imposta: un'endiadi inscindibile*, in *Corr. Trib.*, n. 3, 2019, p. 242 ss.; CHIONCHIO M., SPINIELLO S., *Rivalsa da accertamento nei confronti del cliente estinto: il divieto imposto dall'Agenzia non convince*, in *Il fisco*, n. 31, 2020, p. 3041 ss.; ZOPPINI A., *Rimedi all'inerzia della controparte in caso di esercizio della rivalsa dell'IVA post accertamento*, in *Corr. Trib.*, 12, 2021, p. 1049 ss.

³⁷ Tale conseguenza, infatti, si può realizzare ad esempio laddove la rivalsa non sia concretamente esercitabile in ragione di due situazioni di patologia: la prima, si realizza quando o non si conosce il cliente, ovvero, pur conosciuto, questo non abbia concretamente corrisposto la relativa imposta (ad esempio, nell'ipotesi di cessione di azienda, assoggettata ad imposta di registro e successivamente riqualficata dall'Agenzia delle Entrate come “cessione di beni”, soggetta ad IVA); la seconda, invece, si realizza allorché il cliente sia scomparso, o per fallimento, con procedura chiusa, o per cancellazione dal registro delle imprese.

La neutralità, insomma, non viene garantita, in quanto non viene permesso il fisiologico dipanarsi del rapporto tra cessionario/committente ed Erario (nel caso in cui il primo soggetto non operi in qualità di consumatore finale), fondamentale per l'esercizio da parte sua del diritto di detrazione.

Peraltro, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha avuto modo di pronunciarsi proprio con riferimento alla compatibilità dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972 con la Direttiva IVA (e in particolare con l'art. 90 della stessa)³⁸, evidenziando come la subordinazione del diritto al recupero dell'IVA alla accertata definitiva infruttuosità del recupero (a causa della conclusione delle procedure concorsuali) – insita nella disciplina nazionale – è deroga ammissibile purché la stessa sia contenuta entro limiti definiti e ben circoscritti dalla necessità di appurare e accertare la definitività del mancato pagamento e l'irrecuperabilità del credito – ciò, per evitare a monte incertezze –, ma mai può spingersi fino ad escludere *tout court* il diritto al recupero dell'IVA³⁹. Ciò, con un evidente approccio sostanzialista alla questione – nell'ottica di preservare il principio di neutralità concorrenziale –, finalizzato ad evitare che i singoli Stati membri pongano in essere delle deroghe alla normativa unionale idonee a

³⁸ Il quale prevede che «1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri. 2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1».

³⁹ Si veda CGUE, sentenza del 23 novembre 2017, *Enzo Di Maura / Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa* (C-246/16). In tale pronuncia la Corte di Giustizia, dopo avere ricordato come è «principio fondamentale della sesta direttiva, [quello] secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e dal quale risulta come corollario che l'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dallo stesso soggetto passivo al medesimo titolo [...] Conformemente a tale principio, l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva, che riguarda i casi di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale e riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, obbliga gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo» (§§ 13-14) ha affermato come «ammettere la possibilità per gli Stati membri di escludere qualsiasi riduzione della base imponibile dell'IVA sarebbe contrario al principio di neutralità dell'IVA, da cui deriva in particolare che, nella sua qualità di collettore d'imposta per conto dello Stato, l'imprenditore dev'essere sgravato interamente dall'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche a loro volta soggette a IVA» (§ 23). Si veda anche CGUE, sentenza 15 ottobre 2020, *E. Sp. z o.o. Sp. k. / Minister Finansów* (causa C-335/19), § 23-25, nella quale la Corte ha ribadito come «Posto che, al di fuori dei limiti da esse fissati, le disposizioni dell'articolo 90, paragrafo 1, e dell'articolo 273 della direttiva 2006/112 non precisano né le condizioni né gli obblighi che gli Stati membri possono stabilire, si deve rilevare che tali disposizioni conferiscono a questi ultimi un margine di discrezionalità, segnatamente, per quanto riguarda le formalità che i soggetti passivi devono osservare, nei confronti dell'amministrazione finanziaria, al fine di procedere a una riduzione della base imponibile [...]. Risulta, tuttavia, dalla giurisprudenza della Corte che i provvedimenti diretti ad evitare frodi o evasioni fiscali possono derogare, in linea di principio, al rispetto delle regole relative alla base imponibile dell'IVA soltanto nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo. Infatti, essi devono incidere il meno possibile sugli obiettivi e sui principi della direttiva 2006/112 e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo tale da rimettere in discussione la neutralità dell'IVA. [...] Occorre, di conseguenza, che le formalità che i soggetti d'imposta devono adempiere per esercitare, dinanzi all'amministrazione finanziaria, il diritto di procedere alla riduzione della base imponibile dell'IVA siano limitate a quelle che consentano di dimostrare che, successivamente alla conclusione dell'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non sarà definitivamente percepita. Incombe, al riguardo, ai giudici nazionali verificare che tale limite sia rispettato nel caso delle formalità richieste dallo Stato membro interessato (sentenza del 6 dicembre 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punto 34 e giurisprudenza ivi citata)».

negare, di fatto, il diritto alla detrazione al cedente, impossibilitato a recuperare l’IVA assolta presso il cessionario. Il che, *mutatis mutandis*, è proprio quello che si realizzerebbe se fosse impedito al contribuente-cedente – che agisce in rivalsa *ex art. 60, co. 7* contro il cessionario e, ciononostante, non riesca a recuperare l’IVA assolta *post* accertamento – di utilizzare lo strumento di cui al citato art. 26: in ottica sostanzialista, infatti, lo stesso subirebbe il peso del tributo, il quale per lui diverrebbe un onere, determinandosi una elisione totale della neutralità. Ciò in totale antitesi rispetto al principio per cui l’IVA deve colpire il consumo.

Ed è proprio su tale base – fatta propria anche dai giudici unionali – che taluni commentatori⁴⁰ ritengono illogico non applicare tale principio che, sebbene enunciato con riguardo all’ipotesi cd. ordinaria di rivalsa di cui all’art. 18 IVA, dovrebbe potersi estendere anche all’ipotesi cd. speciale, di cui all’art. 60, co. 7. Ciò, in ragione di due principali considerazioni: (i) la prima, ritratta dagli evidenti punti di contatto che la giurisprudenza di legittimità⁴¹ pare rinvenire tra le due tipologie di rivalsa, allorquando ammette che il credito di rivalsa *ex art. 18 IVA* abbia, per il cedente/prestatore, natura civilistica; (ii) la seconda, desunta dalla considerazione che, la natura unicamente privatistica della rivalsa *ex art. 60, co. 7* sarebbe sconfessata dall’applicabilità dell’istituto (tributario) della detrazione al cessionario/committente che ha concretamente subito la rivalsa. Cioè proprio il dipanarsi del terzo segmento dei rapporti creati dalla rivalsa, quello tra cessionario/committente ed Erario, che ha anch’esso evidente natura tributaria.

Le critiche mosse dalla dottrina, insomma, non possono che essere condivise, in quanto, in chiave sostanzialista, pongono al centro l’esigenza primaria di garantire la corretta applicazione del meccanismo dell’IVA e l’effettivo rispetto del principio di neutralità dell’IVA.

Senza dimenticare come, in altra vicenda – comunque *lato sensu* affine alla questione in esame – la Corte di Giustizia⁴² ha riconosciuto il diritto di un operatore economico estero di avanzare istanza di rimborso nei confronti del Fisco italiano, nel caso di illegittima corresponsione al proprio fornitore italiano dell’IVA. In tale ipotesi, alla luce dei principi di effettività e neutralità dell’IVA, i giudici unionali hanno affermato che «*se il rimborso dell’IVA risulta impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d’insolvenza del prestatore, detti principi possono imporre che il destinatario di servizi sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente*

⁴⁰ In specie, si richiama CHIONCHIO M., SPINIELLO S., *Rivalsa da accertamento nei confronti del cliente estinto: il divieto imposto dall’Agenzia non convince*, *op. cit.*, p. 3041 ss.

⁴¹ Cfr. tra tutte Cass. civ., sez. II, 24 novembre 2003, n.17861.

⁴² Cfr. CGUE, sentenza 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH / Ministero delle Finanze* (C-35/2005).

nei confronti delle autorità tributarie. Gli Stati membri devono dunque prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire a detto destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività».

Insomma, il rischio – connaturato al mancato riconoscimento di operatività dell'istituto di cui all'art. 26 – di ledere il sistema IVA nelle sue fondamenta è evidente, essendo il soggetto passivo (e non il consumatore finale) il soggetto che effettivamente rimarrebbe inciso dal tributo in caso di impossibilità di applicare concretamente la rivalsa di cui all'art. 60, co. 7.

A ciò si aggiunga quanto affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 35/E del 17 dicembre 2013, in punto di esercizio della rivalsa dell'IVA. È stato chiarito che tale esercizio *«presuppone la riferibilità dell'imposta accertata a specifiche operazioni e la conoscibilità del cessionario/committente [...] anche quando sia stata calcolata su una base imponibile determinata in via forfetaria, laddove sia comunque riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati cessionari o committenti»*. Al contrario, ne è stato escluso l'esercizio nel caso in cui tale riferibilità manchi, come, ad esempio, nel caso di IVA dovuta a seguito di accertamento induttivo. Evenienza questa, tutt'altro che marginale.

Ed è allora evidente come la neutralità potrebbe ulteriormente essere compromessa nel caso di accertamenti induttivi, in relazione ai quali non sia possibile ricondurre l'imposta accertata a una determinata operazione e/o a un determinato cessionario/committente. In tale ipotesi, infatti, l'operatività del meccanismo IVA potrebbe essere garantito – stando a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate – unicamente considerando le somme induttivamente ricostruite come comprensive di IVA, stante l'impossibilità di riferire gli importi contestati a specifici cessionari/committenti e l'impossibilità di rivalersi nei confronti dei singoli clienti. Del resto, in tal senso si sono espresse (i) la Corte di Giustizia dell'Unione europea che ha previsto espressamente come, nelle ipotesi di concreta impossibilità di operare la rivalsa, lo scorporo dell'IVA rappresenta l'unica via percorribile per garantire che l'imposta sia sopportata dal consumatore finale⁴³, e (ii) la Commissione europea con la procedura di infrazione, che ha pilotato la modifica dell'art. 60, co. 7, IVA.

⁴³ Cfr. CGUE, sentenza 7 novembre 2013, casi riuniti *Corina-Hrisi Tulică / Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (C-249/12) e *Călin Ion Plavosin / Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații* (250/12), nella quale si legge che *«quando un contratto di compravendita è stipulato senza alcuna menzione riguardo all'IVA, nel caso in cui il fornitore, secondo il diritto nazionale, non possa recuperare presso l'acquirente l'IVA successivamente riscossa dall'amministrazione tributaria, la presa in considerazione del prezzo complessivo, senza detrazione dell'IVA, come base sulla quale applicare l'IVA, comporterebbe che l'IVA graverebbe su tale fornitore e, pertanto, contrasterebbe con il principio secondo cui l'IVA è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale»* (§ 35); su tale base si è concluso che *«Alla luce del complesso delle suesposte considerazioni, occorre*

Ora, date tali coordinate – e ritenendo irragionevole che l'Agenzia delle Entrate possa modificare la propria posizione⁴⁴ –, in ogni caso, la concreta ostilità all'operatività dell'art. 26 IVA – e, quindi, la ritenuta impossibilità di emettere una nota di credito per il soggetto passivo del tributo che, dopo aver pagato l'imposta *post* accertamento, non sia concretamente in grado di recuperare dal cliente finale l'IVA in rivalsa – viola, comunque, i principi unionali di neutralità ed effettività dell'imposta, e costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva. Un medesimo soggetto passivo (cedente/prestatore) a parità di condizioni e attività realizzata, infatti, potrebbe subire un trattamento impositivo differenziato solo in ragione della solvenza o insolvenza in rivalsa del proprio cessionario/committente, senza che a tale comportamento faccia seguito un diverso indice di capacità contributiva.

Insomma, nel corso di questo lavoro si è posto l'accento su taluni profili di criticità dell'IVA che hanno creato situazioni di allontanamento dalla neutralità, tanto in ragione di una non corretta (e spesso contraddittoria) interpretazione della normativa di riferimento da parte della Corte di Giustizia, quanto di una applicazione non uniforme della normativa unionale in ogni singolo Stato membro.

A ciò, si deve aggiungere un ulteriore profilo di ostacolo al corretto mantenimento di un mercato neutrale, caratterizzato dall'ostilità manifestata dagli organi amministrativi interni ad ogni singolo Stato membro, interessati più alla tutela del gettito interno, che al mantenimento di un mercato neutrale. O ancora nella creazione, da parte dei legislatori nazionali, di micro-sistemi di rivalsa, della quale se ne professa la centralità – quale appunto altra faccia della medaglia della detrazione nella garanzia della neutralità –, ma la si costella di deroghe ed eccezioni che tutto fanno tranne che attribuirle un ruolo di perno del sistema.

rispondere alla questione posta che la direttiva IVA, in particolare i suoi articoli 73 e 78, deve essere interpretata nel senso che, qualora le parti abbiano stabilito il prezzo di un bene senza menzionare nulla riguardo all'IVA e il fornitore di tale bene sia la persona tenuta a versare l'IVA dovuta sull'operazione imponibile, il prezzo pattuito, nel caso in cui il fornitore non abbia la possibilità di recuperare dall'acquirente l'IVA riscossa dall'amministrazione tributaria, deve essere considerato come già comprensivo dell'IVA» (§ 43).

⁴⁴ È, purtroppo, inverosimile attendersi una simile sensibilità, essendosi da sempre caratterizzata l'attività degli enti impositori (in generale, e non solo dell'Agenzia) da una grossolana rincorsa della decadenza, nell'obiettivo di "fare cassa", posticipando alla fase successiva di difesa del contribuente, l'effettiva valutazione della debenza di quanto richiesto in accertamento. Sarebbe ovviamente auspicabile l'applicazione del principio della Corte già nel momento della predisposizione dell'accertamento – con attenzione alla scorporazione o meno dell'IVA a seconda della possibilità di agire in rivalsa facoltativa, ai sensi dell'art. 60, co. 7. Lo studio della prassi, però, ha dimostrato come l'Agenzia delle Entrate non sia sensibile al tema della neutralità dell'IVA. Si pensi anche ai casi di operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti (il caso tipico è quello dell'utilizzo di cooperative negli appalti di manodopera, qualificati dagli Uffici quali somministrazioni illecite di manodopera) in relazione ai quali, anche in caso di esclusione di perdita di gettito IVA, gli Uffici procedono ugualmente al recupero dell'IVA. Ed è per questo che si ritiene che difficilmente in futuro potrà acquisire tale sensibilità.

Si ritiene che gli interventi nazionali siano appunto più focalizzati alla tutela degli interessi statali, piuttosto che di quelli sovranazionali e concorrenziali. Ma nel bilanciamento di tali interessi dovrebbe senza dubbio prevalere la tutela della neutralità, in quanto una diversa prevalenza dell'altro piatto della bilancia condurrebbe, ancora una volta, a risultati contraddittori: si pensi all'esempio da ultimo riportato della rivalsa successiva, nella quale a livello nazionale si finisce per penalizzare il soggetto passivo per il concatenarsi di eventi non solo non voluti, non solo non dipendenti dalla sua volontà, ma che non si collocano nemmeno in un contesto di frode⁴⁵.

2. Lo stato dell'arte del principio di neutralità nella Direttiva IVA: la detrazione come perno della neutralità e le sue applicazioni

Autorevole dottrina aveva evidenziato già alla fine degli anni '80 come l'IVA «*andrebbe studiata esaminando prima le norme comunitarie e poi le norme interne, interpretando le seconde alla luce delle prime e facendo prevalere le prime in caso di contrasto*»⁴⁶. Ed è proprio dalla lettura di tali norme unionali che emerge chiaramente come – partendo dalle due componenti sopra descritte, della rivalsa e della detrazione, rappresentanti nel nostro ordinamento le due facce di una stessa medaglia – il perno della neutralità in ambito europeo sia rappresentato dalla sola componente della detrazione, avendo la componente della rivalsa un minore impatto nello scenario europeo. Ciò non solo perché la stessa Direttiva IVA non si occupa espressamente della rivalsa, ma anche perché gli strumenti messi a disposizione degli Stati membri per garantire che l'IVA sia un'imposta che colpisce il consumo sono molteplici, potendo essere l'IVA scaricata a valle sul consumo attraverso l'applicazione dell'aliquota zero durante tutti i passaggi della catena, tranne l'ultimo (cd. *Zero rate*); piuttosto che responsabilizzando il cessionario/committente, attraverso l'utilizzo dello *Split payment* e del *Reverse charge mechanism*.

Il focus di questo paragrafo, dunque, nell'ottica di comprendere quale sia il perno della neutralità in ambito unionale e nella Direttiva IVA, non può che incentrarsi sulla sola componente della detrazione. La stessa Corte di Giustizia dell'Unione europea «*has addressed the neutrality of VAT in the view of the deduction system and reiterated on many occasions that the deduction system was meant to ensure that businesses would not bear any VAT burden. The deduction mechanism*

⁴⁵ Si veda il successivo § 3.2., nell'ambito del quale si tratterà delle sanzioni improprie (mancato riconoscimento del diritto alla detrazione) comminate in quanto l'operatore economico è posto in un contesto di frode.

⁴⁶ TESAURO. F., *Appunti sulla illegittimità delle norme Iva relative agli enti pubblici*, in *Boll. Trib.*, 1987, p. 1757.

provides for VAT relief and is granted to businesses to relieve them from the burden of VAT payable on the purchase of goods and services in the course of all their economic activities»⁴⁷.

Occorre una premessa, però. La componente della detrazione è disciplinata nella Direttiva IVA al Titolo X (rubricato, infatti, *Detrazioni*), che si compone degli artt. 167- 192. Tale Titolo, oltre a disciplinare e definire *l'origine e la portata del diritto di detrazione* (Capo 1), si occupa anche del *Prorata di detrazione* (Capo 2), delle *Limitazioni al diritto di detrazione* (Capo 3), delle *Modalità di esercizio del diritto a detrazione* (Capo 4) e della *Rettifica delle detrazioni* (Capo 5). Non è questa la sede, però, per approfondire ogni aspetto della detrazione testé menzionato, il quale rappresenta un tema vastissimo che necessiterebbe sì una trattazione *ad hoc*. Si pensi, ad esempio, all'istituto del *prorata di detrazione*, che rappresenta un istituto fondamentale per la garanzia della neutralità, permettendo un corretto esercizio del diritto di detrazione anche nelle ipotesi – tutt'altro che infrequenti – nelle quali lo stesso operatore concluda sia operazioni imponibili (in relazione alle quali è possibile detrarre l'IVA assolta a monte), sia operazioni esenti (in relazione alle quali non è possibile detrarre l'IVA assolta a monte); ciononostante, tale istituto non verrà in questa sede analizzato *funditus* per ragioni di contenimento del presente lavoro⁴⁸.

⁴⁷ HERBAIN C. A., *Vat Neutrality*, Windhof (Belgio), 2015, p. 53.

⁴⁸ Lo stesso vale – cioè ugualmente in questa sede non si approfondirà ulteriormente la tematica –, ad esempio, rispetto a quanto già evidenziato nel Capitolo precedente, descrivendo il bilanciamento tra il principio di neutralità e quello di proporzionalità (Capitolo II, § 3.2.) nelle ipotesi in cui per l'esercizio del diritto alla detrazione siano imposte delle formalità/termini particolari/oneri amministrativi al soggetto, che gli impediscano di esercitare tale diritto e che non paiono giustificate neanche alla luce di interessi parimenti tutelabili dal diritto dell'UE (la prevenzione dell'evasione IVA, ad esempio). Ci si limita qui a richiamare, tra le tante e a mero titolo esemplificativo, CGUE, sentenza 21 marzo 2018, *Volkswagen AG / Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* (C-533/16), la quale riguardava il caso di una fornitura di un bene da inglobare all'interno delle autovetture prodotte dalla casa automobilistica. Il fornitore estero (errando) aveva ritenuto non applicabile l'IVA (non indicata in fattura) alla fornitura e solo in un secondo momento, accortosi dell'errore, era emersa la necessità di rettificare la fattura, con l'emissione di una nota di addebito dell'IVA. Correlativamente, sorgeva in capo alla *Volkswagen* il diritto di recuperare l'IVA addebitatagli, ancorché il termine per richiedere il diritto al rimborso dell'imposta a monte fosse scaduto, in quanto erano già trascorsi i termini concessi dalla legislazione nazionale (la nota di addebito era infatti arrivata dopo lo spirare di tale termine). Si legge nella sentenza che «Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che, pur se le cessioni di beni in questione sono state effettuate durante gli anni 2004-2010, le società Hella hanno proceduto ad una regolarizzazione dell'IVA solo nel corso del 2010, emettendo fatture che comprendevano l'IVA, presentando dichiarazioni fiscali supplementari all'autorità nazionale competente e versando l'importo dell'IVA dovuta all'erario. Da tale decisione risulta altresì che è stato escluso il rischio di evasione fiscale o di mancato assolvimento dell'IVA. In tali circostanze, per la Volkswagen è stato oggettivamente impossibile esercitare il proprio diritto al rimborso prima di tale regolarizzazione, non potendo, in precedenza, disporre delle fatture né sapere che era dovuta l'IVA. Solo a seguito di tale regolarizzazione, infatti, sono state soddisfatte le condizioni sostanziali e formali che danno diritto alla detrazione dell'IVA e la Volkswagen ha potuto quindi chiedere di veder alleviato il proprio onere dell'IVA dovuta o pagata conformemente alla direttiva 2006/112 e al principio di neutralità fiscale. Pertanto, non avendo la Volkswagen dato prova di mancanza di diligenza, e in assenza di abusi o di collusione fraudolenta con le società Hella, non poteva essere validamente opposto al diritto al rimborso dell'IVA un termine di decadenza che sarebbe iniziato a decorrere dalla data della cessione dei beni e, per determinati periodi, sarebbe scaduto prima di tale regolarizzazione. Di conseguenza, occorre rispondere alle questioni prima, seconda, terza e quarta, dichiarando che il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, – nelle quali l'IVA è stata fatturata al soggetto

Pertanto, nonostante non verrà analizzata l'intera disciplina della detrazione, preme a chi scrive evidenziare come non si ignora l'importanza fondamentale che rivestono – ai fini di una compiuta ricostruzione della neutralità – anche gli aspetti qui non specificatamente trattati e relativi all'istituto in oggetto. La delimitazione dell'analisi della detrazione nei termini che seguono risponde, dunque, a una mera logica di opportunità, in virtù della quale si è deciso di focalizzarsi unicamente su quelli che sono gli aspetti più controversi in giurisprudenza e quelli che maggiormente fuoriescono dai binari della neutralità.

Orbene, si è già detto al § 4 del Capitolo I di come una delle tematiche maggiormente analizzate in dottrina e in giurisprudenza, connessa all'esercizio del diritto di detrarre l'IVA assolta a monte, risulti essere collegata alle frodi IVA, le quali sono a loro volta connesse con la neutralità, rappresentando il disconoscimento del diritto di detrarre l'IVA in caso di frode una delle principali deviazioni patologiche dalla neutralità⁴⁹ (tale tematica non verrà qui approfondita in quanto oggetto di specifica trattazione nel § 3.2.).

