

Dottorato di ricerca in Diritto Tributario delle Società

XXV Ciclo

TERRITORIALITÀ E MECCANISMI APPLICATIVI DELL'IVA
VERSO L'UNIFORMAZIONE DEL TRATTAMENTO RISERVATO
A "CESSIONI DI BENI" E "PRESTAZIONI DI SERVIZI"

Relatore:

Chiar.ma prof.ssa Livia Salvini

Candidata:

dott.ssa Marta Proietti

TERRITORIALITÀ E MECCANISMI APPLICATIVI DELL'IVA

VERSO L'UNIFORMAZIONE DEL TRATTAMENTO RISERVATO
A "CESSIONI DI BENI" E "PRESTAZIONI DI SERVIZI"

INDICE

<i>Scopo del lavoro e premessa metodologica</i>	5
---	---

CAPITOLO I

LE OPERAZIONI RILEVANTI AI FINI IVA: IN PARTICOLARE, CESSIONI DI BENI E PRESTAZIONI DI SERVIZI NEL SISTEMA D'IMPOSTA

1. La natura dell'imposta sul valore aggiunto	
1.1. <i>L'approccio comunitario: dagli studi preparatori alle prime direttive</i>	10
1.2. <i>Il dibattito nazionale sull'individuazione del presupposto d'imposta. Una sintesi</i>	17
1.3. <i>La nozione di consumo nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea</i>	22
2. Fatti generatori d'imposta: le operazioni imponibili	
2.1. <i>Cessione di beni e prestazione di servizi nelle direttive comunitarie ...</i>	29
2.2. <i>... e nella normativa nazionale di recepimento</i>	33
2.3. <i>L'importazione di beni</i>	37
2.4. <i>Lo scambio intracomunitario di beni dopo l'abolizione delle frontiere fiscali</i>	40
3. Cessione di bene – prestazione di servizio: le difficoltà qualificatorie	
3.1. <i>Le operazioni "composite"</i>	48
3.2. <i>Le cessioni di beni immateriali e le new properties</i>	54
3.2.1. <i>Il commercio elettronico diretto: quali soluzioni?</i>	58
3.2.2. <i>Le (opposte) scelte effettuate nel campo delle cessioni di energia elettrica, gas calore e freddo</i>	65
4. Valenza della distinzione cessione di beni – prestazione di servizi ed effetti connessi all'inquadramento dell'operazione	
4.1. <i>I riflessi della distinzione sulla disciplina applicativa dell'imposta</i>	71

CAPITOLO II

LA DICOTOMIA CESSIONI DI BENI - PRESTAZIONI DI SERVIZI ALLA LUCE DELLA LORO (DIFFERENTE) RILEVANZA TERRITORIALE

1. La territorialità nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto	
2. La scelta dei criteri di localizzazione delle operazioni imponibili	
2.1. <i>La localizzazione delle cessioni di beni</i>	83
2.2. <i>La localizzazione delle prestazioni di servizi</i>	91
2.2.1. <i>Domicilio, residenza e stabile organizzazione nella normativa nazionale: l'attuazione delle previsioni comunitarie</i>	97
2.2.2. <i>I criteri speciali di collegamento</i>	102
2.2.3. <i>I criteri di collegamento previsti per le prestazioni di servizi intracomunitarie</i>	110
2.2.4. <i>Il rapporto tra regola generale e criteri speciali</i>	112
2.2.5. <i>Profili territoriali delle operazioni "complesse"</i>	114
3. Il rapporto tra territorialità e meccanismo applicativo d'imposta	
3.1. <i>Le modalità di adempimento dell'imposta nel territorio nazionale previste per gli operatori economici non residenti</i>	119
3.1.1. <i>Gli acquisti intracomunitari: quali modalità di assolvimento dell'imposta?</i>	123
3.2. <i>Le operazioni verso la Comunità ed i Paesi terzi</i>	127
3.2.1. <i>Le cessioni all'esportazione</i>	129
3.2.2. <i>Esclusione dall'imposta per difetto di territorialità e non imponibilità a confronto</i>	132

CAPITOLO III

LE MODIFICHE RECAE DALLA DIR. 2008/8/CE ALLA TERRITORIALITÀ DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI

1. Le ragioni di una modifica della territorialità delle prestazioni di servizi	
1.1. <i>I motivi dell'assenza di un intervento sulla territorialità delle transazioni aventi ad oggetto beni</i>	142
2. Prestazioni di servizi: un nuovo sistema duale in funzione dello status del committente	
2.1. <i>La rilevanza dello status del committente ...</i>	147
2.2. <i>... e della sua cd. qualificazione</i>	153
2.3. <i>I problemi connessi alla verifica dello status (e della qualità) del committente: le soluzioni del regolamento UE n. 282/2011</i>	156
2.4. <i>La nozione di stabilimento: rilevanza comunitaria e trasposizione nazionale</i>	162

2.4.1. <i>I servizi da e verso stabili organizzazioni</i>	165
2.5. <i>Verso una nuova dimensione della soggettività?</i>	169
3. L'individuazione dei criteri di localizzazione: la riproposizione del rapporto regola generale – criteri speciali	
3.1. <i>Criteri speciali applicabili indistintamente alle prestazioni BtoB e a quelle BtoC</i>	174
3.2. <i>Criteri alternativi a quello della tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore previsto per i servizi rapporti BtoC</i>	178
3.3. <i>La rilevanza temporale dei servizi ai fini dell'applicazione delle nuove regole</i>	181
4. Il rinnovato interesse per i profili qualificatori dell'operazione	
5. Gli effetti della riforma della territorialità sul meccanismo applicativo dell'imposta	
5.1. <i>L'adozione generalizzata ed obbligatoria del reverse charge per i servizi "in entrata"</i>	190
5.1.1. <i>La linea di demarcazione tra autofattura ed integrazione del documento attestante la realizzazione dell'operazione ricevuto dal committente</i>	193
5.2. <i>L'esclusione dal campo di applicazione IVA dei servizi "in uscita"</i>	198
5.2.1. <i>Gli effetti dell'esclusione dal campo di applicazione IVA</i>	200
5.3. <i>Le modifiche agli artt. 8, 8-bis, 9 e al regime di perfezionamento passivo</i>	204

CAPITOLO IV

CONVIVENZA DI DISTINTI MODELLI APPLICATIVI DEL TRIBUTO E PROSPETTIVE FUTURIBILI

1. La "cifra" della territorialità nel sistema d'imposta	
2. La strumentalità della distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi all'applicazione del tributo ed il ravvicinamento dei regimi impositivi alla luce della riforma IVA del 2008	
3. L'evoluzione del sistema d'imposta nella scelta dei meccanismi applicativi	
3.1. <i>Dalla detrazione di imposta da imposta al reverse charge</i>	216
3.2. <i>La convivenza dei modelli</i>	221
4. Le tappe verso il definitivo abbandono del principio della tassazione all'origine nei rapporti intra-UE e l'affermazione di un sistema "misto" d'imposizione	
4.1. <i>Il "Programma per il mercato unico" contenuto nel documento della Commissione europea COM (96) 328 del 22 luglio 1996: l'idea di un meccanismo macroeconomico di compensazione basato su indicatori</i>	223
4.2. <i>La tassazione all'origine mediante l'applicazione di un'aliquota minima unica: la comunicazione della Commissione europea COM (2008) 109</i>	227

4.3. <i>L'implementazione di un sistema di cd. sportello unico: ulteriori obiettivi di semplificazione nell'attuazione del principio di tassazione a destino.</i>	
<i>Il modello del commercio elettronico e delle telecomunicazioni</i>	229
4.4. <i>Le conclusioni del Libro bianco sull'IVA: definitivo abbandono della tassazione all'origine ed impulso allo studio della tassazione dei beni sulla base dei flussi contrattuali</i>	234
 <i>Bibliografia</i>	 237

Scopo del lavoro e premessa metodologica

Il lavoro si pone quale obiettivo di analizzare il profilo territoriale delle operazioni rilevanti nell'ambito del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, con particolare riguardo all'evoluzione dei criteri di collegamento in applicazione dei quali determinare il luogo di imposizione.

L'analisi viene condotta sul filo della differenza di trattamento riservato alle due categorie delle "cessioni di beni" e delle "prestazioni di servizi", che pur all'apparenza ponendosi in contrapposizione dicotomica sono destinate ad una progressiva convergenza di disciplina.

La ricerca muove dall'individuazione delle operazioni che assumono rilievo nel sistema d'imposta ed è intesa a tracciare un parallelismo tra territorialità e meccanismi applicativi del tributo, per concludere nel senso di una graduale uniformazione delle previsioni che informano l'ordinamento non solo quanto al luogo di tassazione delle cessioni e delle prestazioni transfrontaliere ma anche alle relative modalità di determinazione ed assolvimento dell'imposta.