Insieme alle frodi, il settore di indagine maggiormente affrontato dalla Corte di Giustizia riguarda quello dell'interpretazione del requisito del *direct and immediate link* che deve sussistere tra operazioni poste a monte e le operazioni poste a valle da parte dell'operatore economico, tale per cui «*il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o assolta per i beni acquistati quando, agendo in quanto tale nel momento in cui acquista detti beni, li utilizza ai fini delle proprie operazioni imponibili*»⁵⁰. Tale presupposto applicativo si desume dalla lettura dell'art. 168 della Direttiva 2006/112/CE⁵¹, il quale richiede non solo che l'interessato sia un soggetto passivo, ma anche che appunto «*i beni o i servizi invocati a fondamento di tale diritto devono essere utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e, a monte, detti beni devono essere ceduti o tali servizi devono essere forniti da un altro soggetto passivo*»⁵².

*passivo e versata da quest'ultimo diversi anni dopo la cessione dei beni di cui trattasi – è negato il diritto al rimborso dell'IVA, con la motivazione che il termine di decadenza previsto dalla suddetta normativa per l'esercizio di tale diritto sarebbe iniziato a decorrere dalla data della consegna e sarebbe scaduto prima della presentazione della domanda di rimborso» (§§ 49-51). Per un commento della pronuncia si rimanda a CHARPENET A., *The Volkswagen case: no longer a time limit for reclaiming input tax?*, in *Intertax*, Vol. 46 (2018), no. 8/9, p. 725-727; LIETAERT W., GEERNAERT A., *The Volkswagen Financial Services case?*, in *Intertax*, Vol. 47 (2019), no. 4, p. 414-415.*

⁴⁹ Si veda in tal senso anche MANZONI I., *L'IVA: le deviazioni della neutralità nel modello italiano*, Torino, 1973.

⁵⁰ Si veda tra tutte la sentenza della Corte di Giustizia del 22 ottobre 2015, nota come sentenza *Sveda* (C-126/14) al § 18, così come da ultimo richiamata dalla sentenza del 4 ottobre 2024, nell'ambito della causa *Voestalpine Giesserei Linz GmbH / Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj* (C-475/23), paragrafi 18-21.

⁵¹ Si veda in generale, salvi i successivi approfondimenti, GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005.

⁵² Si veda tra tutte la sentenza della CGUE, sentenza 7 marzo 2024, relativa alla causa *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole* (C-341/22), §§ 28 e ss.

Orbene, come efficacemente affermato in dottrina il «*Direct and immediate link*" is an elusive concept. That is because, like many central legal concepts (reasonableness, negligence) it is both a legal standard and a factual test»⁵³.

Il suo essere un *elusive concept*, dunque, rende il requisito soggetto a interpretazioni che molto facilmente potrebbero condurre a distorsioni della neutralità, nei casi in cui non sia immediato e diretto tale nesso tra le operazioni a monte e singole e individuate operazioni a valle.

La casistica è vastissima⁵⁴.

Vale la pena qui occuparsi, però, unicamente del caso – grandemente arato dalla giurisprudenza unionale – relativo all'ipotesi in cui il *direct and immediate link* non sia facilmente rinvenibile in ragione della mancata effettuazione delle operazioni a valle, la quale rappresenta un'ipotesi in cui l'orientamento della Corte di Giustizia dell'Unione europea è, negli ultimi anni, incredibilmente mutato in senso ostile verso il principio di neutralità, tutelato, invece, in prima battuta dalla stessa Corte.

In relazione a tale casistica, infatti, e a partire dalla causa *INZO*⁵⁵, l'orientamento della Corte era nel senso di escludere che per il tramite di apposite rettifiche – laddove fosse stato

⁵³ Si veda SOUTHERN D., *Royal Opera House Covent Garden Foundation v HMRC: when is an economic link direct and immediate for VAT purposes?*, in *British Tax Review*, 2021, 5, p. 566 ss.

⁵⁴ Si veda, ad esempio, il filone giurisprudenziale riguardante le *Holding companies* e la possibilità o meno di detrarre l'IVA assolta a monte sui servizi acquistati e poi forniti alle proprie controllate, per le esigenze della loro attività; oppure relativamente ai costi riguardanti l'acquisizione di azioni o altri costi di partecipazione. Ad esempio, nelle operazioni di raccolta dei fondi generalmente non si crea il *direct and immediate link* preteso dalla normativa tra IVA pagata a monte ed attività eseguita a valle e, quindi, generalmente si giunge a riconoscere il diritto alla detrazione. La Corte di Giustizia dell'Unione europea, però, ha affermato talvolta come sia importante guardare più all'uso cui sono destinate queste somme, piuttosto che alla attività di raccolta in sé. Si vedano, ad esempio e senza esigenza di completezza, le sentenze 29 ottobre 2009, *Skatteverket / AB SKF* (C-29/08); 17 ottobre 2018, *Ryanair Ltd / The Revenue Commissioners* (C-249/17); 12 novembre 2020, *Sonaecom SGPS SA / Autoridade Tributária e Aduaneira* (C-42/19). Per l'analisi di tale questione e delle ulteriori e svariate questioni che in questa sede non possono essere trattate, si rimanda alla lettura della dottrina principale: BARTH F., *Input VAT Recovery On Share Sales And Other Fundraising Costs: Is The Direct And Immediate Link Test Modified?*, in *EC tax review*, Vol. 32 (2023), no. 6, p. 263 ss.; EGGERS J., AHRENS B., *The VAT treatment of holding companies: German and EU VAT practice prospective*, in *International VAT Monitor*, Vol. 26 (2015), no. 3, p. 138 ss.; HENKOW O., *The increasing obscurity of the direct link test in EU VAT*, in *World journal of VAT/GST law*, Vol. 5 (2016), no. 1, p. 48 ss.; JACOB D., JARVIS T., *Putting in a bid*, in *Taxation*, Vol. 182 (2018), no. 4661, p. 18 ss.; KENNON E., SMLTH C., *VAT Recovery for Holding Companies: No Remuneration, No Recovery*, in *Irish tax review*, Vol. 30 (2017), no. 2, p. 118 ss.; MOLENAAR D., *VAT on prize money: the Pavlina Bastová decision of the CJEU*, in *Global Sport Law and Taxation Reports*, Vol. 8 (2017), no. 2, p. 53 ss.; MORSE G., *HMRC v University of Cambridge and HMRC v Frank A Smart & Son Ltd: deduction of input tax incurred on noneconomic activities linked to downstream taxable supplies*, in *British tax review*, 2021, no. 5, p. 566 ss.; MORSE G., *Sonaecom SGPS SA v Autoridade Tributária e Aduaneira: linking upstream input tax credit to downstream taxable supplies: a postscript*, in *British tax review*, 2021, no. 1, p. 56 ss.; SOUTHERN D., *Royal Opera House Covent Garden Foundation v HMRC: when is an economic link direct and immediate for VAT purposes?*, *op. cit.*, p. 566 ss.

⁵⁵ CGUE, sentenza 29 febbraio 1996, *Inzo / Belgische Staat* (C-110/94); la quale è stata seguita, ad esempio, dalla sentenza pronunciata il 12 novembre 2020, in relazione al caso *ITH Comercial Timișoara SRL / Agenția Națională de Administrare Fiscală* (C-734/19).

già esercitato il diritto di detrazione da parte del soggetto passivo in relazione alle operazioni a monte – vi fosse il disconoscimento di tale diritto (i) nel caso in cui all'operazione a monte non avessero fatto seguito operazioni a valle imponibili o (ii) nel caso in cui, a causa di circostanze estranee alla propria volontà, il soggetto passivo non avesse potuto utilizzare i beni o i servizi che avevano dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette ad imposta.

La vicenda, in particolare, riguardava una società, la INZO appunto, il cui scopo sociale era teso allo sviluppo e allo sfruttamento di procedimenti relativi al trattamento dell'acqua del mare e dell'acqua salmastra, nonché alla trasformazione di queste acque in acqua potabile al fine della loro distribuzione. La società aveva acquistato a tal fine talune attrezzature, disponendo, altresì, uno studio sulla redditività del progetto di costruzione di un impianto di dissalamento dell'acqua. Per tali acquisti e attività, ed in particolare per il lavoro di ricerca, essa società aveva portato in detrazione l'IVA assolta a monte, appunto, sugli acquisti e sulle prestazioni ricevute. Poiché dallo studio del progetto erano emersi, però, numerosi problemi di redditività e, per tale motivo, alcuni investitori si erano ritirati, il progetto era stato abbandonato e la INZO era stata messa in liquidazione, con il conseguente mancato avvio dell'attività prevista⁵⁶.

Orbene, in tale caso, l'esercizio del diritto alla detrazione, nonostante l'abbandono del progetto, non venne messo in discussione dalla Corte di Giustizia. Ciò, proprio alla luce anche del principio di neutralità. Venne, infatti, chiarito come «*Una diversa interpretazione della direttiva sarebbe poi incompatibile col principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa. Essa potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, disparità non giustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni imponibili. Allo stesso modo, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dal fatto che tali investimenti diano luogo o meno ad operazioni soggette ad imposta*»⁵⁷.

⁵⁶ Dal che ne conseguiva la richiesta, da parte delle Autorità fiscali nazionali, del pagamento di quanto portato in detrazione dalla INZO, avendo tali Autorità messo in dubbio la stessa qualificazione della INZO quale soggetto passivo del tributo, in quanto «*la Inzo non soddisfaceva alla definizione della nozione di soggetto passivo ai sensi degli artt. 4 e 17 della direttiva. A suo parere, l'aver disposto un lavoro di ricerca non poteva essere considerato come un atto che esprime inequivocabilmente la volontà della Inzo di passare successivamente ad una fase commerciale, poiché il suo statuto le consentiva di limitarsi unicamente a questo lavoro di ricerca ed i soci si erano riservati il diritto di adottare, dopo l'esecuzione di questo lavoro di ricerca, una decisione negativa al riguardo*» (§ 12). Ci si chiese, inoltre, se un'attività propedeutica di indagine potesse essere considerata come un'attività economica ai fini IVA.

⁵⁷ In particolare la CGUE, nella causa INZO (C-110/94) più sopra citata, ha espressamente affermato anche che la «*detrazione rimane acquisita anche se, successivamente, si è deciso, in considerazione dei risultati di questo studio, di non passare alla fase operativa e di mettere la società in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non ha dato*

La Corte di Giustizia, nella causa *INZO* e anche nelle cause successive⁵⁸, aveva dimostrato, dunque, una spiccata sensibilità verso il principio di neutralità, interpretando la normativa di riferimento dal punto di vista, non del singolo operatore economico individualmente considerato, ma dal punto di vista della sua attività collocata in un mercato concorrenziale, giungendo alla conclusione (si ritiene corretta e in linea con la dimensione concorrenziale della neutralità) secondo cui il sistema IVA non può creare disparità di trattamento tra imprese che operano nello stesso settore, solo per il fatto che alcune di esse siano già avviate e altre stiano iniziando a collocarsi nel medesimo mercato di riferimento.

Nel maggio del 2021, però, per la prima volta la Corte di Giustizia dell'Unione europea – focalizzandosi, evidentemente, non più sulla dimensione concorrenziale delle attività, ma sul singolo operatore, considerato nella sua unicità e decontestualizzato dal mercato di riferimento –, ha modificato tale orientamento nel caso *Skellefteå Industrier AB*⁵⁹.

Il caso riguardava una società che aveva effettuato taluni acquisti a monte e richiesto taluni servizi (ad esempio, le prestazioni di architetti), in relazione ad un progetto avente ad oggetto la costruzione di uffici da concedere in affitto a terzi (operazioni imponibili IVA). L'importo di tali prestazioni a monte veniva portato in detrazione dalla società. Tale progetto, però, non giungeva a termine a causa del disinteresse manifestato solo in un secondo momento da parte dei potenziali locatari, che rendeva non più redditizio il progetto, il quale veniva, quindi, abbandonato.

A seguito della richiesta delle agenzie fiscali di recuperare l'IVA già detratta – sul presupposto che non vi fosse più il *direct and immediate link* –, alla quale la società si opponeva, la questione veniva sottoposta all'attenzione della Corte, la quale doveva decidere «*Se sia compatibile con la direttiva [IVA], in particolare con i suoi articoli 137, 168, da 184 a 187, 189 e 192, l'obbligo, gravante sul proprietario di un immobile, il quale abbia optato per l'imposizione della costruzione di un edificio e abbia detratto l'imposta a monte versata sugli acquisti relativi al progetto di costruzione, di rimborsare immediatamente l'importo totale dell'imposta a monte, maggiorato degli interessi, a motivo della*

luogo ad operazioni soggette ad imposta. Infatti, come fa rilevare la Commissione, il principio della certezza del diritto si oppone a che i diritti ed obblighi dei soggetti passivi dipendano da fatti, circostanze o eventi che si sono verificati successivamente al loro accertamento da parte dell'amministrazione tributaria. Ne deriva che, a decorrere dal momento in cui quest'ultima ha accettato, sulla base dei dati trasmessi da un'impresa, che sia ad essa concessa la qualità di soggetto passivo, questo status non può più, in via di principio, esserle revocato successivamente con effetto retroattivo a causa del verificarsi o meno di taluni eventi» (§§ 20-22).

⁵⁸ Successivamente a questa si vedano anche, senza pretesa di completezza, le seguenti sentenze della CGUE: la sentenza del 15 gennaio 1998, *Belgische Staat / Ghent Coal Terminal NV* (C-37/95), § 20; la sentenza 17 ottobre 2018, *Ryanair Ltd / The Revenue Commissioners* (C-249/17), § 25; la sentenza 12 novembre 2020, *ITH Comercial Timișoara SRL / Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București e Agenția* (C-734/19), § 34.

⁵⁹ CGUE, ordinanza 18 maggio 2021, *Skatteverket v. Skellefteå Industrier AB* (C-248/20).

cessazione dell'assoggettamento all'imposta a causa dell'interruzione del progetto di costruzione prima del completamento dell'edificio e della conseguente mancata locazione dello stesso».

Il caso, come evidente, era (è) del tutto sovrapponibile con il precedente INZO e, ciononostante, pur partendo dai principi ivi espressi⁶⁰, la stessa Corte se ne è discostata, decidendo la vicenda in maniera diametralmente opposta rispetto al proprio precedente e in patente violazione del principio di neutralità. Ciò in quanto, posto il principio INZO, si è affermato come non potesse non tenersi conto delle norme della Direttiva IVA riguardanti la rettifica dell'imposta. È stato affermato, infatti, come *«la Corte ha, da una parte, stabilito che il meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA costituisce parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito da tale direttiva e ha lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'utilizzo dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette a imposta a valle [...]». Dall'altra, essa ha precisato che, quando beni o servizi acquistati da un soggetto passivo sono utilizzati ai fini di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può esservi né riscossione dell'imposta a valle, né detrazione dell'imposta a monte (sentenza del 9 luglio 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punto 21 e giurisprudenza citata). Inoltre, l'articolo 184 della direttiva IVA definisce il sorgere dell'obbligo di rettifica nel modo più ampio possibile, in quanto «[l]a detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto». Tale formulazione non esclude a priori alcuna possibile ipotesi di detrazione indebita [...] Così, nel caso in cui il soggetto passivo non intenda più utilizzare i beni e i servizi in questione per realizzare operazioni imponibili a valle o li utilizzi per effettuare operazioni esenti si interromperebbe la relazione stretta e diretta, ai sensi della giurisprudenza richiamata al punto 42 della presente ordinanza, che deve esistere tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e la realizzazione delle operazioni imponibili previste»⁶¹.*

Il filone interpretativo inaugurato nel maggio del 2021 ha avuto seguito anche in altre vicende successive, ad esempio, nella causa *Vittamed technologijos* (C-293/21)⁶², nella quale pure si poneva il problema di interpretare gli articoli da 184 a 187 della Direttiva IVA (che si occupano della rettifica delle detrazioni), per comprendere se un soggetto passivo che ha

⁶⁰ Si veda il § 42 della causa *Skellefteå Industrihus AB* (C-248/20), nella quale si legge infatti come *«per quanto attiene alla questione del modo in cui il principio evidenziato nella sentenza del 29 febbraio 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), – secondo cui il diritto a detrazione è acquisito anche in caso di cessazione di un'attività prima che essa abbia dato luogo a operazioni imponibili – debba essere combinato con le norme della direttiva IVA in materia di rettifica delle detrazioni [...]»*.

⁶¹ Si vedano i §§ 42-46 della causa *Skellefteå Industrihus AB* (C-248/20).

⁶² CGUE, sentenza 6 ottobre 2022, *Vittamed technologijos / Valstybinė mokesčių inspekcija* (C-293/21).

detratto gli importi versati sulle operazioni a monte abbia l'obbligo di rettificare tali detrazioni nel caso di mancato proseguimento a valle dell'attività economica⁶³.

Anche in questo caso la Corte di Giustizia dell'Unione europea, pur richiamando il proprio precedente della causa INZO⁶⁴, ha poi seguito la scia della causa *Skellefteå Industribus AB* affermando come «*se il soggetto passivo non intende più utilizzare i beni o i servizi in questione per realizzare operazioni soggette ad imposta a valle o li utilizza per effettuare operazioni esenti [...] la relazione stretta e diretta che deve sussistere tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e la realizzazione di operazioni soggette ad imposta previste è interrotta, e ciò deve comportare l'applicazione del meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA (v., in tal senso, ordinanza del 18 maggio 2021, *Skellefteå Industribus*, C-248/20, EU:C:2021:394, punti 45 e 46 e giurisprudenza ivi citata)*»⁶⁵.

Tale principio, però, oltre a porsi in netto contrasto con quanto sostenuto dalla stessa Corte a far corso dalla causa INZO, si è posto in netto contrasto anche con altri importanti precedenti della medesima Corte di Giustizia, ad esempio con il caso *Fini H* (C-32/03) nel quale, dando seguito al principio INZO, e interpretando l'art. 4 della sesta Direttiva IVA alla luce del principio di neutralità, era stato affermato «*che operazioni quali i pagamenti che la Fini H ha dovuto continuare a effettuare durante il periodo di liquidazione della sua attività di ristorazione devono essere considerate facenti parte delle attività economiche ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva. Una siffatta interpretazione è giustificata dal regime delle detrazioni, a proposito del quale la Corte ha ripetutamente giudicato che è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche*»⁶⁶. A tali conclusioni la Corte era giunta proprio rinvenendo la

⁶³ Il caso riguardava una società lituana che nel biennio 2012-2013 aveva acquistato beni e servizi per lo sviluppo e la commercializzazione di un dispositivo medico diagnostico e di monitoraggio. In tale lasso temporale la Società aveva portato in detrazione l'importo IVA ad essa addebitato a seguito delle forniture acquistate e i servizi ricevuti, che le erano serviti per la produzione di beni strumentali immateriali (licenze) e materiali (prototipi del dispositivo). Successivamente a tale periodo, stante la situazione in perdita della società, questa veniva posta in liquidazione nel 2015, senza che i dispositivi venissero effettivamente commercializzati e senza che i beni d'investimento creati venissero utilizzati nell'ambito di attività economiche soggette ad imposta.

⁶⁴ Si vedano, in particolare, i §§ 38-40 della causa *Vittamed technologijos* (C-293/21), nei quali la Corte ha richiamato il fondamentale ruolo giocato dal diritto alla detrazione per la garanzia della neutralità e ha ricordato, appunto, il principio INZO secondo cui «*il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane, in linea di principio, acquisito anche se, successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata, e, pertanto, non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta*», confermando come «*Una diversa interpretazione sarebbe contraria al principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa*».

⁶⁵ Si veda sempre la causa *Vittamed technologijos* (C-293/21), § 48.

⁶⁶ CGUE, sentenza 3 marzo 2005, *I/S Fini H / Skatteministeriet* (C-32/03). Il caso, in particolare riguardava una società in accomandita creata nel 1989 e il cui scopo sociale era l'attività di ristorazione, la quale, per l'esercizio di tale attività prendeva in affitto dei locali a partire dal 20 maggio 1988. Il contratto di locazione, concluso per una durata di dieci anni, poteva essere disdetto o risolto solo con decorrenza dal 30 settembre 1998. La Fini H cessava la sua attività di ristorazione alla fine del 1993 e i locali restavano successivamente

sussistenza di una *connessione diretta e immediata* tra l'obbligo di sostenere spese a monte (nel caso di specie di pagare i canoni di affitto) e l'esercizio di un'attività economica a valle soggetta a IVA, ancorché cessata (nel caso di specie un'attività di ristorazione).

Insomma, la conclusione cui la Corte è giunta nel caso *Skellefteå Industribus AB* e seguenti, dunque, non convince. E ciò, non solo perché si pone in netto contrasto con il principio di neutralità e con lo stesso diritto alla detrazione, talvolta qualificato dalla stessa Corte di Giustizia in termini di *principio*⁶⁷, ma anche perché determina l'effetto dirompente di costituire un forte deterrente per le imprese innovative le quali, per il timore che al potenziale abbandono del progetto sul quale stanno lavorando possa conseguire la rettifica dell'IVA legittimamente portata in detrazione, difficilmente si affacceranno sul mercato. Ma in questo modo si determina una evidente distorsione della concorrenza, cioè si determina esattamente ciò che le norme sulla detrazione e sulla rettifica intendono evitare.

E infatti, tale ultimo filone interpretativo è stato grandemente criticato dalla dottrina⁶⁸, la quale lo ha ritenuto «*difficult to reconcile with the fundamental principles underlying the VAT system. VAT is a tax on private consumption and it should be neutral on businesses who engage into a taxable economic activity, whether or not that activity is successful. To that end, taxable persons should keep the right to deduct VAT on their inputs, whatever the result of the economic activity they engaged in*». Ed è vero che «*the rejection of the deduction does not have exactly the same result as the obligation to proceed to an adjustment (since, in the event of rejection of the deduction, fines and interest for late payment are in principle applicable)*»; ma comunque «*The obligation to adjust the VAT nevertheless results in a definitive tax burden, and therefore in a difference in treatment between successful and unsuccessful companies!*»⁶⁹.

inutilizzati. Tentava di disdire il contratto di locazione, ma il locatore vi si opponeva avvalendosi dell'assenza nel contratto di una clausola di risoluzione o di disdetta anticipata. Dalla fine del 1993 fino al 30 settembre 1998 la Fini H è rimasta iscritta nel registro IVA anche se non esercitava più l'attività di ristorazione. Ha quindi continuato a far valere il suo diritto a detrazione delle imposte da lei pagate a monte sulle spese connesse con l'affitto di cui trattasi, cioè i canoni di affitto come pure le spese di riscaldamento, di elettricità e di telefono. Si vedano in particolare i §§ 19-27.

⁶⁷ Si veda per tutte la sentenza 14 giugno 2001, *Commissione delle Comunità europee / Repubblica francese* (C-345/99).

⁶⁸ Cfr. LAMENSCH M. C. S., *ECJ Decisions in the Skellefteå Industribus AB and Vittamed cases: a severe blow to the neutrality of the VAT system*, in *International VAT Monitor*, Vol. 34 (2023), no. 2, p. 53 ss.; LAMENSCH M. C. S., *Order in Skellefteå Industribus AB: a reversal of the INZO, Ghent Coal Terminal and Breitsobljurispredence?*, in *EC tax review*, Vol. 31 (2022), no. 3, p. 159 ss.; SENYK M., *Adjustment of Deductions in case of the Abandonment of an Investment Project: Some Remarks in Light of the Judgments of the CJEU in ITH Comercial Timișoara (C-734/19), Skellefteå Industribus (Case C-248/20) and Vittamed Technologijos (C-293/21)*, in *Intertax*, Vol. 51 (2023), no. 10, p. 703 ss.; SENYK M., *Is an adjustment of input VAT in respect of start-up costs required in an unrealized building project when the optional tax liability ceases? - some comments in the light of Skellefteå Industribus and the decision of the Swedish Supreme Administrative Court in case No. 6144-18*, in *Skattenytt*, Vol. 72 (2022), no. 6, p. 652 ss.

⁶⁹ In particolare si veda LAMENSCH M. C. S., *ECJ Decisions in the Skellefteå Industribus AB and Vittamed cases: a severe blow to the neutrality of the VAT system*, *op. cit.*, p. 54.

In definitiva, nel mutare il proprio orientamento, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha “autorizzato” una sovversione dei principi fondanti l'imposta e financo della stessa logica dell'IVA, che deve essere (e deve restare) un'imposta sul consumo, che grava – appunto – il consumatore finale e giammai l'operatore economico.

E, quindi, ancora una volta la Corte ha dimostrato di non essere in grado di bene maneggiare gli istituti propri della Direttiva IVA e di bene garantire la neutralità del sistema⁷⁰. Ciò, peraltro, a norme invariate, essendo la disciplina delle rettifiche IVA presente sin dall'introduzione della sesta Direttiva (e quindi, anche quando la Corte si occupò della vicenda INZO).

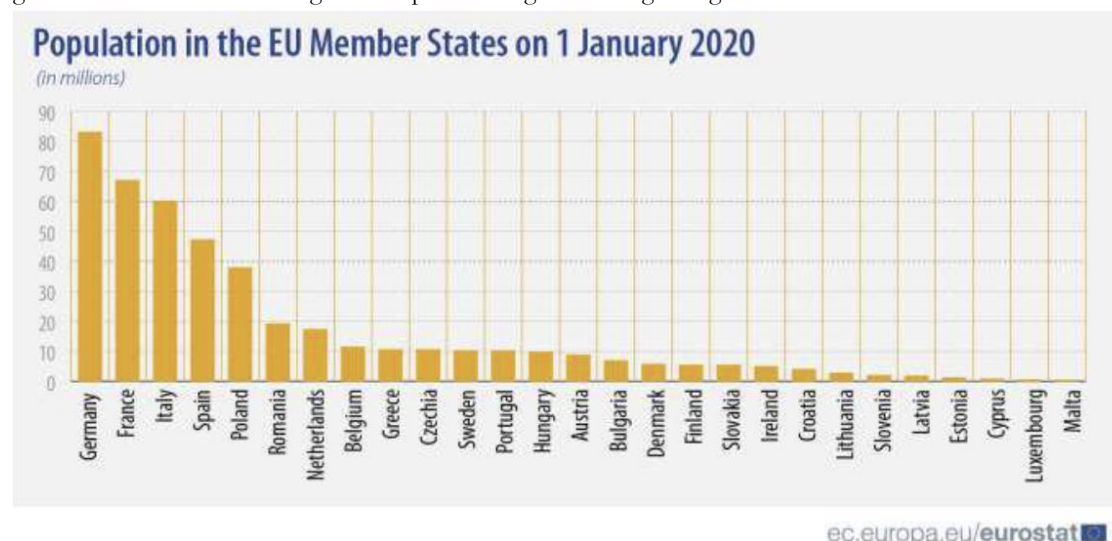
Si sta, insomma, realizzando una vera e propria deriva della neutralità, (anche) per mano di un organo (la Corte di Giustizia) che, in realtà, dovrebbe farsi carico dell'importantissimo ruolo di garantire in modo uniforme il corretto funzionamento del sistema. E non pare un caso che tale deriva si stia realizzando soprattutto negli ultimi decenni (in specie dagli anni 2000), cioè proprio negli anni nei quali è possibile individuare la corrispondente espansione

⁷⁰ Si veda, ancora, ad esempio, il filone giurisprudenziale riguardante il trattamento IVA da riservare al soggetto passivo in caso di presenza delle cd. *third parties*. Si tratta, in specie, delle ipotesi nelle quali le operazioni a valle effettuate dal soggetto passivo abbiano degli effetti di ricaduta (cd. *spill-over effects*) che comportano che tali operazioni vengano utilizzate non solo dal diretto destinatario delle stesse, ma anche da terze parti, alle quali, però, non viene addebitata l'IVA per l'uso del bene. Orbene, stante la gratuità dell'utilizzo, la Corte si è interrogata sulla permanenza del *direct and immediate link* tra ciò che accade a monte e ciò che si realizza a valle. Nella molteplice casistica giurisprudenziale sul tema, è possibile ritrarre la seguente conclusione da parte della CGUE, quella secondo cui: (i) se i beni e i servizi acquistati vengono utilizzati anche per le attività economiche di un terzo (il quale però percepisce a titolo gratuito tali beni e servizi), allora l'IVA non è interamente recuperabile; (ii) se, invece, vengono utilizzati per il consumo finale (privato e non economico) del terzo, allora l'IVA può essere interamente recuperata. Ciò in quanto l'IVA è un'imposta sul consumo e il consumo è lo scopo del sistema IVA dell'UE. Anche in questo caso la Corte non ha fatto corretto uso degli istituti propri della Direttiva IVA e ha confuso i piani, da un lato, della neutralità, intesa quale non soggezione economica dell'imposta in capo al soggetto passivo e, dall'altro lato, del consumo. E infatti, un conto è la relazione esistente tra l'operazione a monte (l'acquisto da parte del soggetto passivo) e l'operazione a valle (attività economica realizzata dal soggetto passivo) dal punto di vista dell'operatore economico; un conto è la relazione tra operazione a monte dell'operatore economico ed operazione a valle del destinatario: indipendentemente da chi esso sia, non è possibile condizionare gli effetti del diritto di detrazione a come il destinatario utilizzerà tale bene, se comunque tale bene è utilizzato per effetto dell'esercizio di un'attività economica esercitata. Del resto, come rilevato da autorevole dottrina: «l'inerenza trova riferimento non più nel soggetto passivo (giuridicamente inteso), ma nella specifica operazione (imponibile) compiuta, ovvero, più in generale, nella (altrettanto specifica) attività condotta dal soggetto passivo (in senso giuridico) del tributo. Nel sistema dell'Iva si perde, quindi, il riferimento alla complessità delle situazioni giuridiche soggettive gravanti in capo al contribuente e costituenti il tratto distintivo dell'imposizione personale, mentre si valorizzano, affari, alle singole operazioni commerciali, concluse nel quadro di una più complessa attività economica» (GREGGI M., *Detraibilità dell'imposta e fatturazione*, in *Lo Stato della fiscalità nell'Unione Europea* (a cura di DI PIETRO A.), Roma, 2003, p. 391. Per la dottrina di riferimento, si veda: BIJL J., VRIES J. (JOËL) DE, *VAT and purchases that are also used by third parties*, in *EC tax review*, Vol. 32 (2023), no. 3, p. 117 ss.; BIJL J., *VAT deduction: the relevance of being 'the recipient' of a supply and the use of the supply*, in *EC tax review*, Vol. 29 (2020), no. 5, p. 227 ss.; CFE FISCAL COMMITTEE, *Opinion Statement FC 2/2019 Concerning the Implications of the Decision of the Court of Justice of the European Union in Iberdrola (Case C-132/16) on Input Tax Deductions*, in *European Taxation*, Vol. 59 (2019), no. 12, p. 594 ss.; FRANZAK A., *Recent Trends in the Jurisprudence of the CJEU Regarding the Right to Deduct Input Tax*, in *Intertax*, Vol. 49 (2021), no. 12, p. 1036 ss.; SPIES K., *CJEU VAT case law in 2020: evergreens, revivals and new trends*, in *Intertax*, Vol. 49 (2021), no. 8/9, p. 606 ss.

dell'Unione europea, la quale – se si prende come parametro di riferimento l'ultimo allargamento avvenuto nel secolo scorso, quello del 1995, in esito al quale l'Unione europea contava la presenza di 15 Stati membri – ha registrato un notevole incremento pari a quasi il doppio nel 2004, con la presenza di 25 Stati membri. E tali ultimi dieci Stati membri sono pressoché appartenenti all'Europa dell'est, cioè sono Stati considerati, ancora oggi, come paesi che rivestono un minore ruolo nelle scelte politiche strategiche dell'Unione europea⁷¹. *Deriva della neutralità* che assume connotati ancora più impattanti se solo la si raffronta con l'importanza che la giurisprudenza della stessa Corte di Giustizia ha avuto nei primi anni di vigenza della Direttiva IVA (cioè, già dalle prime due Direttive IVA del 1967) nell'elaborazione del principio di cui si è detto al § 3.1. del Capitolo I.

La percezione che si ritrae è, dunque, che tale *deriva della neutralità* sia coincisa con il nascere di una pretesa *funzione politica* che la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha addossato su di sé, nel senso di assumere una differente rigidità nel metro di valutazione della compatibilità della normativa nazionale propria degli Stati membri con la Direttiva IVA a seconda del rilievo (o per “anzianità” di ingresso nell'Unione europea, o per peso demografico) o meno dello Stato membro di riferimento. Se si prende, ad esempio, il filone

⁷¹ Si pensi anche solo all'attuale sistema di votazione a maggioranza qualificata in seno al Consiglio dell'Unione europea, il quale prevede un sistema di doppia maggioranza nel quale, nel votare una proposta della Commissione o dell'alto rappresentante dell'Unione europea per gli affari esteri e per la politica di sicurezza, deve farlo a maggioranza qualificata, la quale è raggiunta se sono soddisfatte contemporaneamente due condizioni: il voto favorevole del 55% degli Stati membri (che equivale a 15 paesi su 27) e la circostanza che gli Stati membri che appoggiano la proposta rappresentino almeno il 65% della popolazione totale dell'Unione europea. E se si considera che il maggiore peso demografico è detenuto da Germania, Francia e Italia e che nelle prime otto posizioni ci sono cinque dei sei Stati membri che hanno sottoscritto il Trattato di Roma, è facilmente intuibile come tali nuovi Stati membri abbiano un ruolo decisamente inferiore. Si veda il seguente grafico che fornisce una fotografia del peso demografico di ogni singolo Stato membro.



giurisprudenziale originato con la causa *INZO*, non pare un caso, infatti, che questa abbia avuto origine in Belgio⁷², cioè in uno degli Stati firmatari del Trattato di Roma e con una densità di popolazione tra le più alte di tutti gli Stati membri, mentre la causa *Vittamed technologijos* in Lituania⁷³.

Atteggimento, questo, ovviamente stigmatizzabile e che non fa altro che incrementare le ipotesi di allontanamento della neutralità, siano esse originarie-fisiologiche nella stessa struttura dell'IVA così come ideata nel 1967, siano esse patologiche.

3. L'allontanamento dalla neutralità

Parte della dottrina ha spiegato molto efficacemente quali sono le cause alla base dell'allontanamento dalla neutralità. È stato affermato, infatti, come «*The a priori perfect blending includes wrong ingredients: some provisions of the VAT Directive do not conform to the fundamental characteristics of neutrality in the VAT system. The exemptions that do not allow a right of deduction are the most obvious example of a wrong ingredient being inserted into the neutrality blending. These exemptions notably create distortions to neutrality because of the irrecoverable input VAT they trigger and because of the increased compliance costs that come along with them. A comparable assessment can be made of various well-meaning provisions of the VAT Directive. For example the treatment of certain supplies as being "outside the scope" of VAT causes distortions between businesses. [...] In addition to the provisions of the Directive that are not all neutrality compliant, certain domestic provisions in Member States may also frustrate the goal of neutrality. The VAT mechanism is established via a Directive and consequently needs to be transposed into the domestic legal systems of each Member State. This therefore produces differences of interpretation which result in transactions being subject to different VAT treatments in different Member States, thus creating distortions of competition*»⁷⁴.

E dunque (i) oltre alle disposizioni domestiche che, nel recepire la Direttiva IVA, possono vanificare l'obiettivo della neutralità – quali, nel nostro ordinamento, ad esempio, quelle in punto di rivalsa, delle quali si è detto nel § 1 di questo Capitolo –; (ii) oltre alle incertezze create anche dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea che, nell'interpretare le

⁷² Ma anche le successive sentenze citate alla superiore nota 58 sono state pronunciate in casi originati in Stati più importanti per peso demografico ed per entrata all'interno dell'Unione europea: la causa *Belgische Staat / Ghent Coal Terminal NV* (C-37/95) in Belgio; la causa *Ryanair Ltd / The Revenue Commissioners* (C-249/17), in Irlanda; la, *ITH Comercial Timișoara SRL / Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București e Agenția* (C-734/19), in Romania.

⁷³ Ad onor del vero la causa *Skellefteå Industribus AB* (C-248/20) si riferisce ad una vicenda originata in Svezia, cioè in uno Stato membro entrato a far parte dell'Unione europea nel 1995, ma non avente, comunque, un peso demografico rilevante.

⁷⁴ HERBAIN C. A., *Vat Neutrality*, op. cit., p. 121.

norme della Direttiva IVA, addiviene frequentemente a conclusioni contraddittorie e sempre più spesso lontane dal mantenimento di un mercato concorrenziale (delle quali si è detto lungo tutto il lavoro e delle quali si darà ulteriormente conto appresso al successivo § 3.2., quale esempio di allontanamento patologico dalla neutralità); (iii) è la stessa disciplina IVA che ammette pure ipotesi di allontanamento dalla neutralità, le quali, proprio perché previste dalla Direttiva IVA medesima, assumono una veste fisiologica e non già patologica nell'intero sistema applicativo dell'imposta (si pensi alle operazioni esenti, che verranno analizzate appresso al § 3.1.).

Il quadro che emerge da tali considerazioni è tutt'altro che semplice da gestire e tutt'altro che coerente con l'idea originaria di mercato, quello europeo, che era sorto con l'ambizioso obiettivo di rappresentare un contesto armonizzato nel quale evitare distorsioni della concorrenza.

Nei paragrafi che seguono, come anticipato, si analizzeranno solo due ipotesi di allontanamento dalla neutralità, qualificate in termini di deroga o deviazione a seconda che vi sia o meno una norma espressa che ammette l'allontanamento dal principio di neutralità.

3.1. Le deroghe: le operazioni esenti quali ipotesi fisiologiche di allontanamento dalla neutralità (cenni)

Le operazioni esenti⁷⁵ rappresentano – in prima analisi e salvo quanto verrà chiarito a breve – la più importante ipotesi “istituzionalizzata” di allontanamento dalla neutralità, essendo per esse espressamente escluso dalla Direttiva IVA l'esercizio, da parte del soggetto passivo, del diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per gli acquisti e i servizi richiesti. Come è possibile leggere in dottrina, infatti, in generale quando ci si riferisce alle operazioni esenti *«L'unico dato incontrovertibile è che, già sul piano lessicale, il concetto di “esenzione” implica una “deviazione” dallo schema naturale di applicazione del tributo secondo diverse modalità, ovvero, in termini volutamente generici, una “non imponibilità”»*⁷⁶.

Le operazioni esenti, inoltre, sono l'esempio più eclatante di allontanamento pure dall'idea originaria di disciplina di imposta indiretta armonizzata immaginata negli anni '60 dal Comitato Neumark e dai Sottogruppi A, B e C istituiti presso la Commissione i quali, come evidenziato nel Capitolo I di questo lavoro, avevano espressamente suggerito di

⁷⁵ Benché si faccia qui riferimento alle *operazioni esenti*, in realtà nella Direttiva IVA è possibile rinvenire unicamente un riferimento alle *esenzioni* o alla possibilità di *esentare* una particolare operazione o attività.

⁷⁶ MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013, p. 13.

eliminare le esenzioni, non solo perché questo avrebbe reso immediatamente possibile l'applicazione del principio del paese di origine⁷⁷, ma anche perché questo avrebbe notevolmente semplificato l'applicazione stessa dell'IVA, la quale non avrebbe più dovuto *interrompere la catena della detrazione* in presenza di esenzioni⁷⁸.

Orbene, come noto, tali limitazioni al diritto di detrazione vengono giustificate sulla base di una scelta di politica fiscale a monte, che nulla ha a che fare con le caratteristiche proprie della detrazione richiamate al § 2 riguardanti l'esistenza del *direct and immediate link* (inerenza) tra le operazioni richieste a monte e quelle realizzate a valle. Le operazioni esenti, infatti, sono giustificate prevalentemente da ragioni di natura extra fiscale e attribuiscono un beneficio (il mancato pagamento dell'IVA) al consumatore finale delle stesse⁷⁹. Tali operazioni, in specie – che sono una tipica espressione della cosiddetta *finanza funzionale attiva* che si contrappone a un modello di *finanza neutrale* – sono individuabili nelle macrocategorie di (i)

⁷⁷ Il Comitato Neumark evidenziò, infatti, come, per una corretta applicazione del principio del paese d'origine, fosse necessario creare un livellamento tra le varie esenzioni fiscali, limitandole alle merci corrispondenti in generale ai prodotti di prima necessità, e tra le aliquote, prevedendo un'aliquota uniforme. Ciò in quanto le esenzioni fiscali differenti nei diversi Stati membri avrebbero provocato una distorsione importante delle condizioni degli scambi internazionali.

⁷⁸ Il riferimento è alla pagina 113 del Rapporto dei Sottogruppi A, B e C istituiti presso la Commissione, nella parte in cui si legge che «*En ce qui concerne les exonérations, les remarques faites au chapitre C-10, page 95, sont valables et il serait également souhaitable dans ce système de limiter au maximum le nombre des exonérations et de les remplacer, autant que possible, par des taux réduits calculés de telle façon que l'on puisse absorber les taxes payées antérieurement. Si l'on pouvait arriver à ne plus avoir de secteur exonéré, l'application de la T.V.A. serait bien simplifiée. En effet, non seulement on ne briserait pas la chaîne des déductions en cas d'incorporation de produits exonérés, supportant une taxe résiduelle, dans une production taxée, mais encore on éviterait tout prorata applicable aux déductions financières et toute ventilation des achats de matières premières pour les déductions physiques*».

⁷⁹ Il tema è, comunque, molto delicato e non è questa la sede per affrontarlo. Basti qui solo ricordare come da più parti si sostiene come in realtà il consumatore finale non tragga in definitiva nessun beneficio dalle operazioni esenti in ragione del fatto che il soggetto passivo scaricherà il peso economico dell'indetraibilità a valle sottoforma di costo. Come efficacemente concluso da autorevole dottrina, il costo economico della negazione del diritto di detrazione per l'operatore economico ricadrà sul consumatore, il quale dovrà pagare un prezzo maggiorato comprensivo dell'importo che l'operatore economico non è riuscito a detrarre o a causa dell'inclusione di quella determinata operazione posta in essere nell'elenco delle operazioni esenti, o in ragione della differenza delle aliquote. Si veda KOLOZS B., *Neutrality in VAT*, in *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (edited by LANG M., MELZ P., KRISTOFFERSSON E.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2009, p. 211 la quale, in particolare, afferma come «*taxable persons in a more disadvantageous situation will enter into tax planning (or even tax avoidance). At the very end there is always the final consumer who literally pays the price of governments' breaching the neutrality principle. Financial services, for example, are tax exempt: all the financial service providers will embed in their prices the nondeductible VAT and it will all be paid by the final consumer. And if this is not enough to cover all the output VAT of the financial service provider, various aggressive tax planning schemes have appeared such as the one seen in the Halifax, Bupa or alternative nasty tax avoidance schemes would not have been invented but it is also true that most tax avoidance schemes are built upon the rules for the deductibility of the VAT. The same is true for multiple rates. Multiple rates increase the taxable person's administrative burden. The taxable person, however, is not going to bear the real burden of these costs, as it will be incorporated into the prices paid by the final consumer [...]. Breaking neutrality must have a purpose, i.e. providing a certain product with an exemption or listing it under reduced rate for social reasons or when it is difficult to tax a certain supply. This only makes sense if the final consumer really benefits from the non-neutral situation. If there is a social function, the primary purpose is to protect the final consumer. In this case this is only meaningful if the supply of service or supply of goods does not have any competitor in the market. Otherwise, it does no longer aim at serving the interest of the public but it creates tension between two competitors in the markets*».

operazioni esenti di interesse pubblico (disciplinate dall'art. 132 della Direttiva IVA), riconducibili all'esigenza di soddisfare bisogni sociali (ad esempio, la tutela della salute); o di (ii) altre operazioni (disciplinate dall'art. 135 della Direttiva IVA), riconducibili ad esempio all'esigenza di tutelare il risparmio e il risparmiatore in senso ampio⁸⁰. In particolare, come chiarito dalla dottrina: «*even though VAT should apply to all types of economic activities, as it is a general tax on consumption, the decision was made in the 1960 by the EU legislator to exclude some consumption from the tax base, for two essential reasons - first, in order to replicate exclusions from previous cumulative taxes and second, to reflect the existence of technical obstacles to the application of VAT to some services, the so-called difficult to tax services*»⁸¹.

Tanto premesso in linea generale e con l'ulteriore premessa che in questa sede non è possibile fornire un'analisi accurata delle operazioni esenti⁸², ciò che interessa qui delineare è il rapporto esistente tra il principio di neutralità e le operazioni esenti stesse, per comprendere se delle stesse operazioni sia possibile parlare in termini di *deroga alla neutralità dell'IVA* oppure no. Ciò, in quanto, come detto all'inizio del presente paragrafo, la conseguenza principale riconducibile alle operazioni esenti che rende(rebbe) *prima facie* le stesse contrarie al principio di neutralità, è la riconosciuta impossibilità, per l'operatore economico, di portare in detrazione l'IVA assolta a monte, che rappresenterà in definitiva per lo stesso un costo.

In tal senso e se si assume la bontà della definizione stessa della neutralità, come di quel principio immanente che deve guidare l'intera applicazione dell'IVA nel senso di rendere l'operazione economica neutrale per l'operatore economico (per il tramite, appunto, dell'esercizio del suo diritto di detrazione), dovendo la stessa gravare unicamente il consumatore finale; ecco, se si parte da tale definizione, è evidente come la conclusione non possa che essere quella secondo cui le operazioni esenti non sono operazioni neutrali e rappresentano una chiara deroga, ammessa dalla stessa Direttiva IVA, al principio di neutralità, per ragioni di natura extra-fiscale.

Parte della dottrina, però, esclude che, in relazione alle operazioni esenti, si possa parlare di *deroga alla neutralità*, in ragione del fatto che il regime delle operazioni esenti

⁸⁰ Mentre per le prime gli Stati membri dell'Unione europea non possono optare per il regime di imponibilità, in relazione alle seconde, invece, gli Stati possono aderire a taluni regimi opzionali.

⁸¹ CHIRIEAC R. M., *Vat enforcement by the romanian tax authorities in the context of the uniform imposition of vat in the european union*, in *Perspectives of Law and public Administration*, 2020, 9, p. 16 ss.).