L'idea di ripercorrere la territorialità IVA nasce dal dato positivo per il quale con l'approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea della direttiva 12 febbraio 2008 n. 2008/8/CE, le istituzioni comunitarie hanno realizzato quella che è stata definita la "riforma" delle prestazioni di servizi. Il legislatore comunitario ne ha infatti introdotto una disciplina territoriale caratterizzata dalla distinzione tra prestazioni rese a soggetti passivi d'imposta (*business to business*) e a privati consumatori (*business to consumer*), differenziazione attraverso la quale passa la realizzazione degli obiettivi perseguiti dalle modifiche normative: quelli della *modernizzazione* e della *semplificazione* del funzionamento del sistema comune IVA.

Si tratta di un regime che affermando, in funzione del destinatario, due distinte regole base di localizzazione dell'operazione (nel luogo di stabilimento del committente nell'ipotesi di servizi *BtoB* ed in quello del prestatore nel caso di servizi *BtoC*) accoglie anche per le prestazioni – con evidente novità rispetto al passato – quel principio di tassazione a destinazione fin qui riservato agli scambi intracomunitari di beni.

È dunque parso interessante indagare le ragioni che hanno fondato le scelte rese a livello sovranazionale, definendo il quadro all'interno del quale tali decisioni sono maturate, per verificare ulteriormente la prospettiva nella quale le stesse si pongano.

Si è in questo senso analizzata la disciplina antecedente alla direttiva n. 2008/8/CE, cercando di evidenziare – oltre a ripercorrere la gamma ed i cambiamenti intercorsi quanto ai criteri di localizzazione delle operazioni – il profondo legame che segna le scelte in punto di territorialità e quelle relative all'attuazione del tributo.

Dal primo punto di vista è emersa un'intrinseca coerenza interna delle regole di localizzazione delle cessioni di beni, la quale trova fondamento nella soluzione di ancorare il luogo di tassazione all'esistenza fisica del bene sul territorio nonché alla sua movimentazione all'interno dell'Unione ovvero oltre i suoi confini (i quali rilevano anche "in entrata" nella forma delle importazioni di beni). Diversamente, l'indagine circa le prestazioni di servizi ha mostrato le difficoltà incontratesi nella ricerca di criteri di localizzazione idonei a garantire la realizzazione del presupposto economico dell'imposta (ovvero la tassazione del consumo nel Paese in cui lo stesso si realizzi); complessità che ha dapprima condotto all'individuazione *convenzionale* del luogo del consumo in quello di stabilimento del prestatore (ragionevole in un'economia quale quella degli anni '70 in cui la transnazionalità dei servizi era ancora fenomeno poco diffuso) per poi virare progressivamente verso la residualità di tale criterio sotto la guida di regole speciali *altre* e settorializzate.

Quanto al secondo aspetto evidenziato si è invece messo in luce come il meccanismo fondato sul binomio *rivalsa/detrazione* entri in crisi in tutti i casi in cui, adottata una regola di localizzazione dell'operazione che la renda imponibile "a destino", l'onere di dichiarazione liquidazione e versamento dell'imposta venga a gravare sull'operatore economico che non sia stabilito nel Paese di tassazione. La struttura *addebito/detrazione* non può infatti funzionare *tra* Stati membri in assenza di strumenti di gestione e riparto del gettito ovvero in mancanza di un diritto alla detrazione transfrontaliera, obiettivi ancora oggi politicamente irrealizzabili; con la conseguenza che operate determinate scelte in punto di territorialità, di riflesso altre valutazioni si sono rese necessarie quanto alle modalità attuative dell'imposta, da cui il peculiare regime degli scambi di beni intracomunitari (introdotto dalla direttiva n. 91/680/CEE) nonché la previsione (espressamente contenuta nella direttiva n. 77/388/CEE ma implicitamente già nella direttiva n. 67/228/CEE) della facoltà per gli Stati membri di attribuire, in tutte le ipotesi di transnazionalità, la qualità di *debitore del tributo* al destinatario dell'operazione che sia a sua volta un soggetto economico.

Si è in tal senso assistito all'introduzione di un nuovo sistema basato sulla simmetria *non imponibilità/imponibilità* che caratterizza entrambe le ipotesi segnalate – le quali pure mostrano essenziali tratti distintivi in primo luogo in punto di determinazione del soggetto passivo d'imposta (diverso da chi sia semplicemente *person liable for payment*) – destinato ad un progressivo ampliamento della sfera di applicazione proprio con la direttiva n. 2008/8/CE.

Le modifiche introdotte all'aspetto territoriale delle prestazioni di servizi – che si rendono imponibili nel luogo di stabilimento del committente per le transazioni *BtoB* – sono state infatti accompagnate dalla scelta di un'applicazione generalizzata del *reverse charge*, ciò che permette oggi di affermare che nella disciplina IVA della territorialità e nella sua progressiva evoluzione

possono anche cogliersi i segni di un cambiamento più profondo dell'imposta, la quale viene a mutare sotto i colpi delle previsioni di eccezioni al meccanismo applicativo *plurifase*, a favore di un modello *monofase* che ne mina le stesse fondamenta.

Per l'IVA la rilevanza del territorio di imposizione è una conseguenza non solo dell'oggetto che si vuole tassare (il consumo ovvero la fruizione finale al di fuori della catena economico-produttiva) ma anche strumento per ripartire tra gli Stati membri dell'Unione gettiti ed incombenze di riscossione dell'imposta comunitaria.

La territorialità è così chiamata da un lato a ricoprire un ruolo chiave nel peculiare rapporto che sussiste tra struttura giuridica dell'imposta e sua finalizzazione economica, dall'altro a rappresentare uno dei profili su cui più chiaramente emerge la tensione tra costruzione *ideale* e *reale* del tributo, che dà vita a soluzioni di compromesso incentrate proprio sulla territorialità.

La struttura ideale dell'IVA viene modellata nelle intenzioni originarie delle istituzioni comunitarie sul principio per il quale tutti i beni e servizi devono essere assoggettati a tassazione nello Stato del produttore: i prodotti assolverebbero in questo modo le imposte nel Paese di realizzazione del processo produttivo, indipendentemente dalla destinazione o dal mercato di consumo cui siano indirizzati, portando con loro incorporate nel prezzo le imposte pagate durante la lavorazione; ciò permetterebbe di realizzare un vero e proprio mercato interno tra gli Stati membri, caratterizzato dall'assoluta irrilevanza fiscale del passaggio di beni e servizi dei confini statuali.

Il difetto di armonizzazione delle legislazioni nazionali con particolare riferimento alle aliquote applicabili ha tuttavia impedito di realizzare un modello IVA del tipo di quello delineato, conducendo piuttosto al mantenimento per così dire "virtuale" delle frontiere fiscali ed alla conservazione del principio della tassazione a destinazione in tutti i casi di possibili distorsioni del mercato.

Ebbene, lo studio delle modifiche introdotte dalla direttiva n. 2008/8/CE ha permesso di verificare come l'adozione di un sistema impositivo basato sul principio della tassazione all'origine, che nelle intenzioni della Commissione europea – consentendo di equiparare operazioni nazionali ed operazioni intracomunitarie – avrebbe dovuto rappresentare il punto di arrivo della progressiva armonizzazione degli ordinamenti IVA nazionali, sia destinata ad essere abbandonata.

La conferma proviene dalle conclusioni espresse dalla Commissione nella Comunicazione COM (2011) 851 del 6 dicembre 2011, nota come *Libro bianco sul futuro dell'IVA*, nelle quali preso atto che l'attuazione del principio di tassazione all'origine rimane *politicalmente irrealizzabile*, la stessa esprime la volontà di orientare il proprio impegno sull'elaborazione di

concetti alternativi per un sistema dell'IVA basato su un principio di destinazione che funzioni in modo efficace.

Le linee guida per il futuro del sistema comune dell'imposta vengono dunque nel presente lavoro collocate a sua conclusione, apparendoci del tutto conformi al percorso che si è venuto a tracciare nell'elaborato, nell'ambito del quale si è cercato altresì di porre una costante attenzione alla trasposizione che delle normative comunitarie è stata fatta a livello nazionale. Ciò che ha anche permesso di evidenziare le discrasie profonde che caratterizzano l'ordinamento interno – da ultimo modificato con la legge di stabilità per il 2013, L. 24 dicembre 2012 n. 228, cui data l'aggiornamento della ricerca – rispetto a quello sovranazionale e che confermano la difficoltà se non l'impossibilità di creare un sistema davvero uniforme che sia espressione della creazione di un mercato unico.