⁸² Per l'analisi delle quali si rimanda diffusamente a MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, *op. cit.*. Si vedano pure, senza pretesa di completezza: FEDELE A., *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. dir. fin.*, 1973, I, p. 151; VIOTTO A., *Le esenzioni*, in *Giurisprudenza Sistematica di Diritto Tributario* (a cura di TESAURO F.), Torino, 2001, p. 93 ss.

rappresenterebbe un micro-sistema IVA, la cui applicabilità risponderebbe a regole sue proprie. È stato affermato, infatti, come il regime proprio delle operazioni esenti apparterebbe ai «regimi alternativi di tipo “promozionale” che, pur derogando al meccanismo naturale di applicazione del tributo, possono, al tempo stesso, divenire regimi ordinari, ma funzionali al perseguimento di obiettivi extra fiscali [...] [cioè in quanto] nell’ottica del legislatore europeo, emergono due modelli naturali di consumo: il primo, che presuppone la totale detraibilità del tributo per i soggetti che esercitano un’attività economica riconducibile tra quelle che danno luogo ad operazioni imponibili; il secondo, che implica la totale indetraibilità dell’Iva nell’ambito dell’esercizio di attività oggettivamente esenti. In entrambi i casi si tratta di attività economiche fiscalmente rilevanti che, per l’appunto, determinano un consumo Iva, ma nel caso delle esenzioni si verifica un’interruzione della “catena” della detrazione in capo all’operatore economico. [...] È, dunque, ipotizzabile che regimi “non naturali” (in quanto limitativi del diritto di detrazione o derogatori rispetto ad altri istituti caratterizzanti il tributo), diventino essi stessi ordinari ed autonomi nell’ambito del sistema dell’Iva e, quindi, non qualificabili come “eccezionali”»⁸³.

In tale seconda concezione – cioè se si riconosce l’esistenza di un sistema IVA autonomo dedicato alle sole operazioni esenti –, dunque, a rigore la definizione di neutralità cambia radicalmente e ciò che garantisce la neutralità dell’operazione non è l’esercizio del diritto alla detrazione, ma esattamente l’opposto, rappresentando l’esercizio di tale diritto, al contrario, una chiara violazione della neutralità, in quanto nel microsistema di appartenenza (si immagini nel campo delle prestazioni sanitarie) gli operatori economici ivi operanti non sarebbero più in concorrenza tra di loro, potendo solo taluni esercitare il diritto di detrarre e talaltri no. E quindi, esattamente in modo contrario rispetto a quanto avviene nelle operazioni imponibili, l’esercizio (e non già il disconoscimento) del diritto alla detrazione rappresenta un’ipotesi di distorsione di quel mercato esente, essendo la non detraibilità dell’IVA caratteristica propria di quel meccanismo applicativo dell’IVA che, nelle operazioni esenti, rappresenta il meccanismo ordinario di funzionamento dell’imposta⁸⁴.

⁸³ Si veda sempre MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell’IVA*, op. cit., p. 25 ss. Sulla base di tale ricostruzione, poi, è stato pure evidenziato in dottrina come lo stesso concetto di *inerenza* in ambito IVA debba assumere connotati differenti, dovendo essere lo stesso apprezzato solo sul piano dell’impiego prospettico dei beni e dei servizi verso una “certa destinazione”, in relazione unicamente alle operazioni imponibili. Si veda in tal senso GIORGI M., *Detrazione e soggettività nel sistema dell’imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 284-285, nella parte in cui afferma che «la condizione dell’inerenza resta assorbita, o, se si preferisce, assorbe, quella dell’impiego dei beni e dei servizi nella effettuazione di operazioni soggette all’imposta. L’inerenza, quindi, costituisce, tutt’al più, un parametro per valutare il prospettico impiego dei beni e dei servizi nella effettuazione di operazioni soggette all’imposta ed evitare, quindi, che il principio della detrazione immediata si traduca in un onere finanziario per gli erari che, in assenza di un tale principio, vedrebbero il diritto alla detrazione esercitato nel momento in cui l’imposta diviene esigibile e dovrebbe attendere il momento in cui si verifichi il mancato impiego nell’attività economica per vedere corretta la detrazione e, quindi, riscuotere il tributo».

⁸⁴ Si veda sempre MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell’IVA*, op. cit., p. 45 ss., nella parte in cui scrive che «È, quindi, ragionevole concludere che le operazioni esenti, anche alla luce della “generalità” con cui sono previste,

Ecco che, ancora una volta, deve essere predicata la *relatività* del principio di neutralità del quale si è dato conto nel § 4, del Capitolo II, in quanto, a seconda del contesto nel quale ci si pone, la neutralità dimostra di atteggiarsi in maniera differente.

È con questa consapevolezza, dunque, che deve essere analizzata la giurisprudenza della Corte di Giustizia, allorquando afferma come «*da una giurisprudenza costante della Corte risulta che le eccezioni devono essere interpretate in maniera restrittiva (v., in tal senso, sentenze del 20 giugno 2002, Commissione/Germania, C-287/00, EU:C:2002:388, punto 47; del 14 giugno 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punto 16, e del 21 marzo 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punto 23)*»⁸⁵.

E, però, ancora una volta, la Corte ha dimostrato di non sapere maneggiare fino in fondo i principi (nel caso di specie, quello di neutralità) e gli istituti tipici dell’IVA.

Si prenda ad esempio il filone interpretativo che ha ad oggetto l’interpretazione dell’esenzione di cui all’art. 132, § 1, lett. m) della Direttiva IVA (prevista prima all’art. 13, parte A, n. 1, lett. m)) che espressamente prevede che “*Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: [...] m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell’educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l’educazione fisica*”. Orbene, la Corte, nonostante la premessa di dovere interpretare in modo restrittivo la normativa tipica delle esenzioni, ha ampliato, invero, il novero dei destinatari di tale esenzione, fornendo un’interpretazione estensiva del concetto di “*persone che esercitano lo sport*”, fino a ricomprendervi anche persone *non fisiche*. E, infatti, nonostante sia stato affermato (correttamente) come «*sebbene il termine “persone”, di per sé, sia sufficientemente ampio da includere non solo persone fisiche, ma anche le associazioni prive di personalità giuridica o persone giuridiche, secondo un uso linguistico abituale, solo le persone fisiche esercitano lo sport anche se il medesimo è praticato da gruppi di persone*», la Corte si è spinta (si ritiene erroneamente) fino ad affermare, alla luce del principio di neutralità, che l’esenzione dovesse essere applicata anche in relazione alle «*prestazioni di servizi fornite a persone giuridiche e a associazioni prive di personalità giuridica, purché [...] tali prestazioni*

costituiscono dei “microsistemi” autonomi e derogatori rispetto al regime di imponibilità ordinario, ma perfettamente inseriti nell’ambito del meccanismo naturale di applicazione del tributo, del quale rappresentano un modello alternativo. In buona sostanza, le limitazioni al diritto di detrazione in capo al soggetto passivo non possono essere l’elemento caratterizzante e qualificatorio di tali tipologie di operazioni, costituendo solamente l’effetto di una precisa scelta legislativa. Tanto più che, come si è osservato in precedenza, la Corte di Giustizia, nel caso di esercizio di più attività tra loro diversificate, tende ad equiparare, con riferimento alla quota di Iva detraibile, le operazioni esenti a quelle escluse [...]. In altri termini, nei regimi di esenzione Iva, il diritto di detrazione in capo al soggetto che esercita un’attività economica, diviene esso stesso “deroga” al regime ordinario».

⁸⁵ Si veda, tra le tante, CGUE, sentenza del 23 novembre 2017, Enzo Di Maura / Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (C-246/16), § 21. Sull’esigenza che l’interpretazione della Corte di Giustizia dell’Unione europea in materia di esenzioni sia restrittiva, si richiama COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, p. 373.

siano strettamente connesse alla pratica dello sport e indispensabili al suo svolgimento, siano fornite da organizzazioni senza scopo lucrativo e i beneficiari effettivi di dette prestazioni siano persone che esercitano lo sport», in ragione del fatto che «tale principio osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA (v., in tal senso, sentenza 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punto 20). Ne deriva che tale principio sarebbe infranto ove la possibilità di invocare il beneficio dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva dipendesse dalla struttura organizzativa propria all'attività sportiva praticata»⁸⁶.

Ancora una volta, dunque, la Corte è giunta a conclusioni dissonanti con il principio di neutralità, del quale però se ne invoca l'applicabilità, e a conclusioni contraddittorie con la propria giurisprudenza (in questo caso, interpretando estensivamente e non restrittivamente l'esenzione).

Insomma, sia che le operazioni esenti siano interpretate quali deroghe al normale meccanismo di applicazione dell'IVA, sia che siano considerate, invece, quali microsistemi autonomi regolati da una disciplina tipica propria, in ogni caso, nel rapporto con la neutralità, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha dimostrato nuovamente di addivenire a conclusioni asistematiche e contraddittorie e funzionali (non alla garanzia di un'applicazione uniforme dell'imposta, ma) all'obiettivo contingente che di volta in volta si prefigge di raggiungere. Ma a ben guardare, ciò che garantisce effettivamente la neutralità del sistema IVA (sia esso, un sistema appunto generalizzato di applicazione, sia esso un sistema autonomo riservato alle sole operazioni esenti) è che gli operatori economici, nell'esercizio delle loro attività economiche⁸⁷, siano posti in concorrenza tra di loro e siano (necessariamente) soggetti alle stesse regole applicative del tributo e soggetti allo stesso trattamento fiscale. Ciò, si ripete, indipendentemente dalla qualificazione in termini di *deroga alla neutralità* o meno delle operazioni esenti.

Ma se così è, allora la percezione che si ritrae (i) non solo dall'interpretazione tutt'altro che restrittiva delle norme proprie delle esenzioni da parte della Corte di Giustizia – che determina un differente trattamento IVA tra operatori concorrenti –, (ii) ma anche dalla stessa possibilità concessa dalla Direttiva IVA di modificare la normativa comune in materia

⁸⁶ Si veda CGUE, sentenza 16 ottobre 2008, *Canterbury Hockey Club, Canterbury Ladies Hockey Club / The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (C-253/07), §§ 26, 30 e 41.

⁸⁷ Sulla nozione di attività economica si rimanda a BOURGEOIS M., GREGGI M., *IVA. I soggetti passivi dell'imposta: la nozione di attività economica, i diversi tipi di attività economica e professionale*, in *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione* (a cura di DI PIETRO A.), Roma, 2003, p. 29.

di esenzioni da parte dei singoli Stati membri⁸⁸, è che non possa non predicarsi come, invero, tale distorsione della concorrenza si realizzi (eccome) anche nel campo delle operazioni esenti.

Il che fa emergere qualche dubbio sulla solidità della tutela dell'interesse individuato a monte dalla Direttiva IVA, la quale, nello scegliere – nel bilanciamento degli interessi meritevoli di tutela – l'interesse in grado di prevalere sulla neutralità (dal punto di vista dell'operatore economico), individua, sì, tale interesse, ma non lo garantisce fino in fondo.

E richiamando la distinzione effettuata nel Capitolo precedente tra le *dimensioni economico/normativa-giuridica-concorrenziale* del principio di neutralità si può concludere che (i) se nell'IVA generalizzata, il principio di neutralità in relazione alle operazioni esenti assume rilievo nella sua *dimensione giuridica* (impattando sull'operatore economico, il quale non potrà detrarre l'IVA assolta a monte) e, quindi, quale principio non fondamentale, che può soccombere sull'altare di altri interessi previsti e tutelati dalla Direttiva IVA (determinandosi appunto l'allontanamento dalla neutralità in favore di altri interessi parimenti meritevoli di tutela); (ii) al contrario nel microcosmo di riferimento delle singole operazioni esenti, il principio deve essere recuperato nella sua *dimensione concorrenziale*, non potendo essere accettata una distorsione della concorrenza “*in parte qua*” determinata dal differente atteggiarsi dell'esenzione. Il che *mutatis mutandis* è quello che si è sostenuto al § 3.1.1. del Capitolo II, nella parte in cui si è evidenziato come fosse fondamentale recuperare la concorrenzialità quantomeno ad un livello (dimensione) applicativo dell'imposta.

Tale declinazione del principio, però e ancora una volta, non viene garantita sempre.

3.2. Le deviazioni: le sanzioni improprie quali ipotesi patologiche di allontanamento dalla neutralità

Resta da dire delle deviazioni (e non *deroghe*, per ciò che le stesse non sono normativamente previste) patologiche dalla neutralità il cui principale esempio, in campo IVA, è rappresentato dalle cd. *sanzioni improprie*.

Le sanzioni improprie vengono definite da parte della dottrina come «*conseguenze sfavorevoli, in aggiunta alle vere e proprie sanzioni amministrative, e talvolta anche penali*»⁸⁹. L'inquadramento

⁸⁸ Salva la possibilità di vagliare la compatibilità della modifica rispetto al sistema IVA, anche alla luce della procedura di cui all'art. 395 TFUE.

⁸⁹ Si veda DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario: l'esperienza italiana, gli orientamenti della Corte di Giustizia UE e le garanzie del diritto punitivo*, in *Ordinamenti tributari a confronto* (a cura di AMATUCCI F., ALFANO R.), Torino, 2022, p. 143. Lo stesso Autore ha definito le sanzioni improprie anche come «*coacervo di*

delle sanzioni improprie quale categoria unitaria non è pacifico in dottrina⁹⁰, ma il fenomeno è ben noto tanto a livello nazionale – sia sul piano procedimentale, sia su quello sostanziale –⁹¹, quanto a livello unionale, e si pone talvolta in contrasto con taluni principi cardine del nostro ordinamento, tutelati dalla Costituzione (artt. 23, 24, 25, 53 e 97), dal diritto unionale e dalla CEDU, soprattutto con riferimento alle garanzie riconosciute a livello penalistico-sanzionatorio: si pensi, ad esempio, al principio di proporzionalità⁹², gravemente compromesso dal cumulo delle sanzioni (proprie e improprie) inflitte e dall'applicazione di esse in maniera (talvolta) non proporzionata all'entità del danno effettivo per l'Erario.

La giurisprudenza nazionale ha riconosciuto e legittimato l'esistenza del fenomeno, pur non qualificandolo (sempre) in termini di *sanzioni improprie*, nonostante la costante frizione che tali sanzioni determinano rispetto ai descritti principi⁹³.

strumenti di reazione alla violazione del precetto, non qualificati né disciplinati dal legislatore come sanzioni, e purtuttavia aventi funzione afflittiva (punitiva), concorrente con altre funzioni, non prevalente, ma comunque significativa» (DEL FEDERICO L., *Sanzioni proprie e sanzioni improprie*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario* (a cura di GIOVANNINI A.), II, Milano, 2016, p. 1327).

⁹⁰ Si richiama ad SAMMARTINO S., COPPA D., *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, XXXVI, Milano, 1989, p. 425, i quali affermano che «se l'effetto giuridico "sanzione" è diverso dall'obbligo previsto dalla norma violata e ad esso si aggiunge, la qualifica di sanzione non può essere riconosciuta a ciascuna di tali conseguenze negative. Se le cosiddette sanzioni improprie non sono sanzioni, la distinzione rispetto a quelle proprie perde qualsiasi rilevanza sotto il profilo scientifico ed anzi ostacola la corretta comprensione del fenomeno». Ciò, proseguono gli Autori, sul presupposto che al riconoscimento di una autonoma categoria delle sanzioni improprie seguirebbe «1) che esse sarebbero numerosissime e come tali difficilmente riconducibili ad una realtà omogenea; 2) che manca una loro specifica disciplina desumibile dal dettato normativo; 3) che per talune di esse si assisterebbe allo strano fenomeno della sanzione sulla sanzione». In generale, comunque, la denominazione attribuita dalla dottrina, quale sanzione *impropria*, ha un'evidente accezione negativa. Si ricorda, tra tutti, RA-STELLO L., *Sanzioni tributarie (Contributo alla teoria generale)*, in *Noviss. Dig. It.*, 1969, XVI, p. 645.

⁹¹ Quanto al piano procedimentale si ricordano, ad esempio, la preclusione di prova di cui all'art. 32, co. 4, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che impedisce al contribuente di utilizzare in suo favore in sede amministrativa o contenziosa le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio; quanto al piano sostanziale, invece, si ricorda il disposto di cui all'art. 55, co. 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale ammette l'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti, pagata dai contribuenti sottoposti ad accertamento induttivo, la quale non risulti dalle liquidazioni e dai versamenti periodici.

⁹² Cfr. AMATUCCI F., *Principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2, 2015, p. 415, nel quale espressamente si afferma che «Emerge inoltre chiaramente come la sfera del principio di proporzionalità contemplata dalla giurisprudenza UE riguarda spesso, oltre le sanzioni pecuniarie, provvedimenti che precludono il soddisfacimento di diritti e/o benefici come la detraibilità IVA che è particolarmente garantita e non può essere limitata o negata da norme afflittive di qualsiasi genere comprese le c.d. sanzioni improprie». In generale si veda, DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993.

⁹³ In particolare, la giurisprudenza interna (costituzionale, di legittimità e di merito) ha sempre ammesso il fenomeno, ritenendo legittimo riservare un trattamento fiscale differenziato (sanzionatorio) ai contribuenti che violano il precetto rispetto a quelli che lo rispettano. È stato infatti affermato, sin dagli anni '70 (ci si riferisce a Corte. Cost., 28 dicembre 1970, n. 201), come nella norma tributaria vi sia «una identità di effetti per tutti i destinatari che ne osservino il precetto [i quali non possono] [...] invocare identico trattamento, proprio in virtù del principio di uguaglianza [se] [...] tale precetto non intendono osservare»; con la conseguenza che, secondo il giudice delle leggi, non si pone in contrasto né con l'art. 3, né con l'art. 53 della Cost. quella normativa che renda indeducibile una spesa nel caso in cui non sia stato rispettato un obbligo imposto dalla normativa nazionale per beneficiare di tale diritto alla deduzione. Ciò in quanto «la determinazione della quantità del tributo che il contribuente è tenuto a corrispondere può ben essere dalla legge subordinata alla osservanza di un dato obbligo». Anche la Suprema Corte di Cassazione ha avuto modo di ammettere il fenomeno, qualificandolo in termini sanzionatori (in Cass.

Al contrario, in seno alla giurisprudenza unionale si sono registrate talune oscillazioni riguardo alla possibile legittimazione di conseguenze *latu sensu* sanzionatorie aggiuntive rispetto all'applicazione delle sanzioni tipizzate. La Corte di Giustizia, infatti, ha molto spesso assunto una posizione garantista, manifestando la propria ostilità rispetto all'applicazione di conseguenze sanzionatorie non tipiche⁹⁴, ad esempio, in tema di violazioni formali, o ancora nel caso di mancanza di perdita di gettito; al contrario, tale posizione viene abbandonata in presenza di frodi IVA con perdita di gettito, nell'ambito delle quali talvolta si nega il diritto alla detrazione ai contribuenti che si pongono in una particolare condizione soggettiva dinanzi alla frode e, *non potendo non sapere* della frode stessa, subiscono una conseguenza negativa ulteriore – il diniego alla detrazione – rispetto all'applicazione delle sanzioni amministrative e/o penali normativamente imposte. In tale ultima ipotesi, il fenomeno si pone in netto contrasto anche con il principio di neutralità che – pur rappresentando uno dei cardini del sistema applicativo di tale imposta armonizzata, la cui tutela, come detto, passa attraverso la garanzia del corretto esercizio (proprio) del diritto alla detrazione – troppo spesso viene annichilito dalla necessità di soddisfare esigenze altre, prima tra tutte quella di contrastare le attività illecite che ledono gli interessi finanziari unionali, tutelati all'art. 325 TFUE.

È fondamentale, quindi, per bene inquadrare il fenomeno, rispondere a due interrogativi: (i) il primo riguarda la natura dello stesso, individuando il fondamento sul quale si basa il disconoscimento del diritto alla detrazione e la sua origine, per comprendere se sia possibile allo stato qualificare giuridicamente il fenomeno in termini di sanzione impropria o meno; (ii) il secondo riguarda, invece, la compatibilità del fenomeno con il sistema IVA nel suo complesso e, in particolare con il principio di neutralità, per capire – ancora una volta – se

civ., sez. un., 27 dicembre 2010, n. 26126 – da ultimo richiamata da Cass. civ., sez. trib., 1° dicembre 2022, n.35435 – la Suprema Corte aveva espressamente affermato la natura sanzionatoria della ripresa IVA ai sensi del d.P.R. n. 633 del 1972, art. 41, co. 6 vigente *ratione temporis* prima dell'intervento abrogativo operato con il d.lg. 18 dicembre 1997, n. 471; in particolare era stato affermato come l'obbligo per il committente e cessionario di versare all'erario l'IVA nel caso di mancata trasmissione, da parte del cedente o fornitore, della fattura e nel caso di mancato pagamento dell'imposta *ha natura di sanzione*). Infine, il tema delle sanzioni improprie è stato variamente affrontato anche dalla giurisprudenza di merito. Si veda, *ex multis*, Comm. trib. reg. Piemonte, 14 giugno 2019, n. 789, la quale qualifica espressamente in termini di *sanzione impropria* il disconoscimento, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della rivalutazione del valore di un terreno edificabile e del conseguente pagamento dell'imposta sostitutiva ad essa connessa ex art. 2, commi 229 e 230, della l. 23 dicembre 2009, n. 191 del 2009 e il recupero con le ordinarie regole di cui agli artt. 67, co. 1, lett. b e 68, commi 1 e 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 delle plusvalenze da cessione dei terreni divenuti edificabili.

⁹⁴ Ad esempio, nella causa *Bühler-Enteco Baltic* (sentenza del 20 giugno 2018, *Enteco Balti UAB / Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (C-108/17)), nella quale la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha espressamente affermato come, in luogo della sanzione impropria, «*si sollecita l'impiego delle sanzioni vere e proprie*», con esortazione dell'amministrazione finanziaria a non sostituirsi, nell'ambito delle diverse sfere di competenze, «*all'autorità giudiziaria nel perseguire e punire condotte costituenti reato*».

l'allontanamento dalla stessa sia o meno giustificata alla luce dell'interesse meritevole di tutela contrapposto alla stessa neutralità.

Quanto al primo profilo, il difficoltoso inquadramento del fenomeno è riconducibile certamente – come pure si è visto in altri casi nel corso di questo lavoro – (anche) all'altalenante qualificazione fornita dalla stessa Corte di Giustizia la quale, dimostrando di non sapere sempre governare la materia sanzionatoria e i principi che ruotano intorno ad essa, in modo non sempre coerente, in taluni casi, attribuisce la natura di sanzione al fenomeno, mentre, in altri, la esclude. La stessa Corte, poi, *a latere* di tale confusione ha introdotto un ulteriore elemento disorientante, quello della “buona fede”: elemento, questo, che, come si vedrà appresso, assume un impatto fondamentale sulla neutralità, in quanto la Corte lo introduce e lo utilizza nelle proprie decisioni quale discriminare per riconoscere (o disconoscere) il diritto alla detrazione e, quindi, per rendere neutrale o non neutrale per l'operatore economico l'operazione stessa, ma allo stesso tempo, però, a monte, non ne chiarisce i confini applicativi. Ciò, senza che vi sia una valida giustificazione, un valido interesse da tutelare che legittimi la sovversione del sistema IVA.

La giurisprudenza unionale, in relazione alle singole operazioni IVA compiute nel contesto di una più ampia operazione fraudolenta che hanno determinato una perdita di gettito, riconosce, infatti, il diritto di detrarre l'IVA unicamente al soggetto passivo che, trovatosi ad operare nell'ambito di una frode, rivesta una posizione soggettiva di *buona fede* – in quanto *non sapeva* o *non poteva sapere* dell'esistenza della frode stessa –, ritenendo insussistente, al contrario, tale condizione soggettiva nel caso in cui il soggetto passivo *non poteva non sapere* della frode⁹⁵. La Corte di Giustizia dell'Unione europea, pertanto e in maniera pressoché

⁹⁵ Per un maggiore approfondimento della tematica, si veda: BARANI E., *Le frodi fiscali in materia di IVA*, a cura del CEDA, Montecchio E. (RE), 1972; BOURGEOIS M., VERSCHEURE C., *La coopération diagonale en matière de répression de la fraude fiscale en Belgique: l'efficacité des rapports entre les enquêtes administratives et pénales*, in *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali - L'impatto dell'European Investigation Order sulla cooperazione transnazionale* (a cura di DI PIETRO A.), 2016, Bari, p. 147; GIOVANARDI A., *Le frodi Iva: profili ricostruttivi*, Torino, 2013; GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 1, p. 10115; GREGGI M., *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2013; HERRERO DE LA ESCOURA P., *Medidas contra el fraude fiscal internacional*, Oviedo (Spagna), 2016; MOSCHETTI G., *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi Iva - Alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, Padova, 2013; TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede oggettiva*, in *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013. Per i riferimenti internazionali, si vedano: DE LA FERIA R., *Tax Fraud and the Rule of Law*, Working Paper 18/02, p. 2; GRZYIAK B., *The legality of the punitive deferral of the exercise of the right of deduction*, in *International VAT Monitor*, Vol. 31, 2020, no. 5, p. 249 ss.; GUNACKER-SLAWITSCH B., *The knowing participation in VAT fraud: reflections on the content and the limits of a reasonable duty of due diligence*, in *British Tax Review*, 2017, no. 5, p. 649 ss.; HUMMEL D., *The European Court of Justice and the fight against VAT fraud*, in *Criminal Law Aspects of the Protection of the Financial Interests of the European Union - with particular emphasis on the national legislation on tax fraud, corruption, money laundering and criminal compliance with reference to cybercrime* (edited by FARKAS A., DANNECKER G., JACSÓ J.), Budapest (Ungheria), 2019, p. 64 ss.; LAMENSCH M., CECI E., *VAT fraud, Economic impact, challenges and policy issues*,

creativa – considerando che tali elementi non sono pretesi dalla Direttiva IVA – riconosce o disconosce il diritto alla detrazione valorizzando due elementi: (i) da un lato, il contesto illecito nel quale il soggetto si trova ad operare (elemento *oggettivo*) e, (ii) dall'altro lato, lo stato di buona fede in cui versa il soggetto che si trova ad operare in tale contesto (elemento *soggettivo*).

Con riguardo a tale ultimo profilo, l'introduzione del requisito della buona fede è stato giustificato dalla Corte alla luce della esigenza-obiettivo posto dalla stessa Direttiva IVA (e dall'art. 325 TFUE) di contrastare eventuali evasioni, elusioni e abusi. È stato affermato, in particolare, come «*non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione tributaria*»⁹⁶.

L'introduzione di tale elemento – che come detto, può condurre al disconoscimento del diritto di detrarre l'IVA, con conseguenze sfavorevoli per il soggetto passivo –, quindi, *prima facie* sembra attribuire al fenomeno in analisi la natura di sanzione (ancorché impropria), specie nelle ipotesi nelle quali il pagamento dell'IVA viene di fatto richiesto più volte. Può accadere, infatti, che il contribuente che non ha attivamente commesso la frode evasiva (immaginiamo le frodi carosello), ma è stato negligente in quanto non si è avveduto di essa e con la propria condotta inconsapevole ha contribuito a realizzarla, non solo è tenuto al pagamento dell'imposta in duplice misura (una prima volta, quando versa l'imposta alla società cartiera che la trattiene per sé e non la riversa all'Erario; una seconda volta quando viene recuperata nei suoi confronti dall'Erario stesso), ma perde, altresì, il diritto alla detrazione, con un evidente *vulnus* nella concreta applicazione del principio di neutralità.

La prima volta nella quale la Corte di Giustizia ha affermato la necessità di ricollegare il diritto alla detrazione alla *buona fede* dell'operatore economico, lo ha fatto sul finire degli anni '80 nel caso *Genius Holding*⁹⁷, in un caso nel quale il diritto alla detrazione era stato

Study performed at the request of the European Parliament (2018), available at «[https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU\(2018\)626076](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU(2018)626076)»; LASIŃSKI-SULECKI K., *Looking for Taxable Persons' Good Faith – Stebcemp Case*, in *International VAT Monitor*, Vol. 27 (2016), no. 2, p. 113; NELLEN F.J.G., *VAT information asymmetries in the context of intra-EU trade in goods*, in *World journal of VAT/GST law*, Vol. 7 (2018), no. 1, p. 22 ss.

⁹⁶ Tra le tante, si veda CGUE, sentenza 6 settembre 2012, *Mecsek-Gabona Kft / Nemzeti Adó- és Vámhatóság Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* (C-273/11).

⁹⁷ Cfr. la sentenza 13 dicembre 1989, *Genius Holding / Staatssecretaris van Financiën* (C-342/87). Il caso riguardava una società olandese operante nel settore edile che, per la realizzazione delle opere commissionate, si avvaleva di subappaltatori, che emettevano fattura applicando l'IVA, la quale veniva poi portata in detrazione dalla Genius Holding. Le autorità fiscali nazionali, però, avevano disconosciuto tale detrazione in quanto, sulla base di una normativa nazionale interna, non era previsto che i subappaltatori pagassero l'IVA sui servizi forniti a un appaltatore principale; sostenevano pertanto che il diritto di detrazione riconosciuto

negato non perché vi fosse una frode, ma in quanto l'operazione economica a monte non era soggetta a IVA in base alla normativa nazionale. In questo caso la Corte, però, pur disconoscendo il diritto, concluse che, al fine di garantire l'applicazione del principio di neutralità fiscale all'operazione, «spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede»⁹⁸. In questa occasione, come in altre⁹⁹, la Corte, però, non aveva specificato sulla base di quali elementi potesse ritenersi sussistere la buona fede dell'operatore economico, limitandosi unicamente a fare emergere l'importanza del requisito.

Tali elementi verranno specificati (apparentemente e parzialmente) per la prima volta un po' più tardi, nei casi riuniti *Optigen & others*¹⁰⁰, riguardanti nello specifico una frode carosello.

La Corte di Giustizia, in specie, dopo aver chiarito come «ogni operazione deve essere valutata singolarmente e il carattere di una determinata operazione nella catena di cessioni non può essere modificato da eventi precedenti o successivi» – dal che ne deriva che l'inserimento di una singola operazione in una più articolata frode carosello, non rende la prima di per sé fraudolenta, in quanto ogni anello della catena deve essere valutato nella sua unicità –, ha concluso che il diritto di detrazione «non può neanche essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono le dette operazioni, senza che tale soggetto passivo lo sappia o possa saperlo, un'altra operazione, precedente o successiva a quella da esso realizzata, sia viziata da frode all'IVA»¹⁰¹. Inoltre, la Corte ha fatto un passaggio ulteriore, cioè ha valorizzato taluni elementi fattuali della vicenda, dai quali desumere il requisito della buona fede. In specie è stato posto l'accento sulla verifica

dalla Direttiva non si estendeva all'IVA che, ancorché pagata, non fosse effettivamente dovuta. La Corte, pur affermando che il diritto alla detrazione sorge solo in relazione all'imposta effettivamente dovuta – in quanto un'interpretazione diversa avrebbe reso il sistema suscettibile di evasione fiscale –, concluse che, al fine di garantire l'applicazione del principio di neutralità fiscale gli Stati membri devono predisporre misure idonee a garantire la neutralità «purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede».

⁹⁸ Si veda in particolare il § 18.

⁹⁹ Tra le tante si ricorda, ad esempio, CGUE, sentenza 19 settembre 2000, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG / Finanzamt Borken e Manfred Strobel contro Finanzamt Esslingen* (C-454/98), nell'ambito della quale la Corte non rispose all'espressa richiesta di chiarire quali fossero le condizioni da soddisfare per ritenere l'emittente di una fattura in buona fede, ritenendolo “superfluo” per il caso in questione.

¹⁰⁰ Si veda CGUE, sentenza 12 gennaio 2006, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd / Commissioners of Customs & Excise* (casi riuniti: C-354/03; C-355/03; C-484/03). La vicenda coinvolgeva tre società che si occupavano di acquistare microprocessori presso società aventi sede nel Regno Unito, per poi rivenderli ad acquirenti stabiliti in un altro Stato membro. Nell'ambito delle varie cessioni intracomunitarie si era inserito, all'insaputa delle società di cui alla vicenda oggetto di rinvio alla Corte, un operatore inadempiente, debitore dell'IVA nei confronti dell'Erario che era tuttavia scomparso prima del versamento; ciò aveva condotto le autorità fiscali a negare alle tre società il diritto alla detrazione dell'IVA assolta da queste ultime.

¹⁰¹ Si veda il § 47, che richiama le conclusioni dell'Avvocato Generale Maduro e §§ 51 ss.

(i) delle conoscenze possedute dal soggetto passivo, nonché (ii) del grado di negligenza (o diligenza) adottati dallo stesso, al quale è richiesto di prendere ragionevoli precauzioni¹⁰².

Nelle sentenze successive la sussistenza del requisito della buona fede è stato via via richiamato, ma mai chiarito fino in fondo.

Si richiama, ad esempio – ma senza esigenze di completezza –, la causa *Commissioners of Customs & Excise e Attorney General / Federation of Technological Industries e a*, nella quale si è discusso della compatibilità con il diritto europeo di una normativa nazionale di lotta alle frodi IVA che prevede la responsabilità solidale di un soggetto passivo diverso dal debitore per il versamento dell'IVA. La Corte di Giustizia ha specificato che tale responsabilità solidale è ammissibile solo se tale diverso soggetto «era a conoscenza del fatto, o aveva ragionevoli motivi per sospettare» della frode IVA, specificando poi come si presume esistente tale condizione «se il prezzo ad esso richiesto era inferiore al prezzo minimo che questi poteva ragionevolmente aspettarsi di pagare sul mercato per detti beni, ovvero era inferiore al prezzo richiesto per precedenti cessioni dei medesimi beni»¹⁰³.

Ancora, meritevole di nota, sono le cause riunite *Axel Kittel e Recolta Recycling SPRL*¹⁰⁴ (riguardanti sempre un'ipotesi di frode carosello), nell'ambito delle quali la Corte – dopo avere ricordato che il diritto alla detrazione deve essere negato «se è dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo»¹⁰⁵ – ha specificato come (i) da un lato, debba essere garantito il diritto di detrazione agli «operatori che adottano tutte le

¹⁰² In particolare, nella descrizione in fatto, si era focalizzata l'attenzione sul fatto che le tre società coinvolte non avevano conoscenza e non avevano ragione di avere conoscenza della frode, «se non in quanto clienti ordinari di un commerciante e fornitori ordinari di una società avente sede in un altro Stato membro» anche perché «non avevano contatti con l'operatore inadempiente o che aveva utilizzato un numero IVA abusivo». Inoltre, era stato evidenziato come gli acquisti effettuati nell'ambito della frode «non sarebbero sembrati diversi dagli altri 467 acquisti che essa aveva effettuato nel corso del trimestre in questione». Sul punto, parte della dottrina ha evidenziato come «Regarding the following questions addressed to the Court, it holds that according to the principle of neutrality, the right to deduct VAT is an integral part of the VAT scheme for all economic activities, regardless of their purpose or results, provided that they are themselves subject, in principle, to VAT. It is therefore to the national courts and administration to determine, using objective elements, that the right to deduct is invoked in a fraudulent or abusive manner. The Court further states that although a taxpayer can be obliged to make inquiries if he has suspicions of infringement, fraud or was made-know, or should have known that he was participating in a transaction related to VAT evasion, the tax authorities can't, as a general rule, require that the taxable person first verify if the contracting party is in possession of goods or services relating to the supply of the products invoiced or if the contracting party has complied with his obligations as to the declaration and payment of VAT» (cfr. CHIRIEAC R. M., *Vat enforcement by the romanian tax authorities in the context of the uniform imposition of vat in the european union*, op. cit., p. 24).

¹⁰³ CGUE, sentenza 11 maggio 2006, *Commissioners of Customs & Excise e Attorney General / Federation of Technological Industries e a* (C-384/04), § 31.

¹⁰⁴ CGUE, sentenza 6 luglio 2006, *Axel Kittel / Belgian State and Belgian State / Recolta Recycling SPRL* (casi riuniti: C-439/04; C-440/04).

¹⁰⁵ Si vedano i §§ 53-55, che richiamano la sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax e a., Race*, pag. I-1609, punto 59. In specie viene affermato come in tal caso il diritto alla detrazione non può essere riconosciuto in quanto «i criteri oggettivi su cui si fondano le nozioni di cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo in quanto tale e di attività economica non sono soddisfatti in caso di frode fiscale perpetrata dallo stesso soggetto passivo».

misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode»¹⁰⁶; (ii) dall'altro lato ancora, ha ribadito che il soggetto «che sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'IVA, ai fini della sesta direttiva si deve considerarlo partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni».

Ancora una volta, però, non è stato chiarito fino in fondo quali siano *tutte le misure che si possono ragionevolmente richiedere*. Anzi, il loro accertamento è stato quasi sempre demandato alle Corti nazionali, con effetti limitati ai singoli casi concreti¹⁰⁷. Insomma, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha introdotto un requisito – quello soggettivo della buona fede – che può avere effetti potenzialmente dirompenti sul sistema IVA, minandone la neutralità, senza però specificarne mai veramente le caratteristiche.

E, infatti, se da un lato il requisito della buona fede, in sé considerato, non viene definito, dall'altro lato, pure le conseguenze che l'applicazione del medesimo requisito comporta sono tutt'altro che chiare. La Corte, infatti, non pare qualificare il fenomeno in maniera uniforme, talvolta attribuendo al diniego alla detrazione IVA la natura di sanzione (impropria), talaltra escludendola.

La Corte di Giustizia, ad esempio – e senza esigenze di completezza –, ha attribuito al diniego di detrazione la natura di sanzione nel caso *EMS-Bulgaria Transport OOD*¹⁰⁸. In tale occasione la Corte – addirittura in un'ipotesi non di frode, ma in un caso di imposta versata in ritardo – dopo avere ribadito l'importanza del principio di proporzionalità, che impone agli Stati membri che le *sanzioni* adottate in caso di inosservanza di obblighi idonei a ledere gli interessi finanziari dell'Unione «non devono eccedere quanto necessario al raggiungimento dello scopo perseguito»¹⁰⁹, ha qualificato espressamente in termini di *sanzione* il «diniego assoluto del diritto a detrazione».

La medesima Corte di Giustizia, al contrario, in altra occasione – il riferimento è al noto caso *Italmoda* – ha espressamente escluso la natura sanzionatoria del diniego in questione,

¹⁰⁶ Si veda il § 51, che richiama CGUE, sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04, *Federation of Technological Industries, Race*, punto 33.

¹⁰⁷ CGUE, sentenza 6 settembre 2012, *Mecsek-Gabona Kft v Nemzeti Adó- és Vámhatóság* (C-273/11), § 53. In tale pronuncia, in particolare, sono stati forniti taluni elementi di dettaglio per provare la buona o mala fede dell'operatore economico. Si è fatto riferimento, in particolare alla necessità di richiedere garanzie; di verificare il numero d'identificazione anche prima dell'operazione.

¹⁰⁸ CGUE, sentenza del 12 luglio, *EMS-Bulgaria Transport OOD* (C-284/11); in particolare §§ 65 ss.

¹⁰⁹ In particolare al § 69 è stato espressamente previsto che «conformemente al principio di proporzionalità, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo della lotta alla frode e all'evasione fiscale, pregiudichino il meno possibile gli obiettivi e i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, quale il principio fondamentale del diritto alla detrazione dell'IVA».

affermando che «poiché il diniego del beneficio di un diritto derivante dal sistema comune dell'IVA in caso di coinvolgimento del soggetto passivo in una frode non è altro che la mera conseguenza dell'insussistenza delle condizioni richieste a tale riguardo dalle disposizioni rilevanti della sesta direttiva, tale diniego non ha, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 60 delle sue conclusioni, il carattere di una pena o di una sanzione»¹¹⁰. In tale pronuncia, pertanto, la Corte, sempre richiamando la necessaria sussistenza dell'elemento soggettivo, ha negato al soggetto passivo non debitore, che *sapeva o avrebbe dovuto sapere* (quindi non sapeva) che stava operando in un contesto fraudolento, il diritto alla detrazione in quanto «i criteri obiettivi per la concessione non sono soddisfatti a causa o di una frode concernente l'operazione realizzata dallo stesso soggetto passivo, o del carattere fraudolento di una catena di transazioni considerata nel suo complesso, cui questi ha partecipato».

Ora, tale ultima pronuncia – infatti grandemente criticata dalla dottrina nazionale e internazionale¹¹¹ – rappresenta un caso particolare nel quale quanto affermato mal si concilia con i principi espressi nelle sentenze più sopra richiamate, uno tra tutti quello – pronunciato nella sentenza *Optigen* più sopra citata (casi riuniti: C-354/03; C-355/03; C-484/03) – secondo cui l'elemento soggettivo deve essere valutato singolarmente in relazione a «ogni operazione [in quanto] il carattere di una determinata operazione nella catena di cessioni non può essere modificato da eventi precedenti o successivi» escludendo espressamente – in totale antitesi rispetto al caso *Italmoda* – che tale requisito soggettivo possa essere desunto dal «carattere fraudolento di una catena di transazioni considerata nel suo complesso, cui questi ha partecipato».

La soluzione prospettata nel caso *Italmoda*, dunque, non aiuta l'interprete (anzi lo confonde) nell'inquadramento del fenomeno qui descritto e rappresenta, in realtà, una non presa di posizione, nella quale, da un lato, si esclude espressamente la natura di sanzione, ma, dall'altro, si nega il diritto alla detrazione pur in presenza degli elementi oggettivo e soggettivo più sopra richiamati.

Insomma, l'individuazione o meno della natura sanzionatoria al disconoscimento del diritto alla detrazione appare ancora più complesso alla luce delle stesse incertezze che

¹¹⁰ Cfr. CGUE, sentenza 18 dicembre 2014, *Staatssecretaris van Financiën v Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof* (C-131/13), § 61.

¹¹¹ Tra i tanti, DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario: l'esperienza italiana, gli orientamenti della Corte di Giustizia UE e le garanzie del diritto punitivo*, in *Ordinamenti tributari a confronto*, op. cit. Con particolare riferimento alla dottrina internazionale LAMENSCH M., *Should the Italmoda Jurisprudence Apply to Carousel Fraud Involving Services? The ECJ's Pending Climate Corporation Emissions Trading Case*, in *International VAT Monitor*, Vol. 33 (2022), no. 3, p. 119 ss.; LASINSKI-SULECKI K., *Italmoda: does the EU VAT Directive become the source of individuals' obligations?*, in *International VAT Monitor*, 26/2015, n. 5, p. 300 ss.; SANDERS J., *The ECJ decision in Italmoda in the light of the settled case law of the European Court of Human rights*, in *International VAT Monitor*, 27 (2016), no. 6, p. 421 ss.

emergono sul punto dalla giurisprudenza unionale (che pure ha coniato in modo creativo il fenomeno, dimostrando *a latere* di non saperlo governare) e, del resto, la stessa qualificazione giuridica della negazione del diritto alla detrazione dell’IVA nel contesto di una frode IVA, come evidenziato, è ancora dibattuto.

A tale contesto si aggiunga che tutte le volte nelle quali la Corte di Giustizia dell’Unione europea nega il diritto alla detrazione dell’IVA, lo fa nei confronti di un soggetto passivo che non è il vero debitore verso l’Erario dell’imposta evasa, ma che ciononostante è chiamato a rispondere in luogo di altri per il solo fatto di essersi trovato ad operare *vicino a questi* in un contesto – quello fraudolento – molto spesso da lui non voluto, né conosciuto.

Tale ultima considerazione potrebbe ingenerare taluni dubbi sulla natura sanzionatoria del fenomeno, ponendo l’attenzione, non tanto sulla valorizzazione del contesto illecito di riferimento, ma sulla stretta vicinanza tra i soggetti coinvolti (il debitore inadempiente e il soggetto passivo non debitore chiamato a rispondere). Ponendo l’accento sul legame/vicinanza dei soggetti coinvolti, infatti, si potrebbe sostenere – escludendo la natura sanzionatoria – l’esistenza di una sorta di solidarietà (benché non normativamente prevista) del secondo chiamato a rispondere, il quale sarebbe responsabile del pagamento dell’IVA in luogo primo soggetto. Qualcuno potrebbe sostenere che una simile impostazione possa essere assimilata, *mutatis mutandis*, alla figura del responsabile d’imposta di cui all’art. 64, del d.P.R. n. 600/1973, il quale, per il solo fatto di partecipare a talune operazioni (si pensi al caso di scuola del rogito notarile) idonee a fare sorgere in capo ad un altro soggetto l’indice di capacità contributiva poi sottoposto a tassazione, è anch’egli responsabile, appunto, del tributo da esso non dovuto, in ragione dell’esistenza di una vicinanza con quella operazione tassabile¹¹². O, ancora alla solidarietà di cui all’art. 60-*bis* del d.P.R. n. 633/1972¹¹³.

Questa soluzione, però, non spiegherebbe perché in tutte le pronunce la Corte di Giustizia abbia focalizzato la propria attenzione tanto sull’elemento oggettivo (responsabilità per avere operato in un contesto di frode), quanto su quello soggettivo (buona fede). Oltre al fatto che, nelle ipotesi di solidarietà più sopra citate, il soggetto solidalmente chiamato a rispondere può, sì, essere temporaneamente tenuto al pagamento del tributo *in luogo di altri*, ma non sopporta definitivamente il peso economico del tributo; mentre nelle frodi IVA la

¹¹² Ancorché nella frode il soggetto passivo non debitore chiamato a rispondere sia “responsabile” non *insieme* al debitore inadempiente, ma *in luogo* del debitore.

¹¹³ RANDAZZO F., *La solidarietà del cessionario nel pagamento dell’IVA (art. 60-bis D.P.R. n. 633/1972) ed il principio di neutralità del tributo negli scritti del Prof. Tesaurò*, in *Studi in memoria di Francesco Tesaurò: Volume III*, Padova, 2023.

richiesta, al soggetto passivo non debitore del tributo, di pagare l’IVA non incassata dal debitore non adempiente non solo è definitiva, ma lo stesso può essere chiamato a versarla addirittura in duplice misura, come detto.

Per tali ragioni, il fenomeno acquisisce certamente i connotati di una sanzione, ancorché impropria.