CAPITOLO I

LE OPERAZIONI RILEVANTI AI FINI IVA: IN PARTICOLARE, CESSIONI DI BENI E PRESTAZIONI DI SERVIZI NEL SISTEMA D'IMPOSTA

SOMMARIO: **1. La natura dell'imposta sul valore aggiunto;** **1.1.** *L'approccio comunitario: dagli studi preparatori alle prime direttive;* **1.2.** *Il dibattito nazionale sull'individuazione del presupposto d'imposta. Una sintesi;* **1.3.** *La nozione di consumo nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea;* **2. Fatti generatori d'imposta: le operazioni imponibili;** **2.1.** *Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nelle direttive comunitarie...;* **2.2.** *...e nella normativa nazionale di recepimento;* **2.3.** *L'importazione di beni;* **2.4.** *Lo scambio intracomunitario di beni dopo l'abolizione delle frontiere fiscali;* **3. Cessione di bene – prestazione di servizio: le difficoltà qualificatorie;** **3.1.** *Le operazioni "composite";* **3.2.** *Le cessioni di beni immateriali e le new properties;* **3.2.1.** *Il commercio elettronico diretto: quali soluzioni?;* **3.2.2.** *Le (opposte) scelte effettuate nel campo delle cessioni di energia elettrica, gas, calore e freddo;* **4. Valenza della distinzione cessione di beni – prestazione di servizi ed effetti connessi all'inquadramento dell'operazione;** **4.1.** *I riflessi della distinzione sulla disciplina applicativa dell'imposta.*

1. La natura dell'imposta sul valore aggiunto

Prendiamo le mosse del presente lavoro da un'indagine sulla natura dell'imposta sul valore aggiunto, richiamando sul punto gli studi comunitari che hanno condotto ad optare per tale peculiare schema impositivo e ripercorrendo il dibattito dottrinario sviluppatosi a livello nazionale quanto all'individuazione del presupposto d'imposta e dunque al fatto economico espressivo della capacità contributiva colpita dalla stessa.

Tale preliminare ricostruzione, che giunge a dar conto di come l'IVA configuri un'imposta sul consumo benché detta imposizione avvenga con prelievi frazionati sul giro d'affari degli operatori economici¹, oltre a giustificare il meccanismo applicativo del tributo incardinato sugli istituti della rivalsa e della detrazione, ci guiderà nella comprensione di alcuni specifici profili dell'imposta, in particolare quello della localizzazione territoriale delle operazioni imponibili, di cui ci si intende occupare alla luce della dicotomia "*transazioni aventi ad oggetti beni-transazioni aventi ad oggetto servizi*" che caratterizza il sistema IVA.

Tale aspetto del tributo è stato oggetto di recenti modifiche introdotte dalla direttiva del Consiglio dell'Unione europea 12 febbraio 2008 n. 2008/8/CE, cui ha fatto seguito il

¹ Per usare un'espressione di MICHELI G.A., *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, pt. I, 431, il quale riconosce tuttavia la natura di "*tributo afferente i consumi*" dell'IVA (434) solo in considerazione della sua finalità finanziaria ed economica, non anche giuridica.

regolamento di esecuzione del Consiglio 15 marzo 2011 n. 282/2011; tanto le previsioni contenute nella direttiva quanto quelle del regolamento, vale sottolinearlo fin d'ora, aprono prospettive nuove non solo con riferimento all'individuazione del Paese in cui l'operazione rilevante ai fini IVA si rende imponibile, bensì anche in ordine alla struttura dell'imposta e ai meccanismi di applicazione e riscossione, come avremo modo di rilevare nel corso della trattazione ed in particolare ai Capitoli III e IV.

1.1. L'approccio comunitario: dagli studi preparatori alle prime direttive

L'imposta sul valore aggiunto rappresenta il modello di imposizione sulle vendite² scelto dalla Comunità economica europea in attuazione di quella che può essere definita come la politica fiscale tracciata nel Trattato istitutivo della Comunità, firmato a Roma il 25 marzo 1957 ed in particolare degli artt. 95 e 99³ dello stesso.

² Individua COSCIANI C., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Scritti dedicati ad Alessandro Raselli*, Milano, 1971, p. 585, quattro distinti momenti nell'evoluzione dell'imposta generale sulle vendite: la sua nascita in occasione della prima guerra mondiale allo scopo di finanziare i relativi oneri attraverso una generalizzazione tra il 1916 e il 1923 delle imposte di bollo o di lusso applicate su determinati prodotti, venendosi così a colpire *tutte* le cessioni di beni ad un tasso relativamente modesto (1% - 2%) con una imposta dal carattere generale sui consumi di beni; una seconda fase corrispondente alla crisi economica, che richiese nuove fonti di finanziamento per i programmi di lavori pubblici che i governi effettuarono per eliminare la disoccupazione (con la conseguenza che a partire dal 1931 il sistema dell'imposizione sulle vendite si estese a Paesi che ancora non lo conoscevano mentre negli altri i tassi d'imposta vennero elevati); un terzo impulso in occasione della seconda guerra mondiale quando, specie tra il 1940-1941, alcuni Paesi come l'Italia estesero la base imponibile ai servizi fino ad allora esenti, altri introdussero tale imposta dopo lunghi periodi di riluttanza anche in nuove forme (come la *purchase tax* in Inghilterra); infine una tendenza volta a sopprimere l'imposizione plurifase cumulativa sul valore pieno per sostituirla con forme non cumulative (imposte monofase ovvero sul valore aggiunto) che si accompagnò, nei decenni successivi alla guerra, al consolidamento della Comunità economica europea e alla progressiva liberalizzazione degli scambi tra Paesi.

³ I principi sanciti, ben sintetizzati da COSCIANI C., *Sull'armonizzazione fiscale nei sei Paesi della Comunità Economica Europea*, in *La Comunità Europea. Storia e problemi*, Firenze, 1969, 174-175, sono individuabili: nel divieto di discriminazioni (per cui nessuno Stato può colpire direttamente o indirettamente i prodotti degli altri Stati con imposte interne superiori a quelle che colpiscono direttamente o indirettamente i prodotti nazionali similari – art. 95, successivamente rinumerato in art. 90 con il trattato di Amsterdam del 1997); nel divieto di rimborsi eccessivi (sicché i prodotti esportati verso il territorio di uno degli Stati membri non possono godere di alcun rimborso di imposte interne che sia superiore alle imposte con cui sono stati colpiti direttamente o indirettamente – art. 96, successivamente rinumerato in art. 91); nel divieto di rimborsi per medie *ex art.* 97 (prevedendosi – originariamente – solo per l'imposta sulla cifra d'affari, qualora cumulativa “a cascata”, rimborsi e diritti compensativi determinati con tassi medi); nell'armonizzazione delle imposte indirette (attraverso la previsione all'art. 99 – successivamente rinumerato in art. 93).

La normativa di riferimento è oggi contenuta, a seguito della ratifica del Trattato di Lisbona del 2007 di modifica del Trattato sull'Unione europea e del Trattato che istituisce la Comunità europea, nel Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (così viene infatti ridenominato il secondo dei trattati indicati), all'art. 110 ss.

Tratteggiata nelle due direttive comunitarie dell'11 aprile 1967 n. 67/227/CEE e n. 67/228/CEE (di seguito I direttiva e II direttiva)⁴ – recanti rispettivamente l'«*introduzione di un sistema comune di imposta sul valore aggiunto*» e la sua «*struttura e modalità di applicazione*» – l'IVA perseguiva infatti lo scopo di armonizzare l'imposizione indiretta degli Stati membri (allora i sei Stati fondatori: Belgio, Francia, Germania, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi) ed in particolare le loro legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, secondo le previsioni del Trattato per cui la realizzazione di un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno esige che la libera circolazione delle merci e dei servizi non sia ostacolata dall'esistenza di schemi impositivi differenziati e tali da alterare la concorrenza medesima^{5 6}.

In tal senso la scelta di un'imposta sul valore aggiunto appare il frutto di studi⁷ volti alla comparazione dei potenziali schemi impositivi adottabili con riguardo al raggiungimento degli

⁴ La III, la IV e la V direttiva – rispettivamente direttiva 9 dicembre 1969 n. 69/463/CEE, direttiva 20 dicembre 1971 n. 71/401/CEE e direttiva 4 luglio 1972 n. 72/250/CEE – slittano semplicemente in avanti la data di entrata in vigore del sistema comune d'imposta.