La valorizzazione dell’elemento del contesto illecito nel quale si opera, infatti, che è alla base delle pronunce della Corte di Giustizia, fa propendere per la natura di sanzione impropria del diniego alla detrazione IVA: il fatto stesso che la conseguenza sfavorevole del diniego della detrazione sia subita dal soggetto passivo che, anche solo per colpa, si sia trovato ad operare in un contesto di frode, contribuendo a realizzarla, sembrerebbe attribuire, infatti, alla reazione dell’ordinamento – diniego alla detrazione – i connotati propri di una sanzione, ancorché comminata ad un soggetto anche solo negligente. Se di sanzione (impropria) si tratta, la certezza è che al contribuente non sono garantiti tutti i presidi di tutela che la materia sanzionatoria impone, quali, ad esempio, la proporzionalità della sanzione, il rispetto del *ne bis in idem*, il principio di tipicità e specificità delle condotte ascrivibili. Ciò, in quanto: (i) non specificando fino in fondo quando il soggetto passivo si trovi nella condizione di *non poter non sapere*, e (ii) limitandosi a pretendere la sussistenza degli elementi oggettivo (responsabilità nel concorso dell’illecito) e soggettivo (*non poteva non sapere*), la Corte di Giustizia non permette al soggetto di comprendere *ex ante* quali siano le condotte da tenere in contesti astrattamente fraudolenti.

A dire il vero, la proporzionalità – e con essa anche la neutralità, nel loro costante dialogo di cui si è detto nel Capitolo precedente – viene parzialmente recuperata in ipotesi di assenza di perdita di gettito, nelle quali pur avendo il soggetto passivo non debitore operato nel contesto di una frode e pur non versando in uno stato di buona fede (avendo scientemente contribuito a realizzare la frode), il diritto alla detrazione non viene disconosciuto¹¹⁴.

¹¹⁴ Infatti, il corretto bilanciamento del principio di neutralità con l’interesse unionale di contrastare comportamenti illegali che pregiudicano il gettito non può prescindere, poi, dall’ulteriore bilanciamento di tali interessi anche con il principio di proporzionalità, secondo il quale ogni Stato membro non deve eccedere quanto strettamente necessario per conseguire gli obiettivi volti ad assicurare la corretta riscossione dell’imposta e per evitare frodi. Come è stato affermato da parte della dottrina, con la quale si concorda (INTERDONATO M., *Il principio di neutralità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e i casi di operazioni IVA in mala fede ma senza danno per il gettito*, in *Diritto e processo tributario*, 1/2022, p. 43), la percezione – a torto o ragione – che si ritrae dalla lettura delle pronunce della Corte di Giustizia è che quanto più la condotta posta in essere dal soggetto passivo IVA si manifesti ostile rispetto alle esigenze di corretta riscossione dell’IVA (e, quindi, ostile agli interessi finanziari, messi in pericolo da comportamenti fraudolenti), tanto più l’ordinamento unionale si sentirà legittimato a richiedere un sacrificio al principio di neutralità. E infatti, la stessa Corte di Giustizia “corregge il tiro” recuperando parte della neutralità perduta, tutte le volte nelle quali non si registri un pericolo di perdita di gettito fiscale: ma ciò, non in base alla neutralità stessa, ma in base al principio di proporzionalità.

Ma tale conclusione, se da un lato, non permetterebbe comunque di ritenere soddisfatte per il contribuente le tutele poste a suo presidio (in quanto la garanzia della sola proporzionalità non è di per sé bastevole a tali fini), dall'altro lato, fa emergere un ulteriore disallineamento in seno alla medesima Corte di Giustizia. Questa, infatti: (i) in presenza di perdita di gettito fa emergere una specie di responsabilità oggettiva, laddove afferma che già in punto di *criteri obiettivi* pretesi dalla Direttiva IVA, il fatto stesso di operare all'interno di una *complessiva* frode (non voluta, ancorché negligenzemente partecipata) fa sì che non siano rispettate le condizioni minime per potere applicare la Direttiva stessa e, quindi, riconoscere la detrazione; mentre (ii) in assenza di perdita di gettito, ancorché in presenza dello stesso contesto illecito, aggravato dalla volontà della sua realizzazione da parte dell'operatore, la Direttiva IVA può applicarsi, perché (evidentemente) proprio quei *criteri obiettivi* (che sono, in realtà, quelli di cui agli artt. 168 e 203 della Direttiva IVA¹¹⁵, che non fanno menzione della buona fede) sopra richiamati si ritengono essere sussistenti, prescindendo gli stessi dall'elemento soggettivo¹¹⁶.

Si pensi ai casi¹¹⁷ (a) di fatture inesistenti “circolari” infragruppo di cui al caso *En.sa*¹¹⁸ in relazione alle quali la fittizietà delle fatture non ha determinato un ammanco erariale a fini IVA; o (b) di emissione di fattura inesistente in regime di *Reverse charge mechanism*; o ancora (c) di operazione di importazione di beni sovrappagati con corresponsione di IVA in dogana. In queste ipotesi, la Corte di Giustizia non ha negato il diritto di detrarre l'IVA

Come ricordato dalla stessa Corte di Giustizia, nel caso in cui sia stato «*in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, il principio di neutralità fiscale impone che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una simile regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura*» (sentenza 27 settembre 2007, *Albert Collé, v Finanzamt Limburg an der Lahn* (C-146/05), § 35, la quale richiama i principi espressi nelle già citate sentenze *Genius Holding* e *Schmeink & Cofreth e Strobel*).

¹¹⁵ I quali, in specie, subordinano il diritto alla detrazione dell'IVA a monte da parte del soggetto passivo al fatto che i beni e i servizi acquistati siano impiegati ai fini di operazioni soggette all'imposta e impongono la debenza stessa dell'imposta alla condizione che l'IVA sia indicata in una fattura.

¹¹⁶ Si veda quanto scritto in dottrina, in commento al caso *Italmoda*, da DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario: l'esperienza italiana, gli orientamenti della Corte di Giustizia UE e le garanzie del diritto punitivo*, in *Ordinamenti tributari a confronto*, op.cit., p. 150, il quale afferma che «*Viceversa, seppure è certo che non si tratti di sanzione in senso stretto, non vi è dubbio che si tratti di una sanzione impropria, giacché il discrimine fra contribuente avente diritto e contribuente non avente diritto è ancorato al profilo soggettivo della buona fede/mala fede, essendo pacifico, secondo la stessa Corte di giustizia, che ove il contribuente non possa essere censurato sotto il profilo soggettivo la neutralità dell'IVA dovrà operare in modo naturale, pur sussistendo una frode*».

¹¹⁷ Si veda più in generale l'analisi fornita da INTERDONATO M., *Il principio di neutralità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e i casi di operazioni IVA in mala fede ma senza danno per il gettito*, op. cit., p. 29 ss.

¹¹⁸ CGUE, sentenza 8 maggio 2019, *EN.S.A. Srl v Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso* (C-712/17). In tale caso il cedente aveva fatturato un bene soggetto a IVA e lo aveva successivamente riacquistato sulla carta dal proprio cessionario ad un prezzo identico a quello della prima cessione e, quindi, con applicazione della medesima imposta. In questo caso le due cessioni contrapposte, le quali perseguivano il fine di ottenere benefici ai fini delle imposte dirette, non hanno determinato perdite di gettito a fini IVA.

effettivamente assolta, ancorché in un contesto illecito, ma semmai ha ritenuto conforme alla Direttiva applicare una sanzione (tipica, che valorizza, qui, sì correttamente, l'elemento soggettivo) all'illecito commesso, senza pregiudizio per la neutralità dell'imposta¹¹⁹. E ciò – cioè il riconoscimento del diritto alla detrazione –, si ripete, a prescindere dall'elemento soggettivo, in quanto, se viene eliminato completamente il rischio di perdita di gettito, la sussistenza dell'elemento soggettivo della buona o mala fede diviene del tutto irrilevante¹²⁰.

Alla prima domanda, dunque, riguardante la natura del fenomeno, pare doversi rispondere riconoscendo la natura sanzionatoria dello stesso: il disconoscimento del diritto alla detrazione assume i connotati di una vera e propria sanzione (ancorché non tipizzata).

Ma se così è, bisogna ora rispondere al secondo quesito e chiedersi se tale sanzione sia o meno compatibile con il sistema IVA nel suo complesso e, in particolare con il principio di neutralità, posto che il disconoscimento del diritto di detrarre l'IVA assolta a monte rappresenta una sicura ipotesi di allontanamento dalla stessa neutralità, in relazione alla quale occorre interrogarsi sulla giustificazione – nel bilanciamento con gli altri interessi contrapposti – di tale allontanamento.

La risposta non può che essere negativa, non essendo tale fenomeno compatibile né con la Direttiva IVA nel suo complesso, né con il principio di neutralità.

Nel paragrafo precedente si è detto di come il campo principale di operatività del diritto di detrazione (e, quindi, del principio di neutralità) sia quello proprio delle operazioni imponibili, in relazione alle quali (sole, in modo pieno) è possibile interrogarsi, alla luce della

¹¹⁹ Ciò, nemmeno in via sostanziale. La Corte, infatti, pur ammettendo la possibilità di sanzionare (con sanzione tipica) la condotta fittizia, ha comunque specificato che «la sanzione pari al 100% della detrazione illegittimamente compiuta priva, in definitiva, di valore la facoltà di rettifica prescritta, in relazione al debito di imposta in conformità all'articolo 203 della direttiva IVA. Infatti, anche qualora il debito fiscale a norma dell'articolo succitato sia rettificato in ragione dell'assenza del rischio di perdita di gettito fiscale, permane un debito pecuniario di importo parimenti elevato. Qualora il prezzo di acquisto e di vendita siano identici, il debito pecuniario continua a sussistere addirittura nella medesima misura» (v. § 57).

¹²⁰ In presenza di operazioni fraudolente che, però, non arrecano danno al gettito IVA, dunque, la Corte di Giustizia dell'Unione europea riconosce al soggetto passivo il diritto alla detrazione (si veda sempre Corte di Giustizia, sentenza del 19 settembre 2000, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG / Finanzamt Borken e Manfred Strobel / Finanzamt Esslingen* (C-454/98)). Tale principio, si badi bene, opera indipendentemente dallo stato soggettivo – di buona o mala fede – eventualmente riscontrabile in capo all'operatore economico (per la disamina del quale si veda BASILAVECCHIA M., *La neutralità nell'IVA, tra effettività e cautele*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2016, p. 901 ss.), il quale impatta, tuttalpiù, sulla verifica della condizione di eliminazione del rischio di perdite di gettito: eliminazione che dovrà essere *effettiva* nel caso di mala fede; solo *potenziale* in caso di buona fede. Sul presupposto dell'assenza di rischio di una perdita del gettito erariale, è stato affermato che «l'applicazione del principio di neutralità dell'IVA e di proporzionalità degli obblighi imposti ai contribuenti impone, altresì, di riconoscere la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA di rivalsa a monte, sia pure per un'operazione non effettivamente posta in essere, laddove il cedente abbia provveduto, come nel caso in esame, a versare integralmente l'imposta esposta nella relativa fattura (...) in quanto in tal modo risulta eliminato definitivamente il rischio di perdita di gettito fiscale» (cfr. nella giurisprudenza nazionale Cass. civ., sez. trib., 30 settembre 2021, n. 26515; Cass. civ., sez. trib., 30 settembre 2020, n. 20843; Cass. civ., sez. trib., 12 marzo 2020, n. 7080).

Direttiva IVA, sulla sussistenza o meno delle condizioni di applicabilità della detrazione e sulla sussistenza o meno del *direct and immediate link* che permette l'esercizio della stessa.

Nell'ambito delle operazioni imponibili – e differentemente rispetto, ad esempio, alle operazioni esenti, come visto nel § 3.1. –, pertanto, la neutralità si riespande nella sua *dimensione concorrenziale* e impone a tutti gli operatori coinvolti (il legislatore, il giudice, etc.) di adeguarsi al principio. E, invece, la Corte di Giustizia dell'Unione europea (i) non solo ha travalicato il testo stesso della Direttiva IVA (che, nelle condizioni per il corretto esercizio del diritto di detrazione, non enuncia il requisito soggettivo della buona fede), (ii) ma nel farlo ha addirittura sovvertito il corretto funzionamento dell'imposta. L'IVA, insomma, per l'operatore economico, non solo non è neutrale, ma rappresenta un *costo moltiplicato*, in quanto lo stesso operatore sarà tenuto – come detto – al pagamento dell'imposta in duplice misura (una prima volta, quando versa l'imposta alla società cartiera che la trattiene per sé e non la riversa all'Erario; una seconda volta quando viene recuperata nei suoi confronti dall'Erario stesso), perdendo, altresì, il diritto alla detrazione, con un evidente *vulnus* nella concreta applicazione del principio di neutralità.

Ci si potrebbe chiedere se tale atteggiamento della Corte di Giustizia dell'Unione europea sia comunque giustificato dall'esigenza di tutelare gli interessi finanziari.

La risposta resta negativa. Ciò alla luce della semplice lettura dell'art. 4, § 3 del TUE e dell'art. 325 TFUE, i quali prevedono rispettivamente che “*Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione*” e che “*Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari*”.

L'esigenza di tutelare il gettito è sicuramente un'esigenza fondamentale, la quale non può, però, essere perseguita arbitrariamente per via giurisprudenziale (ancorché unionale), necessitando di un intervento del legislatore dei singoli Stati membri, i quali, nella garanzia assoluta dei principi che governano la materia penale, sono gli unici che hanno il potere di intervenire in tale ambito con l'adozione di misure (tipiche).

CONCLUSIONI

All'inizio di questo lavoro ci si è prefigurati l'obiettivo (i) di comprendere se sia possibile sostenere che l'IVA sia realmente un'imposta neutrale e armonizzata, posta la presenza di costanti deroghe (casi fisiologici di allontanamento dalla neutralità) e deviazioni (casi patologici di allontanamento dalla neutralità) che ne minano l'applicazione e (ii) di comprendere se tali ipotesi (le deroghe o le deviazioni) siano comunque giustificate alla luce degli altri principi e interessi rilevanti ai fini IVA.

Lo studio del principio di neutralità ha permesso di evidenziare le profonde criticità applicative dello stesso e di concludere nel senso di ammettere che l'IVA non sia fino in fondo né un'imposta armonizzata, né un'imposta neutrale.

Il primo risultato della ricerca che deve essere valorizzato è quello dell'assoluto polimorfismo della neutralità.

Nel corso del lavoro si è data contezza delle diverse dimensioni della neutralità, non solo quelle interna ed esterna (livello territoriale della neutralità), ma anche di quelle concorrenziale e giuridica (livello sostanziale/definitorio della neutralità)¹. Di tali ultime dimensioni, è stato evidenziato come, nel loro costante dialogo con gli altri principi valevoli ai fini IVA, esse abbiano fatto assumere al principio una natura sempre diversa, fino a ricoprire differenziate posizioni all'interno della *gerarchia dei principi*. E, infatti:

- nella sua dimensione concorrenziale (quella che le stesse Direttive IVA chiamano *neutralità concorrenziale*), il principio di neutralità dialoga con il *principle of equality* (così come riconosciuto dalla Carta di Nizza) e ne rappresenta una derivazione, assumendo, per suo tramite, la portata di principio generale e fondamentale in grado (in teoria) di influenzare le istituzioni dell'Unione europea nell'adozione delle loro misure;
- mentre nella sua dimensione giuridica – rappresentata dalla regolamentazione, ad esempio, delle esenzioni, delle aliquote, etc. – tale dialogo non si realizza e il principio di neutralità non si eleva a principio generale fondamentale, ma rappresenta un principio di diritto secondario.

¹ Non si richiama in questa sede la dimensione economico/normativa, posto che, come già ampiamente illustrato, questa è dimensione che si limita a recepire approdi del passato, oggi non in discussione.

Riprendendo le definizioni che sono state fornite nel corso del lavoro, nella sua *dimensione concorrenziale* la neutralità assume il significato di escludere una qualsiasi disparità di trattamento tra forniture di beni o servizi simili e/o tra operatori economici in concorrenza tra di loro, mentre, nella *dimensione giuridica*, la neutralità impatta direttamente sugli effetti derivanti dall'applicazione dell'imposta, il cui peso economico non dovrebbe mai ricadere sul singolo operatore economico, ma unicamente sul consumatore, quale unico soggetto che manifesta l'indice di capacità contributiva (il consumo, appunto) che l'imposta intende colpire.

Si è detto pure di come nella dimensione concorrenziale, alla neutralità possa attribuirsi il generale significato di non discriminazione e di parità di trattamento (compresi nel generale *principle of equality*), mentre nella dimensione giuridica, la neutralità imponga la necessità di garantire all'operatore economico la *propria neutralità*, intesa quale diritto alla detrazione, il quale molto spesso deve interfacciarsi con esigenze altre che, talvolta, ammettono deroghe al diritto medesimo (si pensi alle operazioni esenti).

La prima dimensione, insomma, assume i contorni di una *neutralità del mercato*, mentre la seconda i contorni di una *neutralità del singolo operatore economico*, dove mercato e operatore economico rappresentano i due grandi destinatari della neutralità, così come peraltro già identificati dal Comitato Neumark e dai Sottogruppi A, B e C istituiti presso la Commissione.

Orbene, dallo studio svolto emerge chiaramente come entrambi i profili della neutralità individuati siano compromessi e come non sia garantita appieno né la neutralità del mercato, né la neutralità dell'operatore economico. Gli esempi analizzati sono tantissimi.

Partendo dalle ipotesi di compromissione della *neutralità (concorrenziale) del mercato*, si pensi alla sussistenza, a distanza di più di trent'anni, di un regime transitorio (ormai divenuto *ordinario*) di applicazione dell'imposta negli scambi intracomunitari, nei quali si è scelta una soluzione mista di applicazione dei principi del paese di origine e di destinazione che, non solo ha reso estremamente complicata l'applicazione dell'imposta, ma ha addirittura ottenuto l'effetto di rendere facile la realizzazione di frodi IVA e di evasioni. Ciò, nonostante gli studi effettuati dal Comitato Neumark e dai Sottogruppi A, B, C alla Commissione avessero consigliato l'adozione del principio del paese di origine nell'ipotesi di abolizione delle frontiere fiscali, a condizione che venissero abbattute altresì le differenze (specie in punto di esenzioni e aliquote) proprie di ogni singolo sistema. Tale soluzione (definitiva) non venne adottata (e la soluzione transitoria venne preferita) proprio sul presupposto che gli

Stati non furono in grado di (non furono disponibili a) superare le divergenze legislative, sempre in una tutela eccessiva delle proprie prerogative nazionali. E benché il regime transitorio tenti di mantenere inalterata *in astratto* la neutralità del mercato (attraverso successivi accorgimenti sui rimborsi, introdotti sin dalla Direttiva del Consiglio, la n. 79/1072/CEE del 6 dicembre 1979), in ogni caso si ritiene che tale regime non raggiunga la «*maggior semplicità*» richiesta fin dalla prima Direttiva IVA e finisca *in concreto* per creare proprio quella distorsione del mercato che si voleva in origine eliminare, determinando fenomeni costanti di evasione che, come evidente, pongono in una situazione di non concorrenzialità gli operatori economici. Il mantenimento di tale regime transitorio, che viene ancora mantenuto a causa della gelosia degli Stati membri di lasciare inalterato il proprio regime impositivo, non pare però interesse in grado di sovvertire l'interesse fondamentale dell'IVA di essere applicata in un mercato concorrenziale. La neutralità del mercato, in questa ipotesi è, quindi compromessa.

Si pensi, ancora, alle ipotesi dei regimi speciali che derogano alla ordinaria applicazione dell'IVA. Questi trovano la loro legittimazione già nel Preambolo della Direttiva 2006/112/CE, al considerando n. 59 nel quale si legge che «*È opportuno che, entro certi limiti e a certe condizioni, gli Stati membri possano adottare o mantenere misure speciali che derogano alla presente direttiva, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune forme di evasione o elusione fiscale*», nell'ambito dei quali *i limiti e le condizioni* da rispettare sono proprio quelli di un mercato unico armonizzato. Si è parlato del regime forfettario e del regime IVA applicabile alle attività enoturistiche, cioè di regimi che, lungi dal garantire la neutralità del sistema, si pongono come fratture, appunto, asistematiche che determinano una vistosa quanto ingiustificata disparità del trattamento fiscale riservato a specifiche attività economiche collocate nel medesimo mercato di riferimento. L'allontanamento della neutralità è evidente e la deviazione della concorrenza palese e, anche in questo caso, la neutralità del mercato è compromessa, senza che vi siano ragioni qualificate (nel caso di specie, rappresentate da ragioni di semplificazione della riscossione dell'imposta) che ne giustifichino la soccombenza.

Quanto, invece, alle ipotesi di compromissione della *neutralità* (giuridica) *dell'operatore economico*, si pensi alle operazioni esenti nel contesto di applicazione generalizzato dell'IVA. In questo caso, non ci si pone il problema della bontà della ponderazione degli interessi in gioco (posto che tale profilo è stato risolto a monte dalla stessa Direttiva IVA), ma ci si deve occupare degli effetti delle operazioni esenti che coincidono con la riconosciuta impossibilità, per l'operatore economico, di portare in detrazione l'IVA assolta a monte. Da

questo punto di vista, si pone una evidente compromissione della neutralità dell'operatore economico, in ragione del fatto che per tale soggetto passivo l'IVA rappresenterà un costo².

Si pensi, ancora alla tematica delle cd. *sanzioni improprie*, in relazione alle quali la Corte, in totale antitesi rispetto alle garanzie proprie anche della materia penale, è giunta ad ammettere il disconoscimento dell'esercizio del diritto alla detrazione (e, quindi, il disconoscimento della neutralità per l'operatore), in ragione della sola collocazione del soggetto passivo in un contesto (ancorché non voluto e non conosciuto) di illiceità. Ciò, facendo prevalere taluni interessi, quello della tutela del gettito e quello del contrasto alle frodi IVA, la cui tutela, a ben vedere, ai sensi dell'art. 4, § 3 del TUE e dell'art. 325 TFUE, è appannaggio degli Stati membri e non della Corte di Giustizia.

Insomma, dal complessivo quadro descritto emerge come la neutralità – nelle sue dimensioni *concorrenziali* e *giuridica*, e nelle sue accezioni di neutralità del mercato e neutralità dell'operatore economico – ne esca spesso sconfitta. Ponendo, infatti, sopra i due piatti della bilancia (i) da un lato, l'esigenza di tutelare la neutralità, tanto per l'operatore economico, quanto per il mercato, nell'ottica di assicurare il mantenimento di un mercato concorrenziale privo di distorsioni e, (ii) dall'altro lato, interessi altri, quali, ad esempio, la tutela del gettito, il risultato che emerge è che troppo spesso il primo piatto della bilancia – quello contenente la tutela della neutralità – appare cedevole sull'altare degli altri interessi contrapposti. E tale soccombenza rappresenta una nitida fotografia del difficile groviglio degli interessi che in ambito IVA vengono coinvolti (la neutralità e la concorrenza, da un lato, la tutela del gettito nazionale dall'altro, altri interessi statali da un altro lato ancora), il cui contemperamento deve passare necessariamente dalla costante ricerca di un punto di equilibrio che tenga conto delle esigenze e dei diversi interessi coinvolti.