⁵ Ciò nella convinzione, come osserva BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 421-422, che la tutela del mercato – inteso come il luogo metaforico dello svolgimento delle transazioni commerciali e delle iniziative imprenditoriali – rappresenti l'obiettivo primario del processo d'integrazione europea; obiettivo cui fanno da sottofondo ideologico modelli politici ed istituzionali inclinati verso costruzioni di tipo liberistico, in cui le decisioni sull'assetto redistributivo vengono affidate alla naturale composizione del "mercato" inteso quale meccanismo regolatore degli equilibri sociali ed economici ed idoneo a fungere da parametro di giudizio della efficienza delle soluzioni allocative sulla base delle sole capacità individuali e non anche in virtù di valutazione predeterminate a monte dallo Stato.

⁶ È infatti evidente che oltre ad avere l'imposizione indiretta un'incidenza sui prezzi dei prodotti, l'esistenza di imposte che colpiscono in modo disuguale soggetti che si trovano nelle stesse condizioni economiche – come nota FORTE F., *Il consumo e la sua tassazione. Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Torino, 1973, 242-243, richiamando i più importanti studi europei condotti sul tema dell'armonizzazione fiscale – crea anche distorsioni nei processi di selezione che si manifestano sul mercato, senza contare che le diversità fiscali possono tradursi in ostacoli all'entrata in un certo territorio di imprese appartenenti ad altri Paesi e quindi in impedimenti all'unificazione del mercato dal punto di vista della nazionalità delle imprese oltre che al suo buon funzionamento. Rientrano dunque queste tra le ragioni dell'armonizzazione, che può essere definita, per riprendere la sintesi resane da BORIA P., *ult. op. cit.*, 197, come «*un procedimento con il quale alcuni Stati di comune accordo ovvero le istituzioni comunitarie sopraordinate definiscono il quadro ordinamentale di un determinato tributo mediante la modifica di una o più norme delle legislazioni nazionali oppure attraverso l'adeguamento della struttura giuridica essenziale del tributo "in conformità ad un modello unico"*» (richiamando con tale formula COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, 89, che propone la nozione di armonizzazione fiscale come revisione normativa diretta per l'appunto a perseguire la "conformità" ad uno schema unificato).

⁷ A livello comunitario fu il Comitato fiscale e finanziario, composto da dieci membri di formazione accademica e presieduto dal prof. Neumark, a venire incaricato di studiare se ed in qual misura la disparità della finanza pubblica degli Stati membri impedisse l'instaurazione di un mercato comune in condizioni analoghe a quelle di un mercato interno. Si affiancarono al Comitato, i lavori di distinti gruppi di studio, effettuati in collaborazione tra i servizi tecnici della Commissione CEE e gli esperti fiscali delle Amministrazioni nazionali dei sei Paesi membri.

Tali gruppi furono investiti dell'esame approfondito della possibilità di armonizzare l'imposta sulla cifra d'affari ed indagarono vantaggi e svantaggi nell'ottica della realizzazione del mercato comune: dell'introduzione di un'imposta monofase riscossa ad uno stadio antecedente al commercio al dettaglio, eventualmente combinata con un'imposta su quest'ultimo stadio; in alternativa, dell'istituzione di

obiettivi perseguiti, anche in vista di una successiva abolizione delle frontiere doganali e fiscali interne alla Comunità – come poi effettivamente avvenuto – la cui realizzazione era ritenuta *step* fondamentale nell'integrazione tra gli Stati membri e le loro economie⁸.

L'imposta generale sulle vendite può come noto assumere forme diverse, rappresentando quella sul valore aggiunto (peraltro applicabile a sua volta con più tecniche⁹) solamente una possibile alternativa tanto rispetto ad un'imposta plurifase cumulativa sul valore pieno dei beni e servizi ceduti, quanto ad una imposta monofase atta a colpire il prodotto o il servizio in un solo momento del processo produttivo: sull'adozione dell'una ovvero delle altre soluzioni si discusse apertamente nel panorama comunitario ed in quello nazionale alla vigilia dell'introduzione del nuovo sistema armonizzato che fu poi quello IVA.

Vale rammentare che quando alla fine degli anni '50 gli studi in tema di armonizzazione fiscale furono approntati, i sei Paesi membri conoscevano imposte sulla cifra d'affari differenti e regolavano gli scambi transnazionali sulla base del principio della *tassazione dei prodotti importati* e della *detassazione delle esportazioni*; tale schema, fondato sul criterio di tassazione nel Paese di destinazione risultava tale da garantire la non discriminazione tra prodotti nazionali ed esteri con riguardo ai singoli territori statali.

E tuttavia la diversità dei sistemi fiscali sollevava profili di criticità, come anticipato, nella logica del mercato comune. I lavori preparatori comunitari individuarono, in particolare con riguardo agli scambi tra Stati membri, la difficoltà di regolare i sopradescritti meccanismi di

un'imposta riscossa all'ultimo stadio della produzione, eventualmente a pagamento frazionato; ovvero di un'imposta sul valore aggiunto, anch'essa a riscossione frazionata.

Come documento di sintesi, si veda THURSTON H. (*an unofficial translation prepared by*), *The EEC reports on tax harmonization: the report of the Fiscal and Financial Committee and the reports of the Sub-Groups A, B and C*, Amsterdam, *International bureau of fiscal documentation*, 1963.

In concomitanza dello sviluppo del dibattito a livello comunitario, anche la letteratura scientifica italiana non ha mancato di spendersi, in occasione degli studi sulla riforma tributaria cui fece seguito la legge di delega 9 ottobre 1971 n. 825, in un'analisi comparata dei diversi schemi d'imposizione indiretta, con particolare attenzione alla possibilità di sostituire l'esistente imposta generale sull'entrata con imposte monofase ovvero con un'imposta sul valore aggiunto sul modello francese in discussione in Europa. Si rammentano tra gli altri e senza pretesa di esaustività, COSCIANI C., *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 591 ss.; GERELLI E., *Osservazioni per la riforma dell'imposizione generale sulle vendite*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 196, 529 ss.; FORTE F., *Il problema della scelta del tipo di imposizione sulle vendite: imposta monofase o a poche fasi*, in *Riv. int. sc. ec. comm.*, 1961, 814 ss.

Per una dettagliata descrizione del processo legislativo che ha condotto all'introduzione dell'IVA in Italia, DUS A., *L'imposta sul valore aggiunto*, I, Torino, 1981, 20 ss.

⁸ In realtà l'abolizione delle frontiere fiscali non è unanimemente riconosciuta quale necessario presupposto della realizzazione del mercato interno. Sull'esigenza di procedere piuttosto verso forme federali con un bilancio comunitario cui attribuire funzioni svolte dai singoli Stati, approfonditamente COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale delle Comunità Economiche Europee*, in *Tributi*, 1980, 5 ss., per il quale il principio della tassazione nel luogo di destinazione o di consumo del bene o del servizio, di cui oltre preciseremo la rilevanza, non contraddirebbe affatto il principio del mercato interno.

⁹ Calcolo per addizione o differenza, in quest'ultimo caso su base effettiva ovvero finanziaria, su cui COSCIANI C., *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 588 ss.

tassazione in entrata ed esonero in uscita¹⁰, in particolare nei casi di applicazione di schemi di imposizione cumulativa che peraltro producevano effetti distorsivi della concorrenza sotto molteplici profili.

L'esempio dell'imposta generale sull'entrata italiana¹¹ riesce a far ben comprendere la portata dell'incidenza negativa sulla realizzazione del mercato comune di un'imposta cumulativa a cascata. L'IGE colpiva infatti in modo proporzionale e con aliquota moderata (del 2%) «l'entrata in danaro o con mezzi di pagamento sostitutivi del danaro, conseguita da persone fisiche, da persone giuridiche e da enti di ogni specie, tanto nazionali che stranieri, in corrispondenza di cessione di beni o di prestazioni di servizi effettuate nel Regno» (così l'art. 1 del regio decreto istitutivo del tributo). L'imposta era dovuta allo Stato da colui a favore del quale si fosse verificata l'"entrata", con diritto di rivalsa su chi avesse eseguito il versamento dei compensi o corrispettivi (art. 6) e si corrispondeva per ogni singolo atto economico che avesse dato luogo all'entrata stessa (art. 7). Sulle merci importate dall'estero era poi dovuta un'imposta nella stessa misura del 2%, da versarsi all'atto dello sdoganamento (art. 17) mentre era esente da tassazione l'entrata derivante dalle vendite – che avessero avuto luogo nel Regno – di merci destinate dall'acquirente all'esportazione (art. 21).

Ebbene, l'IGE, colpendo ripetutamente il valore pieno dei prodotti, determinava il cd. "effetto di cumulazione dell'imposta", con la conseguenza che la struttura finale dei prezzi ne risultava incisa in maniera non controllabile ed ingiustificata; tale fenomeno determinava inoltre difficoltà nella determinazione dei rimborsi all'esportazione e dei diritti compensativi sulle importazioni, resi necessari dall'esistenza delle frontiere fiscali; inoltre incentivava l'integrazione verticale delle imprese finalizzata a ridurre gli effetti dell'imposta¹².

Furono dunque queste le criticità che la Comunità si propose di risolvere attraverso l'armonizzazione dell'imposizione indiretta tra gli Stati membri.

¹⁰ Come anticipato alla nota 3, l'art. 97 del trattato prevedeva la possibilità per gli Stati membri che riscuotevano un'imposta cumulativa a cascata di prevedere diritti compensativi sui prodotti importati ovvero rimborsi su quelli esportati in base ad aliquote medie. E tuttavia proprio in tale meccanismo poteva celarsi un intento protezionistico della produzione nazionale, dissimulato dallo strumento fiscale, come nota COSCIANI C., *Sull'armonizzazione fiscale nei sei Paesi della Comunità Economica Europea*, cit., 182 ss.; ed infatti «nei limiti in cui [gli] scostamenti, tra imposta effettivamente inclusa nel prezzo ed imposta calcolata, si verificano, i rimborsi delle imposte possono mascherare effettivi premi all'esportazione, mentre i diritti compensativi danno luogo a dazi protettivi». Ne discendeva che esclusa l'applicazione armonizzata di un'imposta cumulativa, tanto un'imposta monofase quanto un'imposta sul valore aggiunto rappresentavano valide alternative nell'ottica di un sistema armonizzato di imposta sulla cifra d'affari; sul punto ancora COSCIANI C., *Tassazione nel Paese di origine o in quello di destinazione*, in VALSECCHI A. – STAMMATI G. – CECCARELLI L. (a cura di), *L'integrazione economica europea all'inizio della seconda tappa*, Roma, 1962, 287 ss.).

¹¹ Istituita con R.D.L. 9 gennaio 1940, n. 2, convertito con modificazioni in L. 19 giugno 1940, n. 762. Con l'introduzione dell'IGE si aboliva contestualmente la tassa di scambio di cui al R.D.L. 28 luglio 1930, n. 1011, convertito nella L. 9 luglio 1931, n. 1009.

¹² Così sintetizza gli effetti negativi dell'IGE, GERELLI E., *Osservazioni per la riforma dell'imposizione generale sulle vendite*, cit., 527.

È ben noto come la scelta ricadde su un modello di sistema comune di imposta sul valore aggiunto consistente «*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*».

In questi termini si esprime l'art. 2 della I direttiva IVA, evidenziando la *natura* dell'imposta con una locuzione (“*imposta generale sui consumi*”) che tuttavia non viene riprodotta nel testo della II direttiva, la quale all'art. 1 prevede invece che «*gli Stati membri istituiscono, secondo un sistema comune, un'imposta sulla cifra di affari, denominata in appresso “imposta sul valore aggiunto”*».

La differenza terminologica indicata non vale a porre in dubbio la natura dell'IVA quale imposta sui consumi¹³, innanzitutto quanto alla finalità economica della stessa, la quale tuttavia si traduce in una peculiare struttura giuridica che del fine diviene strumento di realizzazione e che vale di seguito brevemente descrivere.

Innanzitutto l'art. 2 citato opera una ben precisa scelta, quella di connotare l'imposta per la sua applicazione generalizzata fino allo stadio del commercio al minuto incluso (art. 2, par. 3)¹⁴,

¹³ Vale sul punto rendere una precisazione terminologica e concettuale, richiamando le osservazioni di LUPI R. – STEVANATO D., *Il valore aggiunto tra Irap e Iva: le due facce di un equivoco*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2005, 249 ss. Come notano infatti gli Autori, la manifestazione di forza economica giustificativa di un tributo va ricondotta ai concetti di reddito, consumo e patrimonio e non anche al “valore aggiunto”, che non rappresenta un quarto termine di legittimazione del prelievo ma piuttosto un metodo di determinazione delle imposte, tanto di quelle sul reddito quanto di quelle sul consumo. In altri termini «*mentre il reddito, o i consumi, identificano una determinata manifestazione di forza economica, il concetto di valore aggiunto è “neutro” rispetto alla manifestazione di ricchezza che viene colpita, e si riferisce piuttosto ad un criterio determinativo dell'una o dell'altra manifestazione, finalizzato ad evitare duplicazioni, in capo a soggetti diversi, nella tassazione delle entità economiche sottostanti (reddito o consumo)*». E così nell'imposizione sui redditi segue il criterio del valore aggiunto la determinazione della base imponibile data dal differenziale tra costi e ricavi, così come nelle imposte sui consumi e nell'IVA in particolare il valore aggiunto va invece individuato nella maggiore imposta applicata a valle rispetto a quella applicata a monte. In tal senso, sottolineano gli Autori, quanto a giustificazione economica, l'IVA non è “*sul valore aggiunto*” anche se così è denominata. Tale definizione serve piuttosto a ribadire la neutralità dell'imposta nei passaggi intermedi, talmente importante da avere attribuito persino il nome al tributo, il quale nasce quale tributo sui consumi e sceglie di realizzare il proprio fine attraverso un metodo che evita la duplicazione d'imposta rispetto a quella già prelevata a monte.

¹⁴ La I direttiva consentiva sino al momento della soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione all'esportazione negli scambi tra gli Stati membri, che questi ultimi avessero la facoltà di applicare l'IVA solo fino allo stadio del commercio all'ingrosso incluso e di prevedere, se del caso, allo stadio del commercio al minuto, ovvero allo stadio antecedente a quest'ultimo, un'imposta complementare autonoma (art. 2, par. 4, II direttiva). Con l'adozione del regime impositivo degli scambi intra-comunitari, contestuale all'abolizione delle frontiere doganali e fiscali, tale facoltà venne soppressa non avendo più ragione d'esistenza (abrogazione ad opera dell'art. 36 della direttiva 17 maggio 1977, n. 1977/388/CEE, di seguito VI direttiva). Peraltro la possibilità di introdurre un sistema d'imposta monofase che colpisse il consumo finale con aliquote discriminate, che era per l'appunto limitata al periodo transitorio, era già stata esclusa dalla III direttiva per quegli Stati membri che avevano introdotto nei loro ordinamenti l'IVA con ritardo (Belgio e Italia).

secondo uno schema plurifase che ne garantisce una più facile attuazione e “*traslazione in avanti*”, come rilevato nei richiamati studi preparatori (che nella versione inglese utilizzano l'espressivo verbo “*to pass on*”).

L'indicazione comunitaria è in altri termini, come da alcuni osservato¹⁵, nel senso che il campo di applicazione dell'imposta comprenda tutte le fasi del ciclo produttivo e redistributivo, offrendo un massimo orizzonte di applicazione del tributo – potenzialmente coinvolgente tutti i passaggi che il bene o il servizio subisce dalla sua formazione alla sua destinazione al consumo finale – che viene poi a meglio delinearci con l'individuazione, nella II direttiva per l'appunto, degli scambi “*imponibili*”.

E tuttavia, pur trattandosi di un'imposta plurifase, la stessa abbandona il carattere della cumulatività e lo fa attraverso l'adozione di un particolare meccanismo applicativo delineato al paragrafo 2 del citato art. 2, laddove si statuisce che «*a ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo*».

Viene in questi termini tracciato il meccanismo della detrazione, elemento cardine del sistema dell'imposta quale strumento atto a garantirne la finalità stessa – quella della tassazione del consumo – attraverso la “neutralizzazione” dall'imposizione dei cd. passaggi intermedi. Si tratta degli scambi tra operatori economici che pur tenuti all'applicazione dell'imposta (e al suo versamento in quanto configurati quali soggetti passivi del tributo) tuttavia non ne rimangono incisi, da un lato traslandone l'onere sulla controparte dello scambio, dall'altro fruendo per l'appunto del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisiti effettuati nell'esercizio dell'attività.

Sono dunque gli istituti della rivalsa e della detrazione a rappresentare lo schema attuativo del nuovo tributo, che così profondamente lo caratterizza tanto da costituirne l'essenza. È attraverso detti meccanismi che si garantisce infatti la tassazione del solo valore aggiunto nei singoli passaggi della catena economico-produttiva – pur a fronte della scelta del prezzo (e dunque del valore pieno) quale base imponibile del tributo – e si giunge a colpire il *consumo*, da intendersi per tale, come chiarito anche dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea che appresso brevemente vaglieremo, l'acquisto di un bene ovvero di un servizio da parte di colui al quale il diritto a detrarre l'imposta non sia consentito.