Nella ricerca di un simile equilibrio, il lavoro interpretativo della Corte di Giustizia appare fondamentale.

Ma si giunge, a questo punto, al secondo risultato della ricerca: la giurisprudenza unionale non è stata in grado di proteggere il principio di neutralità, del quale pure originariamente ne aveva contribuito fattivamente alla elaborazione. E tale mancata *protezione* deriva spesso dalla mancata *comprensione* del principio di neutralità.

² Si è dato conto, nel corpo della ricerca, dell'esistenza di un'altra tesi, che considera le operazioni esenti come microcosmi autonomi collocati all'interno dell'IVA ma regolati da disposizioni sue proprie valevoli per quella specifica fetta di mercato, che rendono l'esclusione della detrazione una regola e non già una deroga.

La Corte di Giustizia, infatti, avrebbe potuto (dovuto) assumere una posizione più netta a favore della tutela della neutralità. La Corte ha sempre manifestato (correttamente) rispetto verso le prerogative legislative proprie delle istituzioni europee e nazionali; nel fare ciò, però, ha dimostrato una latente incapacità di intervenire, anche contrastando tali prerogative, a tutela di quel nocciolo duro di neutralità, tanto sul piano del mercato, quanto su quello dell'operatore economico. E infatti, l'impressione che si ritrae dalla lettura delle pronunce della Corte è che la stessa molto (tantissimo) abbia fatto per l'elaborazione e l'origine del *principio* di neutralità, ma non si sia troppo spesa per la difesa dello stesso nella sua portata applicativa. L'intervento della Corte di Giustizia dovrebbe essere, infatti, diverso nel caso in cui la discrezionalità concessa al legislatore nazionale di derogare il sistema uniforme delineato dalla Direttiva IVA sia esercitata in modo tale da sovvertire quel nocciolo duro del sistema IVA armonizzato e inderogabile, rappresentato dall'esigenza, appunto, di tutelare e garantire la concorrenza del mercato. Ecco in tale caso, posta la portata generale e immanente del principio di neutralità nella sua dimensione concorrenziale, l'applicazione del principio avrebbe dovuto spingersi oltre. Ciò anche alla luce del fatto che la tutela della concorrenza trova un proprio addentellato normativo anche nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (nelle disposizioni fiscali di cui agli artt. 110 ss.) ed è evidente come la stessa debba essere preservata "a tutti i costi", per evitare una totale irrazionalità del sistema IVA.

Nel disallineamento tra principio di neutralità come principio generale primario e/o principio secondario, il lavoro interpretativo della Corte di Giustizia dell'Unione europea è assolutamente incompleto, in quanto, un conto, è non invadere le sfere di competenza, altro conto è assestarsi sulla deroga esercitata e astenersi dalla effettiva verifica della tenuta del principio e della inviolabilità dello stesso.

Peraltro, nell'interpretazione e nell'applicazione del principio di neutralità la giurisprudenza della Corte di Giustizia è apparsa abbastanza disorganica e la Corte stessa ha spesso fatto cattivo (e diverso) uso del principio a seconda dell'interlocutore di riferimento, addivenendo a risultati tra loro contrastanti. La Corte di Giustizia ha, infatti, manifestato di assumere mediamente due atteggiamenti: uno più remissivo dinnanzi agli Stati economicamente più forti, uno più intransigente rispetto a quelli economicamente più deboli. Ciò, forse è causato dallo stesso diverso approccio e sensibilità sociale che tali Stati hanno verso il sistema IVA nel suo complesso: se per gli Stati membri economicamente più forti la priorità è verso il mantenimento di uno Stato sociale, per gli Stati membri economicamente

minori l'interesse è la crescita economica. Ed è evidente che le relative normative nazionali fanno da specchio a tali difformi esigenze, dando vita a questioni non sempre simili e ugualmente risolvibili.

A tale situazione di incertezza si aggiungano, poi, gli ulteriori profili di criticità (terzo risultato della ricerca), che contribuiscono a rendere opaco l'inquadramento della neutralità, determinati (i) dall'esistenza di 27 diversi regimi impositivi IVA, uno per ciascuno Stato membro, che rende difficile l'uniforme applicazione dell'imposta; (ii) dalle differenze terminologiche insite tra i diversi Stati membri³ che rendono complessa la comprensione degli istituti di riferimento e che rendono, altresì, cangiante lo stesso concetto di neutralità, il quale nelle traduzioni della Direttiva IVA nelle lingue ufficiali degli Stati membri, assume talvolta significati differenti, essendo stato utilizzato in taluni casi la diversa accezione di leale concorrenza, o di non discriminazione.

Insomma, lo scenario che emerge è uno scenario sicuramente imperfetto, nel quale neutralità e armonizzazione assumono *in astratto* un ruolo centrale, ma *in concreto* un ruolo spesso marginale. La neutralità sin dall'inizio ha manifestato una sorta di blocco rispetto a una completa applicazione, in quanto è stata sin dall'origine sottoposta a deviazioni e deroghe che ne hanno frenato le potenzialità applicative, se non anche lo sviluppo nella struttura e nella natura⁴. In altri termini, è difficile sostenere oggi che l'IVA sia realmente un'imposta neutrale e armonizzata.

Lo scenario che emerge, però, è certamente perfettabile.

Innanzitutto bisognerebbe comprendere se l'obiettivo di realizzare e tutelare il mercato unico sia un obiettivo ancora attuale. Questa decisione, si sa, appartiene alla sfera della

³ STAMMATI G., *Presupposti per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, in *Atti del Convegno tenutosi a Roma il 30 Maggio 1961 dedicato ai Problemi fiscali della Comunità economica Europea*, Milano, 1961, p. 197. Già agli inizi degli anni '60, l'Autore aveva evidenziato l'esistenza di difficoltà insite nella struttura della (allora) Comunità economica europea, in quanto «*in primo luogo la terminologia legislativa differisce da Paese a Paese, così come diversa è la struttura giuridico amministrativa dei tributi, il che finisce sempre con il provocare qualche incertezza sulla esatta classificazione delle singole imposte. Sono infatti, per non dire altro, spesso assai diversi da legislazione a legislazione i criteri in base ai quali si determina il presupposto dell'imposta e lo stesso imponibile... Una seconda difficoltà scaturisce dalla diversità dei criteri di classificazione, che vengono seguiti nei diversi Paesi; malgrado ogni buona volontà ed ogni sforzo di rielaborazione critica, attesa la complessità della materia, si ha l'impressione di trovarsi sempre di fronte a dati non omogenei*».

⁴ Il che, *mutatis mutandis*, è ciò che è accaduto pure nel nostro ordinamento in relazione alle imposte sui redditi delle persone fisiche. L'IRPEF, infatti, originariamente ideata quale imposta generale e progressiva è stata, negli anni puntellata di costanti riforme che hanno introdotto esenzioni, agevolazioni, cedolari secche, regimi sostitutivi, etc., e che ne hanno completamente stravolto le sembianze. Si legga in tal senso DEL FEDERICO L., *La riforma dell'Irpef tra crisi del sistema ed abbandono dei modelli teorici: note a margine dei lavori parlamentari della XVIII legislatura*, in *Studi Urbinate di scienze giuridiche, politiche ed economiche*, Vol. 73, n. 1-2-3-4 (2022): in ricordo di Roberta Rinaldi, p. 91. Si legge che «*Nel sistema tributario italiano l'evoluzione dell'IRPEF è stata caratterizzata nel corso degli ultimi venti anni da interventi improvvisati che hanno interessato le varie categorie di reddito, incidendo pesantemente sulla coerenza del tributo*».

politica e non interessa il presente lavoro ma, nel caso in cui la direzione sia nel senso di un allontanamento dall'esigenza di creare un mercato comune (cosa che, non si crede), in questo caso, ovviamente, la compromissione della neutralità non sarebbe più un problema.

Volendo immaginare (e credere), però, che l'obiettivo non sia cambiato dal 1951 ad oggi, allora è evidente come debba necessariamente essere recuperata la neutralità, tanto del mercato, quanto dell'operatore economico.

Una prima soluzione potrebbe essere quella di recuperare la tenuta del mercato concorrenziale per il tramite del lavoro interpretativo della giurisprudenza, soprattutto di quella della Corte di Giustizia, la quale dovrebbe manifestare meno sensibilità politica e paternalistica nell'analisi e nell'interpretazione delle norme della Direttiva IVA e più sensibilità tecnica, facendosi carico di scelte più coraggiose che mirino ad assecondare non le scelte dei legislatori nazionali, ma l'esigenza di mantenere integra la neutralità su entrambi i livelli, garantendo così la concorrenzialità del mercato e la neutralità del sistema. Tale maggiore sensibilità tecnica può essere recuperata (ri)partendo dall'esigenza del sistema IVA di essere un'imposta che (storicamente, cioè sin dalla sua costituzione e dalla sua origine) vuole evitare distorsioni della concorrenza, nell'ottica di creare un mercato unico armonizzato. A tale livello, l'armonizzazione è massima e inderogabile e non può essere superata né dalle istituzioni europee, né dalla Corte di Giustizia, la quale nelle sue pronunce troppo spesso dimentica l'origine dell'IVA e la necessaria esigenza di preservare la concorrenzialità del mercato.

Sempre nell'ambito di tale prima prospettiva, si ritiene che il recupero della tenuta del mercato concorrenziale possa (debba) passare anche attraverso il lavoro della prassi amministrativa interna ad ogni singolo Stato membro e dei legislatori nazionali. Si pensi a quanto illustrato in relazione all'art. 60, co. 7 del d.P.R. n. 633/1972 e alla impossibilità di utilizzare lo strumento di cui all'art. 26 nelle ipotesi in cui il cessionario non riesca a recuperare l'IVA assolta *post* accertamento; oppure nelle ipotesi di impossibilità di recuperare *post* accertamento l'imposta nel caso di accertamenti induttivi. Queste ipotesi hanno permesso di evidenziare come vi sia un ulteriore profilo di ostacolo al corretto mantenimento di un mercato neutrale, caratterizzato dall'ostilità manifestata dagli organi amministrativi interni ad ogni singolo Stato membro, interessati più alla tutela del gettito interno, che al mantenimento di un mercato neutrale. O ancora nella creazione, da parte dei legislatori nazionali – in questo caso di quello italiano –, di micro-sistemi di rivalsa, della quale se ne professa la centralità – quale appunto altra faccia della medaglia della detrazione nella garanzia della neutralità –,

ma la si costella di deroghe ed eccezioni che tutto fanno tranne che attribuirle un ruolo di perno del sistema.

Una seconda soluzione, invece, attiene alla necessità di regolare l'IVA con uno strumento diverso dalla Direttiva.

Nel momento storico nel quale furono approvate le prime Direttive IVA, nel 1967, l'utilizzo della Direttiva, si ritiene fosse indispensabile. Gli Stati membri dovevano modificare i loro previgenti sistemi impositivi, passando da un regime cumulativo a cascata a uno sul valore aggiunto e non era possibile esigere un elevato livello di armonizzazione in quella fase storica. Peraltro, lo stesso Comitato Neumark e i Sottogruppi A, B, C in seno alla Commissione avevano evidenziato la necessità che bisognasse gradualmente arrivare a un'armonizzazione, focalizzandosi prima sui principi di massima del sistema, poi sui profili applicativi. Ma a quasi 60 anni dalla adozione delle prime Direttive IVA, si ritiene che sia stato raggiunto un sufficiente grado di armonizzazione che possa permettere la disciplina della materia IVA per il tramite dello strumento del Regolamento, il quale permetterebbe, al pari della materia doganale, una uniforme applicazione dell'imposta in tutti gli Stati membri, senza lasciare margini di discrezionalità agli stessi; ciò, permetterebbe, quindi, la creazione di un vero mercato unico, che sia realmente neutrale e che non crei distorsioni della concorrenza. In tal caso l'IVA europea sarebbe davvero unica e non vi sarebbero più quelle costellazioni impositive (differenti per ogni Stato membro) che, oltre a non rendere uniforme l'IVA, ingolfano oltremodo la stessa Corte di Giustizia. Peraltro, lo strumento del Regolamento in materia IVA è già stato utilizzato, ancorché per la prima volta nel 2011 e in relazione a casistiche minori; dal che se ne può desumere, in ogni caso, una qualche direzione in tal senso anche da parte delle istituzioni europee⁵.

Di tali due soluzioni, la prima, che recupera la neutralità per il tramite di prassi e giurisprudenza, è molto difficile da perseguire, in quanto tali organi europei e nazionali sono strettamente collegati al potere statale e alle esigenze politiche connesse agli Stati. Per cui, per quanto auspicabile, perché permetterebbe di giungere al medesimo risultato senza stravolgimenti della normativa, si ritiene che tale soluzione non sia facile da raggiungere.

⁵ Ci si riferisce al Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, da ultimo modificato dal Regolamento di esecuzione (UE) 2022/432 del Consiglio del 15 marzo 2022 recante modifica del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 relativamente al certificato di esenzione dall'IVA e/o dalle accise; e al Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (GU 12.10.2010 L 268).

La seconda, invece, è molto coraggiosa. Certo, la previsione di un'unica IVA europea per il tramite del Regolamento rende estremamente difficile il lavoro *ex ante*, nel quale devono essere contemplate le esigenze di tutti gli Stati, ma renderebbe *ex post* l'applicazione della normativa molto più semplice e organica.

In entrambe le soluzioni, comunque, e quale che sia la linea preferibile, l'esigenza di fondo è quella di recuperare la natura bivalente della neutralità nella sua doppia veste di neutralità del mercato (in chiave più *concorrenziale*) e neutralità dell'operatore economico (in chiave più *giuridica*), recuperando, così, il concetto di neutralità come ideato in origine dal Comitato Neumark e dal Sottogruppo A, B e C in seno alla Commissione. E riprendendo, in modo circolare, quanto affermato all'inizio novecento «*Chi non conosce la storia è condannato a ripeterla*» (GEORGE SANTAYANA).

BIBLIOGRAFIA

- ABSWOUDE K. VAN, *The principle of fiscal neutrality and economic reality in EU VAT: two peas in a pod?*, in *International VAT Monitor*, Vol. 33, 2022, no. 5;
- ADONNINO P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, in *Enciclopedia del Diritto*, III agg., Milano, 1999;
- ADONNINO P., *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in AA. VV., in *Studi sull'imposta sul valore aggiunto* (a cura di COSCIANI C.), Milano, 1968;
- AMAND C., *Has VAT Become Complex because of Its Methods of Interpretation?*, in *International VAT Monitor*, 2024 (Vol. 35), no. 5;
- AMAND C., *Neutrality Versus Equality*, in *Virtues and Fallacies of VAT. An evaluation after 50 years* (edited by ROBERT F. VAN BREDERODE), Alphen aan den Rijn (Paesi Bassi), 2021;
- AMAND C., *VAT neutrality: a principle of EU law or a principle of the VAT system?*, in *World Journal of VAT/GST Law*, 2013;
- AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998;
- AMATUCCI F., *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, 1970;
- AMATUCCI F., *Principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2, 2015;
- ASSONIME, *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità economica europea*, Quaderno n. XXXVII dell'Associazione fra le società italiane per azioni (Assonime), Roma, 1982;
- BARANI E., *Le frodi fiscali in materia di IVA*, a cura del CEDA, Montecchio E. (RE), 1972;
- BARTH F., *Input VAT Recovery On Share Sales And Other Fundraising Costs: Is The Direct And Immediate Link Test Modified?*, in *EC tax review*, Vol. 32 (2023), no. 6;
- BARTH F., ZAWODSKY F. S., *Michael Schütte v Finanzamt Brilon: the CJEU as the guardian of neutrality*, in *British tax review*, 2023, no. 5;
- BASILAVECCHIA M., *In tema di recupero dell'Iva non dovuta: presupposti, condizioni, validità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, 2;
- BASILAVECCHIA M., *La neutralità nell'IVA, tra effettività e cautele*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2016;
- BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria*, in *Rass. trib.*, 1997, I;
- BERETTA G., *European VAT and the Sharing Economy*, Alphen aan den Rijn (Paesi Bassi), 2019;
- BERLIRI A., *L'iva nella realtà e i suoi miti*, in *L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari*, Milano, 1971;

- BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971;
- BERLIRI A., *Problematica giuridica dell'IVA*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'IVA* (Atti del Convegno su «Gli aspetti giuridici ed economici dell'IVA», Roma, 9 febbraio 1973), Milano, 1973
- BIAVATI P., *La funzione unificatrice della Corte di Giustizia delle Comunità europee*, in *Riv. Trim. dir. Proc. Civ.*, 1995;
- BIJL J., VRIES J. (JOËL) DE, *VAT and purchases that are also used by third parties*, in *EC tax review*, Vol. 32 (2023), no. 3;
- BIJL J., *VAT deduction: the relevance of being 'the recipient' of a supply and the use of the supply*, in *EC tax review*, Vol. 29 (2020), no. 5;
- BISIOLO A., ZANETTI M., *VAT wrongly charged by the supplier and right of the customer to deduct, from an Italian and EU Perspective: where are we?*, in *International VAT Monitor*, Vol. 33 (2022), no. 3;
- BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008;
- BIZIOLI G., REIMER E., *Equality, ability to pay and neutrality*, in *Research handbook on European Union Taxation Law* (edited by PANAYI C. HJI, HASLEHNER W., TRAVERSA E.), Cheltenham (Inghilterra), 2020;
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017;
- BORIA P., *La natura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib. internaz.*, 2024;
- BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2016;
- BORIA P., *La funzione della Corte di Giustizia rispetto alla formazione dell'ordinamento tributario comunitario*, in *Studi tributari europei (STE)*, 11, 2021;
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008
- BOSELLO F., *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I;
- BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979;
- BOSELLO F., *Rivalsa*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991;
- BOURGEOIS M., GREGGI M., *IVA. I soggetti passivi dell'imposta: La nozione di attività economica, i diversi tipi di attività economica e professionale*, in *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione* (a cura di DI PIETRO A.), Roma, 2003;
- BOURGEOIS M., VERSCHEURE C., *La coopération diagonale en matière de répression de la fraude fiscale en Belgique: l'efficacité des rapports entre les enquêtes administratives et pénales*, in *Indagini penali e*

amministrative in materia di frodi IVA e doganali - L'impatto dell'European Investigation Order sulla cooperazione transnazionale (a cura di DI PIETRO A.), Bari, 2016;

BROKELIND C., *Introduction*, in *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (edited by BROKELIND C.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2014;

BRYSLAND G., *Fiscal Neutrality, Foreign ghost in our GST Machine? Where Policy Meets Reality*, paper of conference organized by University of Sidney on 25 and 26 March 2019, at the occasion of the 20 th Anniversary of the GST in Australia;

BURELLI S., *La tutela del credito del sostituto nella cosiddetta "rivalsa successiva"*, in *Rass. trib.*, 2005;

BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011;

BUZZACCHI C., *Politiche fiscali (diritto dell'Unione europea)*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Torino, 2015;

CALVO ORTENGA R., *Uguaglianza e non discriminazione*, in *Per una costituzione fiscale europea* (a cura di DI PIETRO A.), Padova, 2008;

CAMMERAAT E., CRIVELLI E., *Toward a comprehensive tax reform for Italy*, in *IMF*, 2020

CAMPET C., *The influence of sales taxes on productivity*, Parigi (Francia), 1958;

CARMINI S., *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, Padova, 2002;

CARTABIA M., *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 1995;

CECAMORE L., *L'armonizzazione delle imposte indirette. L'Iva. Luci ed ombre*, in *Rass. Trib.*, 1988;

CECAMORE L., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Digesto delle discipline privatistiche, Sez. comm.*, XVI, Torino, 1997;

CENTORE P., *Rivalsa ex post e neutralità dell'imposta: un'endiadi inscindibile*, in *Corr. Trib.*, n. 3, 2019;

CESATI S., ZONDINI F., *L'Agenzia nega la neutralità sulla riduzione dell'IVA addebitata post accertamento*, in *L'IVA*, 4, 2021;

CHARPENET A., *The Volkswagen case: no longer a time limit for reclaiming input tax?*, in *Intertax*, Vol. 46 (2018), no. 8/9;

CHIONCHIO M., SPINIELLO S., *Rivalsa da accertamento nei confronti del cliente estinto: il divieto imposto dall'Agenzia non convince*, in *Il fisco*, 31, 2020;

CHIRIEAC R. M., *Vat enforcement by the romanian tax authorities in the context of the uniform imposition of vat in the european union*, in *Perspectives of Law and public Administration*, 2020, 9;

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

- CIPOLLA G. M., *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di olii minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. trib.*, 2003, I;
- COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000;
- COMELLI A., *La “realtà economica e commerciale” quale “criterio fondamentale” per l’applicazione della disciplina dell’iva*, in *Dir. Prat. Trib. Intern.*, 2022, 1;
- CONTI R. G., *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia dell’Unione europea in materia tributaria e i loro effetti negli ordinamenti nazionali*, in AA.VV., in *Diritto tributario europeo e internazionale. Fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali* (a cura di GIORDANO A.), Milano, 2020;
- COSCIANI C., *L’imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1968;
- COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità Economica Europea*, in Quaderni Assonime, Roma, 1982;
- COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1959;
- CORDEIRO GUERRA R., *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell’imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, I;
- COSTAGLIOLA P., *L’importanza dell’armonizzazione fiscale nell’Unione Europea*, Caserta, 2002;
- CROXATTO G. C., *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in *Le società*, I, 1990;
- CULLIS J. G., JONES P., *Public Finance and Public Choice*, Oxford (Inghilterra), 1998
- D’ALBERGO A., *Di alcuni effetti economici delle imposte sugli scambi*, in *Giornale degli economisti*, 1931;
- D’ANGELO G., *Addebito dell’imposta e determinazione della base imponibile nell’accertamento Iva*, in *Rass. Trib.*, 2014, 2;
- DANIELE L., *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche Sez. Comm.*, Vol. III, Torino, 1989;
- DE BUNES IBARRA J. M., *Inclusión de la cuota de IVA en el precio en las operaciones no declaradas: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de julio de 2021 (asunto C-521/19)*, in *Carta tributaria. Revista de opinión*, 77, 2021;
- DE CICCIO A. M., *Diritto tributario dell’Unione europea*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche Sez. Comm.*, Torino, 2015;
- DE IESO C., *Detrazione IVA nei contesti fraudolenti: prevale il giustizialismo o la giustizia?*, in *Corr. Trib.*, n. 2, 2022;
- DE LA FERIA R., *Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax*, in *Common Market Law review*, 45(2), 2008;
- DE LA FERIA R., *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2009;