Occorre tuttavia sottolineare, anticipando quanto si evidenzierà oltre, che il carattere generalizzato dell'imposta, accompagnato dalla riscossione frazionata della stessa, non

¹⁵ CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001, 34-35.

rappresenta l'unica scelta possibile nell'ambito di un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Se infatti è il consumo quale manifestazione economica di capacità contributiva a dover essere colpito dall'imposizione, scelta ragionevole al pari del prelievo frazionato in ciascuna fase della catena economica appare quella di non applicare l'imposta quando il bene o il servizio venga ad inserirsi in un ciclo produttivo/distributivo, tassando piuttosto il solo consumo "*finale*" (cioè l'acquisto di beni o servizi atti a soddisfare le esigenze di vita dei soggetti privati)¹⁶. L'intento può essere raggiunto tanto escludendo da imposizione le operazioni realizzate nei confronti di chi si qualifichi, di fronte al proprio fornitore, come operatore economico (imprenditore o professionista) nell'esercizio della sua attività, quanto assumendo tali scambi rilevanti nel sistema d'imposta e tuttavia optando per un meccanismo che pur richiedendo l'applicazione del tributo ne neutralizzi l'esborso finanziario, con effetti in questo senso simili, ancorché non coincidenti, con la scelta dell'esclusione.

Entrambi i modelli si pongono come un'alternativa al meccanismo della detrazione dell'imposta dall'imposta¹⁷, il quale risulta complesso e di difficile attuazione in una prospettiva di integrazione dei mercati degli Stati aderenti all'Unione europea in costanza di sistemi IVA nazionali non del tutto armonizzati.

E tuttavia la necessità di un'estensione dei controlli¹⁸ che si accompagna a tali metodi alternativi non può essere sottaciuta al pari dell'incidenza degli stessi sul gettito degli Stati laddove alla riscossione frazionata si sostituisca un meccanismo di esclusione/non imposizione dell'operazione.

All'introduzione dell'IVA, prima di poter sperimentare gli effetti della sua armonizzata applicazione, si preferì allora optare per l'applicazione generalizzata dell'imposta, evitando distinzioni a seconda che i clienti fossero consumatori finali o meno.

Ciononostante il regime applicativo del tributo si declina oggi diversamente proprio a seconda dello *status* del destinatario (cessionario/committente) dell'operazione; ciò che avviene peraltro allo stato attuale con tendenziale uniformità tra transazioni aventi ad oggetto beni e

¹⁶ In questo senso GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, Padova, 2005, 15 ss. il quale osserva come sia tuttavia più facile controllare l'applicazione dell'imposta in un sistema in cui la circolazione dei beni e dei servizi può essere seguita in ogni sua fase; sul tema anche LUPI R. – GIORGI M., *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in *Enc. giur. Treccani*, XVII, Roma, 2006, 2 nonché GIORGI M., *Le «simmetrie» del sistema IVA in vigore dal 2010*, in *Corr. trib.*, 2010, 6, nota 4, che rileva come proprio l'Italia, caratterizzata (soprattutto negli anni '60 del ventesimo secolo) da una struttura distributiva estremamente frammentata e difficilmente controllabile, si oppose ad una imposta applicata al solo stadio del consumo finale e quindi all'ipotesi di non applicare il tributo a tutti coloro che semplicemente si fossero qualificati come imprenditori e professionisti.

¹⁷ Su cui si fonda il sistema IVA tranne l'eccezionale previsione della detrazione della base da base cui è informato il calcolo dell'imposta dovuta dalle agenzie di viaggio.

¹⁸ Tanto da parte degli operatori che dovrebbero indagare la natura della controparte e la finalità dell'acquisto, quanto delle Amministrazioni fiscali deputate al sindacato su tale verifica.

quelle concernenti servizi ma che rappresenta il frutto di una lenta e progressiva evoluzione del sistema d'imposta quanto agli scambi transnazionali.

Ad una prima deviazione dall'ordinario meccanismo applicativo si assiste con la previsione della facoltà per gli Stati membri di individuare quale debitore d'imposta il soggetto passivo residente che riceva una cessione di bene ovvero una prestazione di servizio da un soggetto estero quando l'operazione sia da localizzarsi a destinazione (e sia dunque ivi imponibile) – cd. *reverse charge* o inversione contabile¹⁹.

Ci si confronta poi con l'estensione del modello dell'inversione contabile con l'abolizione delle frontiere fiscali tra gli Stati membri e proprio in ragione della menzionata complessità di dare attuazione al meccanismo della detrazione per operazioni transfrontaliere²⁰.

Infine tale schema ricorre con finalità di lotta all'evasione per quelle attività economiche maggiormente interessate dalla diffusione delle frodi all'IVA ed anche all'interno dei singoli ordinamenti nazionali.

Analizzeremo meglio più oltre le scelte che rispettivamente vennero attuate.

Quel che preme sottolineare fin d'ora è tuttavia come lo schema applicativo dell'imposta sia in linea generale fortemente legato e condizionato dal profilo della sua territorialità e più correttamente dai criteri di collegamento delle operazioni rispetto alla giurisdizione tributaria dei singoli Stati membri, come dimostra la constatazione che tutte le più importanti modifiche apportate al profilo territoriale del tributo, da ultimo proprio la riforma delle prestazioni di servizi, si siano accompagnate ad un mutamento del meccanismo impositivo nel senso di un rinnovato rilievo della qualifica del soggetto che interviene nello scambio.

1.2. Il dibattito nazionale sull'individuazione del presupposto d'imposta. Una sintesi

Si è accennato a come la riforma dell'imposizione sulle vendite abbia dato luogo ad un ampio dibattito anche a livello nazionale sulla scelta della forma impositiva da adottare, coinvolgendo i cultori della scienza delle finanze. All'introduzione dell'IVA, tuttavia, si accompagnò altresì una *querelle* – da parte della miglior dottrina giuridica – sull'esatta individuazione del presupposto d'imposta alla luce dei principi che informano l'ordinamento

¹⁹ La facoltà che gli Stati membri designassero quale debitore d'imposta il cessionario/committente soggetto passivo quando l'operazione fosse realizzata da un soggetto non residente, per l'appunto attraverso un meccanismo impositivo difforme da quello ordinario della detrazione, era espressamente prevista dall'art. 21 della VI direttiva ma implicitamente già dall'art. 13 della II direttiva laddove si prevedeva la possibilità per gli Stati membri di adottare misure particolari per semplificare la riscossione dell'imposta o per evitare talune frodi. Di tale facoltà si avvaleva, come meglio chiariremo trattando dell'art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, il legislatore italiano già nella versione originaria del decreto IVA.

²⁰ Come rilevano LUPI R. – GIORGI M., *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, cit., 2.

tributario nazionale ed in particolare quello della contribuzione in ragione della manifestazione di una capacità contributiva che legittimi il prelievo, di cui all'art. 53 della Costituzione.

Il dibattito si è protratto nel tempo sembrando oggi in un certo qual modo sopito: da un lato, in ragione del consolidato orientamento della Corte di giustizia sulla qualificazione dell'IVA quale imposta sul consumo, cui la dottrina tende ad aderire; dall'altro, come da alcuno rilevato, poiché le problematiche sorte nell'applicazione del tributo non sembrano discendere, se non marginalmente, dalla mancata risposta in ordine agli interrogativi concernenti l'esatta individuazione dei soggetti passivi, del presupposto d'imposta e della capacità contributiva che esso colpisce, così svalutandosi lo studio dei profili dogmatici dell'IVA²¹.

In realtà pare che la scelta di una tassazione del consumo non debba essere persa di vista per poter spiegare molte delle scelte effettuate nel regime applicativo dell'imposta, anche in tema di localizzazione delle operazioni rilevanti (ancorché in un'ottica di contemperamento con altre esigenze, prime fra tutte la semplicità di attuazione del tributo per gli operatori economici e la garanzia del controllo da parte delle Amministrazioni nazionali). Rappresenta in tal senso l'orientamento dell'IVA alla tassazione del consumo il filo conduttore della nostra analisi, che determina le scelte del legislatore comunitario in ordine al Paese cui spetti il gettito delle operazioni realizzate e a cui si accompagna un costante interesse alla *fattibilità* del prelievo, il quale sembra a sua volta dettare le decisioni prese quanto ai meccanismi di attuazione d'imposta e alla determinazione dei soggetti passivi della stessa (o più correttamente, come chiariremo oltre, dei debitori d'imposta – nella versione inglese dei testi normativi comunitari *persons liable for payment*).

Parimenti, un rinnovato interesse per l'individuazione del fondamento dell'imposizione emerge dal rilievo che le modifiche da ultimo apportate al sistema impositivo deviano dal modello originario fondato sul binomio rivalsa/detrazione – che radica gli oneri strumentali e di versamento in capo all'operatore economico che ceda il bene o presti il servizio nell'ambito della propria attività –, per attribuire maggior spazio alle ipotesi in cui gli adempimenti d'imposta vengono a gravare su *altro* soggetto, fruitore del bene o servizio medesimo. Analizzeremo meglio tale aspetto nel prosieguo del lavoro, laddove verrà esaminato il regime degli scambi intracomunitari (basato sull'attribuzione di soggettività passiva al cessionario del bene o committente del servizio in relazione alla transazione transfrontaliera) ed evidenziata la differenza tra questo e le fattispecie più propriamente connotate dalla cd. inversione contabile,

²¹ In questo senso LUPU R., *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 1998, 280 e CORDEIRO GUERRA R., *L'imposta sul valore aggiunto*, in RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 706. Non manca di segnalare questo filone dottrinario nella ricostruzione del dibattito sulla natura dell'IVA COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, p. 35, sottolineandone tuttavia la portata riduttiva e aderendo alla tesi dell'IVA quale imposta sul consumo.

che pure si caratterizzano per l'attribuzione di oneri impositivi in capo all'operatore economico che acquisti il bene o il servizio nell'esercizio della propria attività.

L'incidenza delle progressive modifiche al meccanismo applicativo d'imposta solleva infatti nuovi interrogativi sull'individuazione del presupposto impositivo e del soggetto passivo del tributo nonché su come si atteggi il rapporto tra il contribuente cd. di diritto e quello cd. di fatto.

Per sintetizzare le linee guida del pregresso dibattito vale osservare che la questione concernente quale sia il fatto generatore dell'obbligazione tributaria nasce dalla constatazione che ad una struttura economica chiaramente volta a traslare il carico del tributo sul consumatore del bene o servizio, non sembra, almeno all'apparenza, corrispondere un'analogia struttura giuridica; si pongono infatti quantomeno dei dubbi sulla rilevanza, tanto nell'ordinamento sovranazionale che in quello interno che ne costituisce attuazione – per l'appunto dal punto di vista strettamente giuridico – degli istituti della rivalsa e della detrazione, a fronte di una previsione normativa che individua chiaramente quale soggetto passivo (di diritto) del tributo l'operatore economico che ceda un bene o presti un servizio (e non il consumatore finale), ponendo a suo carico una molteplicità di adempimenti formali oltre che di versamento²².

Si contrappongono così teorie che privilegiano il dato giuridico-formale e che svalutando il profilo della rivalsa ritengono che il soggetto che manifesta la capacità contributiva colpita sia quello su cui ricade l'obbligo di versamento all'Erario al momento dell'effettuazione dell'operazione imponibile, operazione che assume dunque il ruolo di fatto generatore dell'imposta tradizionalmente inteso; e teorie che guardano all'aspetto dinamico del prelievo e pongono l'accento su come "imposta" in senso proprio sia solo quella somma che rimane definitivamente acquisita al Fisco, ciò che non avviene nel caso dell'operatore economico tenuto al versamento dell'IVA addebitata in rivalsa ma a cui spetta l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta a sua volta assolta nell'esercizio dell'attività economica.

Nella prima prospettiva l'IVA viene a configurarsi come un'imposta sull'effettuazione di operazioni economiche ovvero sul provento dell'attività economica²³. Nella seconda, di contro,

²² Coglie il nodo del problema del presupposto dell'IVA, individuandolo nell'interrogativo se alla struttura economica corrisponda o meno un'analogia struttura giuridica, SALVINI L., *Rivalsa detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, pt. I, p. 1288, la quale ripercorre alla luce di tale impostazione le opposte tesi sul presupposto d'imposta per aderire all'orientamento che, tenendo in considerazione, al di là degli aspetti giuridico-formali, la *ratio* del meccanismo impositivo e i collegamenti tra le posizioni giuridiche facenti capo ai soggetti coinvolti nell'attuazione del tributo che attraverso gli istituti della rivalsa e della detrazione vengono a crearsi, ritiene che il presupposto che manifesta la capacità contributiva colpita non sia l'effettuazione di operazioni imponibili bensì il consumo ovvero l'immissione al consumo (p. 1333 ss.).

²³ Nell'ambito di tale impostazione si distingue chi ritiene che il presupposto d'imposta sia costituito dall'effettuazione di singole operazioni imponibili per il quale l'IVA sarebbe un'imposta d'atto e chi, invece, attribuisce all'IVA la natura di imposta sulle entrate nette del soggetto passivo dovendo aversi riguardo al complesso delle operazioni attive e passive poste in essere in un determinato arco temporale ai fini della determinazione e liquidazione del tributo.

l'imposizione del consumo (ovvero dell'immissione al consumo)²⁴ viene realizzata anche dal punto di vista della struttura giuridica del tributo²⁵ e l'area degli scambi rilevanti assume la funzione di individuare quali siano le operazioni che danno avvio al peculiare meccanismo

Abbracciano la prima prospettiva: MICHELI G.A., *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, cit., il quale sottolinea tuttavia come si tratti di un prelievo sul consumo (dal punto di vista economico) «che si attua attraverso un congegno giuridico affatto nuovo», nonché IDEM, *Dalle Direttive comunitarie sull'IVA alla nuova legislazione italiana*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, pt. I, 665; PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, 163 e 439; BOSELLO F., *Appunti sulla struttura giuridica dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, I, 420 ss.; SAMMARTINO S., *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1979, 19.

Condivide il secondo indirizzo, almeno nei suoi primi scritti in tema di IVA, FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, pt. I, per il quale presupposto d'imposta sarebbe l'insieme delle operazioni imponibili attive e passive realizzate da un soggetto nel periodo d'imposta e la capacità contributiva data dal valore aggiunto globale dell'impresa. In questa prospettiva anche AMATUCCI A., *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, pt. I, 579 ss., per il quale, in particolare, la capacità contributiva sarebbe indicata dall'intero ciclo di operazioni e si riferirebbe a tutti i soggetti passivi nella misura in cui abbiano contribuito alla formazione del valore aggiunto complessivo (tale impostazione avvicina l'IVA ad una forma di imposizione diretta, permettendo anzi di qualificarla, secondo l'Autore quale *tributo misto*).

²⁴ In ragione del rilievo attribuito all'ultimo passaggio della catena distributiva (dal dettagliante al consumatore finale) che nell'ordinamento nazionale prevede l'inclusione dell'IVA nel prezzo. Vi corrisponde – come nota SALVINI L., *Rivalsa detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 1301, la quale ritiene che non sia possibile formulare una conclusione valida in termini assoluti nell'un senso o nell'altro – una divergenza in ordine all'identificazione del soggetto che manifesta la relativa capacità contributiva, che è il consumatore finale non soggetto passivo IVA, nel primo caso, il soggetto passivo IVA che cede al consumatore finale, nel secondo.

²⁵ Nel senso di una imposta generale sui consumi, tra i principali, BERLIRI A., *Appunti per una costruzione giuridica dell'IVA*, in *Giur. Imp.*, 1968, 351, poi in *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971; GALLO F., *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, pt. I; SALVINI L., *Rivalsa detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit.; GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, cit.; LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica*, Milano, 2007, p. 251 ss., che sottolineano l'aspetto dinamico del tributo.

Vale peraltro qui richiamare il contenuto della precedente nota n. 11 per precisare ulteriormente, come fa LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica*, cit., p. 252-253, che nell'ottica di una imposta sul consumo, l'espressione “valore aggiunto” non si riferisce al “valore aggiunto” come dato di contabilità nazionale aggregato macroeconomico ma alla “misurazione della capacità economica individuale” manifestata dai consumatori e tassata attraverso i loro fornitori “al netto” delle precedenti applicazioni dell'imposta nei rapporti tra operatori economici; il “valore aggiunto” nell'IVA non è dunque “aggiunto” rispetto all'utilizzo di determinati fattori produttivi ma rispetto alle precedenti applicazioni del tributo medesimo. In questi termini anche LUPI R. – GIORGI M., *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, cit., 2; LUPI R., *Il fuorviante accostamento tra Iva ed Irap*, in *Rass. trib.*, 2005, 847 ss. e LUPI R. – STEVANATO D., *Il valore aggiunto tra Irap e Iva: le due facce di un equivoco*, cit., 249 ss.