- DE LA FERIA R., *Tax Fraud and the Rule of Law*, Working Paper 18/02;
- DEL FEDERICO L., *Il primato del diritto unionale e la disapplicazione delle norme interne nell'Iva: rassegna della casistica italiana*, in *Riv. Dir. Trib. Intern.*, 2, 2023;
- DEL FEDERICO L., *La riforma dell'Irpef tra crisi del sistema ed abbandono dei modelli teorici: note a margine dei lavori parlamentari della XVIII legislatura*, in *Studi Urbinati di scienze giuridiche, politiche ed economiche*, Vol. 73, n. 1-2-3-4 (2022): in ricordo di Roberta Rinaldi;
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993;
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario: l'esperienza italiana, gli orientamenti della Corte di Giustizia UE e le garanzie del diritto punitivo*, in *Ordinamenti tributari a confronto*, (a cura di AMATUCCI F., ALFANO R.), Torino, 2022;
- DEL FEDERICO L., *Sanzioni proprie e sanzioni improprie*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario* (a cura di GIOVANNINI A.), II, Milano, 2016;
- DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010;
- DI PIETRO A., *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in AA.VV., in *La finanza pubblica italiana* (a cura di GUERRA M. C., ZANARDI A.), Bologna, 2009;
- DUS A., *Imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981;
- DWORKIN R., *I diritti presi sul serio*, Bologna, 2010 (traduzione dell'edizione originale di *Taking Rights Seriously*, Cambridge (Mass.), Harvard University Press, 1977);
- EGGERS J., AHRENS B., *The VAT treatment of holding companies: German and EU VAT practice prospective*, in *International VAT Monitor*, Vol. 26 (2015), no. 3;
- FAMULSKA T., ROGOWSKA-RAJDA B., *Principle of vat neutrality and the reverse charge mechanism*, in *e-Finance: Financial Internet Quarterly*, 2018, vol. 14/ no. 3;
- FANTOZZI A., *Dalla non discriminazione all'egualianza in materia tributaria*, in *Per una costituzione fiscale europea* (a cura di DI PIETRO A.), Padova, 2008;
- FEDELE A., *Diritto tributario (principi)*, in *Enciclopedia del diritto*, Annali II-2, Milano, 2008;
- FEDELE A., *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. dir. fin.*, 1973, I,
- FERLAZZO NATOLI L., *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979;
- FILIPPI P., *Valore aggiunto (imposta)*, in *Enciclopedia del diritto*, Volume XLVI, 1993;
- FLORENZANO F., *Il diritto di rivalsa*, in *L'imposta sul valore aggiunto, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURO F., Torino, 2001;
- FRANCZAK A., *Recent Trends in the Jurisprudence of the CJEU Regarding the Right to Deduct Input Tax*, in *Intertax*, Vol. 49 (2021), no. 12;

- FRANSONI G., *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I;
- FRANSONI G., *Bella e impossibile: considerazioni a caldo sul revirement delle SS.UU. della Cassazione in tema di "rivalsa successiva"*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II;
- FRENKEL A., *La genèse de la taxe sur la valeur ajoutée*, Doctoral thesis, Université de droit, d'économie et de sciences sociales de Paris II, 1976;
- GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. trib.*, 2000, I;
- GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006;
- GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974;
- GARBARINO C., *Diritto internazionale tributario amministrativo*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Sez. comm., TORINO, 2008;
- GARBARINO C., *Principio di non discriminazione (diritto tributario comunitario)*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Sez. comm., Torino, 2008;
- GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005;
- GIORGI M., *L'imposta sul valore aggiunto erroneamente indicata in fattura*, in *Rass. trib.*, 1998, II;
- GIOVANARDI A., *Le frodi Iva: profili ricostruttivi*, Torino, 2013;
- GIOVANNINI A., *Sul trasferimento convenzionale dell'onere d'imposta*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I;
- GOMBOTZ S., POLLAK C., *Is there an obligation under EU law to pay interest on VAT credits?*, in *International VAT Monitor*, Vol 32 (2021), no. 1;
- GRANELLI A. E., *L'attuazione in Italia della VI direttiva Cee*, in *Dir. Prat. trib.*, 1979, I;
- GRAZIANO F., *Politica fiscale delle CEE*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche* Sez. Comm., Torino, 1995;
- GREGGI M., *Detraibilità dell'imposta e fatturazione*, in *Lo Stato della fiscalità nell'Unione Europea* (a cura di DI PIETRO A.), Roma, 2003;
- GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 1;
- GREGGI M., *Il principio di inerenza nell'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pisa, 2013;
- GREGGI M., *Neutrality and Proportionality in VAT: Making Sense of an (Apparent) Conflict*, in *Intertax*, Vol. 48 (2020), no. 1;
- GREGGI M., *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2013;
- GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., *Diritto tributario francese*, Milano, 2006;

GRYZIAK B., *The legality of the punitive deferral of the exercise of the right of deduction*, in *International VAT Monitor*, Vol. 31, 2020, no. 5;

GRYZIAK B., *VAT groups and the right of deduction across the European Union: review and analysis*, in *international VAT Monitor*, Vol. 32 (2021), no. 4;

GUNACKER-SLAWITSCH B., *The knowing participation in VAT fraud: reflections on the content and the limits of a reasonable duty of due diligence*, in *British Tax Review*, 2017, no. 5;

GUTMANN D., *Droit fiscal des affaires*, Parigi (Francia), 2024;

HENKOW O., *The increasing obscurity of the direct link test in EU VAT*, in *World journal of VAT/GST law*, Vol. 5 (2016), no. 1;

HERBAIN C. A., *Origin and merits of EU value added tax: a critical appraisal*, in *Research handbook on European Union Taxation Law* (edited by PANAYI C. HJI, HASLEHNER W., TRAVERSA E.), Cheltenham (Inghilterra), 2020;

HERBAIN C. A., *Vat Neutrality*, Windhof (Belgio), 2015;

HERRERO DE LA ESCOURA P., *Medidas contra el fraude fiscal internacional*, Oviedo (Spagna), 2016;

HOKKANEN M., *Derivatives and the European VAT system: derivatives in the context of the scope of taxable supplies*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2020;

HUMMEL D., *New Tendencies Regarding the Relevance of Formal Requirements in VAT Law*, in *EC Tax Review*, Vol. 32, 2023;

HUMMEL D., *The European Court of Justice and the fight against VAT fraud*, in *Criminal Law Aspects of the Protection of the Financial Interests of the European Union - with particular emphasis on the national legislation on tax fraud, corruption, money laundering and criminal compliance with reference to cybercrime* (edited by FARKAS A., DANNECKER G., JACSÓ J.), Budapest (Ungheria), 2019;

INTERDONATO M., *Il principio di neutralità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e i casi di operazioni IVA in malafede ma senza danno per il gettito*, in *Diritto e processo tributario*, 1, 2022;

ISMER R., ARTINGER K., *Sanatex on the concept of deduction of input tax, concerning invoices not showing a tax number or VAT identification number and legislation of a Member State excluding the ex tunc correction of an invoice*, in *World journal of VAT/GST law*, 2017, Vol. 6 (1);

JACOB D., JARVIS T., *Putting in a bid*, in *Taxation*, Vol. 182 (2018), no. 4661;

KÁROLYI B., *The EU VAT and the expansion of turnover taxation: interfering tax systems?*, in *International VAT Monitor*, 31 (2020), no. 6;

KEEN M., LOCKWOOD B., *The Value Added Tax: Its Causes and Consequences*, in *Journal of Development Economics*, 92(2), 2010;

- KENNON E., SMLTH C., *VAT Recovery for Holding Companies: No Remuneration, No Recovery*, in *Irish tax review*, Vol. 30 (2017), no. 2;
- KIRSCH S., ORBAN C., *CJEU confirms that the provision and settlement of fuel cards may constitute a financial service that is exempt from VAT in Vega International Case*, in *Intertax*, Vol. 47 (2019), no. 10;
- KOKOTT J., *EU Tax Law*, Monaco, 2022;
- KOLOZS B., *Neutrality in VAT*, in *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (edited by LANG M., MELZ P., KRISTOFFERSSON E.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2009;
- LA ROSA S., *L'erronea applicazione dell'Iva, tra le norme e il dogma della conditio indebiti*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II;
- LA SCALA A. E., *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2008;
- LAMENSCH M. C. S., *ECJ Decisions in the Skellefteå Industribus AB and Vittamed cases: a severe blow to the neutrality of the VAT system*, in *International VAT Monitor*, Vol. 34 (2023), no. 2;
- LAMENSCH M. C. S., *Order in Skellefteå Industribus AB : a reversal of the INZO, Ghent Coal Terminal and Breitsobljurisprudence?*, in *EC tax review*, Vol. 31 (2022), no. 3;
- LAMENSCH M., *The principle of 'substance over form' with respect to the exercise of the right to deduct input VAT – A critical analysis of the Barlis jurisprudence*, in *World journal of VAT/GST law*, 2017, Vol. 6 (2);
- LAMENSCH M., *Should the Italmoda Jurisprudence Apply to Carousel Fraud Involving Services? The ECJ's Pending Climate Corporation Emissions Trading Case*, in *International VAT Monitor*, Vol. 33 (2022), no. 3;
- LAMENSCH M., CECI E., *VAT fraud, Economic impact, challenges and policy issues*, Study performed at the request of the European Parliament (2018), available at «[https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU\(2018\)626076](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU(2018)626076)»;
- LASIŃSKI-SULECKI K., *Looking for Taxable Persons' Good Faith – Stebcemp Case*, in *International VAT Monitor*, Vol. 27 (2016), no. 2;
- LASIŃSKI-SULECKI K., *Italmoda: does the EU VAT Directive become the source of individuals' obligations?*, in *International VAT Monitor*, 26/2015, n. 5;
- NELLEN F.J.G., *VAT information asymmetries in the context of intra-EU trade in goods*, in *World journal of VAT/GST law*, Vol. 7 (2018), no. 1
- LASOK QC K. P. E., *Eu Value Added Tax Law*, Cheltenham (Inghilterra), 2020;
- LAURE M., *La taxe sur le valeur ajoutée*, Parigi (Francia), 1953;

LEONTIADES M., *The logic of border taxes*, in *National Tax Journal*, 1966;

LIETAERT W., GEERNAERT A., *The Volkswagen Financial Services case?*, in *Intertax*, Vol. 47 (2019), no. 4;

LINEHAN R., *Latest EU developments in relation to VAT recovery*, in *Irish tax review*, 2017, Vol. 30 (2);

LOGOZZO M., *Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi comunitari e disposizioni interne*, in *Rass. Trib.*, 2011, 4;

LOGOZZO M., *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I;

LOGOZZO M., *Rivalsa dell'iva accertata e problematiche applicative*, in *Innovazione e diritto*, 6/2013;

LONGOBARDI E., *L'IVA verso il '92 e oltre: un tributo europeo esigenze nazionali e iniziativa comunitaria*, in AA. VV., in *Le imposte del 1992. Aspetti fiscali del completamento del mercato interno europei* (a cura di MAJOCCHI A., TREMONTI G.), Milano, 1990;

LUPI R., *IVA*, in *Enc. giur.*, XVIII, 1989;

LUPI R., *Un caso di "rivalsa successiva" nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II;

MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970;

MALHERBE J., *L'égalité en matière fiscale dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 1994;

MANZONI I., *L'IVA: le deviazioni della neutralità nel modello italiano*, Torino, 1973;

MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, Annali I, 2007;

MELIS G., GIANCOLA L., *Cross-border VAT groupings: the effects of the new Italian regulation*, in *European Taxation*, Vol. 58 (2018), no. 8;

MELIS G., *L'interpretazione del diritto tributario europeo e internazionale*, in AA.VV., in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale* (a cura di SACCHETTO C.), Torino, 2011;

MERKX M. M. W. D., *Just a formality! Substance over form in EU VAT and the right to deduct input VAT*, in *Intertax*, Vol. 50 (2022), no. 6/7;

MESSINA S. M., *Le conseguenze dell'erronea applicazione dell'Iva tra la ripetizione dell'indebito, la detrazione ed il risarcimento dei danni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, II;

MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009;

MICELI R., *Le controversie in materia di rivalsa IVA*, in *Il processo tributario*, a cura di DELLA VALLE E., FICARI V., MARINI G., Padova, 2008;

MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989;

- MICHELI G. A., *Dalle direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione italiana*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1979;
- MICHELI G. A., *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Riv. dir. fin.*, 1973, I;
- MOLENAAR D., *VAT on prize money: the Pavlina Bastová decision of the CJEU*, in *Global Sport Law and Taxation Reports*, Vol. 8 (2017), no. 2;
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012;
- MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'IVA, tra "mito" e (perfettibile) realtà*, in *Principi europei del diritto tributario* (a cura di DI PIETRO A., TASSANI T.), Padova, 2013;
- MONTANARI F., *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Padova, 2019;
- MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013;
- MORSE G., *HMRC v University of Cambridge and HMRC v Frank A Smart & Son Ltd: deduction of input tax incurred on noneconomic activities linked to downstream taxable supplies*, in *British tax review*, 2021, no. 5;
- MORSE G., *Sonaecom SGPS SA v Autoridade Tributaria e Aduaneira: linking upstream input tax credit to downstream taxable supplies: a postscript*, in *British tax review*, 2021, no. 1;
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973;
- MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, Padova, 1993;
- MOSCHETTI G., *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi Iva - Alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, Padova, 2013;
- NELLEN F.J.G., *Information Asymmetries in EU VAT*, Alphen aan den Rijn (Paesi Bassi), 2017;
- NERUDOVA D., ŠIROKÝ J., *The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation*, in *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (edited by LANG M., MELZ P., KRISTOFFERSSON E.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2009;
- O'SHEA T., *European Tax Controversies: Fiscal Neutrality and EU Law*, in *CFE Tax Advisers Europe. 60th Anniversary – Liber Amicorum* (edited by VAN THIEL S., VALENTE P., RAVENTÓS-CALVO S.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2019;
- PACE A., *Il diritto di detrazione*, in *L'imposta sul valore aggiunto* (a cura di TESAURO F.), Torino, 2001;
- PAPIS M., *The Principle of Neutrality in EU VAT*, in *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (edited by HETTNE J.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2014;

PECI B., MORINA F., *The Legal Framework for Harmonization of Value Added Tax (VAT) in European Union*, in *Acta universitatis danubius jur.*, 1/2017, 13;

PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977;

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

PERSIANI A., *Non discriminazione fiscale nell'Unione europea (principio di)*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, VII agg., Torino, 2017;

PFEIFFER S., *VAT Grouping from a European Perspective*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2015;

PIANTAVIGNA P., *La rivalsa IVA: obbligo (pubblicistico) e diritto di credito (privatistico)*, in *L'IVA*, 2021, 11-12;

PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2022;

POIARES MADURO M., *Interpreting European Law: Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism*, in *European Journal of Legal Studies*, 2007;

POLLAK C., *Platforms in EU VAT Law. A legal Analysis of the Supply of Goods*, Alphen aan den Rijn (Paesi Bassi), 2022;

POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978;

PRATS F. A. G., *Comentario A La Sentencia Del Tribunal De Justicia De La Unión Europea (Sala Tercera), De 1 De Julio De 2021*, in *Revista Técnica Tributaria*, Vol. 3, 2021;

QUEIROLO I., *Diritti fondamentali (Unione europea)*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Torino, 2010;

RANDAZZO F., *La rivalsa successiva nella disciplina dell'Iva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013;

RANDAZZO F., *La solidarietà del cessionario nel pagamento dell'IVA (art. 60-bis D.P.R. n. 633/1972) ed il principio di neutralità del tributo negli scritti del Prof Tesauro*, in *Studi in memoria di Francesco Tesauro: Volume III*, Padova, 2023;

RANDAZZO F., *Le controversie di rivalsa in materia tributaria*, a cura di GUIDARA A., *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021;

RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012;

RASTELLO L., *Sanzioni tributarie (Contributo alla teoria generale)*, in *Noviss. Dig. It.*, 1969, XVI;

RUSSO P., CORDEIRO GUERRA R., *L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in *Rass. trib.*, 1990, I;

SACCHETTO C., *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Encicl. Giur. Treccani*, II, Roma, 1994;

SACCHETTO C., *I divieti di discriminazione contenuti nell' art. 95 CEE. L' evoluzione della interpretazione della Corte di Giustizia CEE e l' applicazione nello ordinamento Italiano*, in *Dir. Prat. Trib.*, 984;

SLOWINSKI K.P., *Los principios de neutralidad y proporcionalidad como vectores del derecho de deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido : una revisión crítica al hilo de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de marzo de 2021 (asunto C-895/19)*, in *Crónica tributaria*, 2022, no. 183;

SALVINI L., *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2022;

SALVINI L., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto tributario delle attività economiche* (a cura di SALVINI L.), Torino, 2019;

SALVINI L., *La rivalsa e i rapporti interni nell'Iva*, a cura di BASILAVECCHIA M., *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale / Atti del convegno di Teramo 22 e 23 novembre 2007*, Bologna, 2009;

SALVINI L., *Rivalsa*, in *Rass. trib.*, 1996, I;

SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I;

SAMMARTINO S., COPPA D., *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, XXXVI, Milano, 1989;

SAMMARTINO S., COPPA D., *Valore aggiunto (Imposta sul)*, in *NN.D.I., App.*, VII, Torino, 1987;

SÁNCHEZ Á., *The double layer test versus the VAT neutrality principle*, in *Intertax*, 52(2), 2024;

SANDERS J., *The ECJ decision in Italmoda in the light of the settled case law of the European Court of Human rights*, in *International VAT Monitor*, 27 (2016), no. 6;

SARNOWSKI J., SELERA P., *"cashless taxpayer": an innovative tool to stimulate reduction of the shadow economy in Poland*, in *International VAT Monitor*, Vol. 33 (2022), no. 1;

SENYK M., *Adjustment of Deductions in case of the Abandonment of an Investment Project: Some Remarks in Light of the Judgments of the CJEU in ITH Comercial Timișoara (C-734/19), Skellefteå Industribus (Case C-248/20) and Vittamed Technologijos (C-293/21)*, in *Intertax*, Vol. 51 (2023), no. 10;

SENYK M., *Is an adjustment of input VAT in respect of start-up costs required in an unrealized building project when the optional tax liability ceases? - some comments in the light of Skellefteå Industribus and the decision of the Swedish Supreme Administrative Court in case No. 6144-18*, in *Skattenytt*, Vol. 72 (2022), no. 6;

SENYK, M., *The origin and destination principles as alternative approaches towards VAT allocation: analysis in the WTO, the OECD and the EU legal frameworks*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2020;

SESSA G., *L'imposta sul valore aggiunto. Teoria generale. Sistemi comparati*, Roma, 1971;

SIMMONDS N. E., *Central Issues of Jurisprudence: Justice, Law and Rights*, Londra (Inghilterra), 2002;

SOLER ROCH T., *The Principle of proportionality and the prevention of fraud in Vat*, in *Vat in an EU and international perspective. Essays in honour of Han Kogels* (edited by VAN ARENDONK H., JANSSEN S., VAN DER PAARDT R., Amsterdam, 2011, 295;

SOUTHERN D., *Royal Opera House Covent Garden Foundation v HMRC: when is an economic link direct and immediate for VAT purposes?*, in *British Tax Review*, 2021, 5;

SPIES K., *CJEU VAT case law in 2020: evergreens, revivals and new trends*, in *Intertax*, 49 (2021), no. 8/9;

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

STEVANATO D., *La rivalsa dell'Iva accertata, tra ripristino della neutralità del tributo e problematiche interpretative*, in *Dialoghi trib.*, 2012;

STROZZI G., *Il sistema normativo*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo* (a cura di CHITI M. P., GREGO G.), Milano, 1997;

TAMBURRO E. e RIVANO C., *Le implicazioni politico economiche e tecnico amministrative dell'imposta sul valore aggiunto in Italia*, in *Istituto per l'economia europea*, q. n.16;

TERRA B., KAJUS J., *A guide to the European VAT Directives*, Amsterdam (Paesi Bassi), 2024;

TERRA B. J. M., *Omzetbelasting bij grensoverschrijdend werkeer*, Deventer (Paesi Bassi), 1984;

TESAURO F., *Appunti sulla illegittimità comunitaria delle norme relative agli enti pubblici*, in *Boll. trib.*, 1987;

TESAURO F., *Diritto comunitario*, Padova, 2008;

TONNARA P., *La prospettiva del diritto europeo. Le misure fiscali del T.F.U.E.*, in AA.VV., in *Diritto tributario europeo e internazionale. Fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali* (a cura di GIORDANO A.), Milano, 2020;

TOSI L., *Le entrate "acquisite in quanto pubbliche autorità": il caso di soggezione all'Iva dei comuni tra norme interne e direttive comunitarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1988, I;

TRAMONTANA A., *L'imposta sul valore aggiunto come strumento di politica economica*, in AA.VV., in *Studi sull'imposta sul valore aggiunto* (a cura di COSCIANI C.), Milano, 1968;

- TRAVERSA E., *La fiscalità comunitaria*, in AA.VV., in *L'unione Europea. Principi-Istituzioni-Politiche-Costituzione* (a cura di COLUCCI M. E SICA S.), Bologna, 2005;
- TRIDIMAS T., *The General Principles of EU Law*, Oxford (Inghilterra), 2007;
- TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede oggettiva*, in *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013;
- TURINA A., *Evasione e principio di neutralità nell'Imposta sul Valore Aggiunto. Percorsi giurisprudenziali fra conferme e questioni aperte*, in *Dir. Prat. Trib. Intern.*, 2022, 1;
- TZENOVA L., *The Myth of the Neutrality of VAT*, in *International VAT Monitor*, vol. 25, 2014, 5;
- UCHMAŃSKA U., *Split Opinions about the Split-Payment Mechanism? A Discussion of the Polish Example*, in *International VAT Monitor*, Vol. 30 (2019), no. 4;
- VAN DOESUM A., *Capital contributions: VAT Neutrality, Economic Reality and Legal Certainty*, in *EU Value Added Tax and Beyond: essays in honour of Ben Terra* (edited by PAPIS-ALMANSA M.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2023;
- VAN DOESUM A., NELLEN F.J.G., *Economic reality in EU VAT*, in *EC tax review*, Vol. 29, 2020, no. 5;
- VANISTENDAEL F., *Global law and the search for Constitutional pluralism*, in *Human rights and taxation in Europe and the World* (edited by KOFLER G., MADURO M. P., PISTONE P.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2011;
- VANISTENDAEL F., *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in AA.VV., in *Per una Costituzione fiscale europea* (a cura di DI PIETRO A.), Padova, 2008;
- VANISTENDAEL F., *The functioning of fundamental freedoms and tax neutrality in the internal market*, in *Research handbook on European Union Taxation Law* (edited by PANAYI C. HJI, HASLEHNER W., TRAVERSA E.), Cheltenham (Inghilterra), 2020;
- VANISTENDAEL F., *The Role of (legal) Principles in EU Tax Law*, in *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (edited by HETTNE J.), Amsterdam (Paesi Bassi), 2014;
- VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017;
- VIOTTO A., *Le esenzioni*, in *Giurisprudenza Sistematica di Diritto Tributario* (a cura di TESAURO F.), Torino, 2001;
- WITTOCK N., *Sales Promotion Techniques and VAT in the EU*, Alphen aan den Rijn (Paesi Bassi), 2019;
- ZOPPINI A., *Rimedi all'inerzia della controparte in caso di esercizio della rivalsa dell'IVA post accertamento*, in *Corr. Trib.*, 12, 2021;

ZHANG W., *Violation of the principle of neutrality: provision of a vehicle to an employee*, in *International VAT Monitor*, Vol. 33, 2022, no. 1;

ZHENG Y.L., DE MEYER T., HERBAIN, C.A., *The CJEU confirms that the amount of interest normally payable under national law on overpaid VAT cannot be reduced*, in *Intertax*, Vol. 46 (2018), no. 6/7.