Si richiama da ultimo una tesi, in un certo qual modo di superamento della teoria dell'IVA quale imposta sul consumo, ancora prospettata da LUPI R. (in particolare in *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur.*, XVI, 1988 e *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002, 296 nonché *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXI, Roma, 1994, 7), per la quale la capacità contributiva cui riferire il presupposto andrebbe individuata nell'atto di scambio oggettivamente inteso, da cui il rilievo che entrambe le parti dello scambio medesimo dovrebbero essere considerate soggetti passivi in senso economico. Infatti, «obbligando il compratore a versare al venditore una somma costituente un costo per il compratore, ma non certo un ricavo del venditore, si colpiscono in realtà ambedue i soggetti, che forse potrebbero considerarsi entrambi (...) collegati con un'operazione indice di capacità contributiva» (così in LUPI R., *Imposta sul valore aggiunto*, cit., 3).

impositivo volto a colpire chi della detrazione non possa avvalersi perché (in linea generale) ultimo anello della catena produttivo-distributiva – salvi i casi in cui limiti alla detrazione, da ricondursi tuttavia a motivi di cautela fiscale e lotta all'evasione, incidano negativamente sulla neutralità del tributo, facendo rimanere almeno in parte a carico del soggetto passivo di diritto l'onere fiscale²⁶.

Si tratta di un dibattito che non può prescindere dalla constatazione di come l'IVA nasca e si evolva quale imposta comunitaria armonizzata²⁷, da cui una relazione di derivazione genetica tra disciplina comunitaria e quella (attuativa) nazionale.

In tal senso acquista peculiare importanza l'elaborazione resa a livello comunitario dalla Corte di giustizia nell'ambito della sua funzione nomofilattica del diritto comunitario e le cui pronunce sulla natura dell'IVA costituiscono un riferimento che non va eluso per privilegiare schemi ancorati a categorie giuridiche esclusivamente nazionali²⁸, pur senza per questo doverle scardinare, piuttosto tendendo ad una formulazione dei principi generali del tributo che sia coerente con la sua natura comunitaria²⁹.

La scelta europea di approntare – progressivamente – un modello applicativo dell'imposta concorrente e di pari rango rispetto a quello fondato sul meccanismo rivalsa-detrazione, che verrà meglio successivamente analizzato e che può sintetizzarsi nel binomio imponibilità/non

²⁶ Cfr. FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 728 ss., il quale nega la fondatezza della tesi che vede nell'IVA una imposta sul consumo usando, tra gli altri, l'argomento per il quale la neutralità non sarebbe sempre e comunque garantita agli operatori IVA, in particolare in quei casi in cui, per le limitazioni al diritto alla detrazione, l'IVA pagata a monte diviene un costo per l'impresa.

Si segnala sul tema GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, cit., 24 ss., il quale, accogliendo invece la tesi dell'IVA quale imposta sul consumo e rilevando il carattere non assoluto del principio di neutralità, afferma che proprio la rivalutazione di detto principio effettuata dai giudici comunitari riavvicina il meccanismo di funzionamento del sistema transitorio al meccanismo di funzionamento del sistema teorico dell'imposta. Si rimanda all'Autore anche per una esaustiva analisi delle fattispecie in cui il principio di neutralità si confronta con limitazioni al diritto di detrazione nella disciplina positiva.

²⁷ Così COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit., 1 ss.

²⁸ Sul tema, contrario all'idea che la giurisprudenza della Corte di giustizia possa risultare vincolante nell'individuazione della giustificazione dell'IVA in termini di capacità contributiva FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, 328. Lo sarebbe infatti esclusivamente sotto il profilo dei criteri interpretativi delle direttive comunitarie e non anche quanto alla definizione del presupposto del tributo, affermazione questa che non pare del tutto condivisibile considerato quanto di seguito si evidenzierà circa l'elaborazione di una autonoma nozione comunitaria di "consumo" nonché alla luce del criterio teleologico che caratterizza l'interpretazione del diritto comunitario e che afferma la prevalente rilevanza della finalità perseguita (la tassazione del consumo nel caso dell'IVA). Osservato come le indicazioni della Corte di giustizia abbiano influito tanto sull'opinione della dottrina quanto della giurisprudenza nazionale, ritiene tuttavia l'Autore di dover prendere le mosse delle proprie ricostruzioni in tema di territorialità dell'IVA dalla configurazione del tributo quale imposta sul consumo. Così anche in FRANSONI G., *Spunti sulla nozione di «consumo» di beni e di servizi nell'IVA con particolare riferimento alle operazioni internazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pt. II, 543 ss. laddove si elabora l'idea di un tratto differenziale fra il consumo di beni e quello di servizi nel sistema d'imposta, di cui si darà conto più oltre.

²⁹ In tal senso COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit., p. 17 ss.

imponibilità, apre peraltro la via come accennato ad una rinnovata indagine sulla struttura dell'IVA e sulla sovrapposibilità del profilo economico e giuridico del tributo.

Per i rapporti commerciali intercorrenti tra soggetti stabiliti in Paesi diversi, il meccanismo genericamente definito di *reverse charge* prevale infatti oggi sulla regola generale che vede debitore d'imposta il cedente o il prestatore³⁰.

Ne risulta supportata – ci pare – la ricostruzione in chiave dinamica dell'imposta ed il suo carattere di imposizione del consumo, che si accentua nei casi in cui sia reso soggetto passivo d'imposta ovvero responsabile degli adempimenti strumentali e di versamento la stesso fruitore del bene giuridico oggetto dello scambio, con ciò permettendo di assoggettare il consumo ad imposizione nel Paese in cui lo stesso si realizza.

È pur vero che tale “inversione soggettiva” si verifica solo in riferimento ad operatori economici che agiscano nell'esercizio dell'attività e non anche nei riguardi di consumatori finali, rispetto ai quali torna applicabile l'ordinario meccanismo attuativo dell'imposta; ciò potendo indurre taluno a sostenere la ricostruzione dell'IVA ancora una volta in termini di tributo sulle operazioni ovvero sul provento dell'attività.

Tale tesi si affievolisce tuttavia di fronte ad un modello d'imposta monofase che non richiede l'esborso monetario se non nella fase del consumo finale, profilo che si avrà l'opportunità di approfondire più oltre ai capitolo III e IV.

Possiamo fin d'ora anticipare che l'area degli scambi rilevanti – se nelle precedenti elaborazioni dottrinarie assumeva la funzione di mettere in moto il meccanismo rivalsa/detrazione – viene nel nuovo schema attuativo dell'imposta ad assumere carattere ancor più pregnante, impattando l'individuazione del fruitore del bene/servizio sulle stesse modalità applicative del tributo che rimangono invariate per il caso di cessione/servizio a consumatore finale ma si modificano profondamente in riferimento a transazioni tra operatori economici.

1.3. La nozione di consumo nella giurisprudenza della Corte di giustizia

Richiamata la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in tema di rapporti tra meccanismo applicativo d'imposta e sua giustificazione economica, vale approfondirne brevemente le risultanze prima di proseguire nella delimitazione dell'area degli scambi rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo e nella correlata analisi dei *tipi* di operazioni individuabili (*escluse* dal campo di applicazione del tributo ovvero *imponibili*) nella declinazione resane dal legislatore nazionale. L'interpretazione della natura dell'imposta e della

³⁰ Come rileva DIGREGORIO NATOLI S., *Reverse charge tra e con operatori non residenti*, in *Il fisco*, 2012, 3105.

nozione di consumo che la Corte rende, pare infatti logico presupposto rispetto alla scelta di quali fattispecie debbano essere incluse nell'applicazione del tributo.

Ebbene, il carattere di imposta sui consumi è stato dalla giurisprudenza comunitaria ripetutamente ribadito e la centralità che nel sistema IVA viene assegnata anche dalla Corte alla detrazione, come strumento di garanzia della neutralità per i soggetti che intervengono nella catena economico-produttiva, depone nel senso della riproduzione, dal punto di vista della struttura giuridica dell'imposta, del fine evidentemente perseguito sotto il profilo economico e che sempre è dato per necessitato presupposto nelle pronunce della Corte.

È pur vero che l'idea di una traslazione giuridica del tributo (per il mezzo della rivalsa di diritto) difetta nel sistema approntato dalle direttive; ma è altrettanto facilmente constatabile come l'addebito dell'imposta alla controparte dello scambio (tradotto nell'istituto della rivalsa obbligatoria nel diritto interno, di cui all'art. 18 del D.P.R. 26 ottobre 1992 n. 633) sia, sebbene mai esplicitato, elemento cardine per la ricostruzione del tributo in termini di imposta sul consumatore finale³¹. Peraltro anche nel diritto nazionale, pur acquistando la rivalsa rilevanza giuridica, l'obbligatorietà della stessa sembra perdersi proprio nel passaggio ultimo della catena distributiva, prevedendosi al suddetto art. 18, c. 2 che per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura (in altri termini il commercio al dettaglio e le attività equiparate di cui all'art. 22) il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. E tuttavia la traslazione dell'onere tributario, ancorché per il mezzo dell'incorporazione nel prezzo di cessione al consumatore finale nell'ultima fase della commercializzazione, induce ad affermare che il soggetto colpito dal carico fiscale sia proprio quest'ultimo, come chiaramente evidenziato dalla giurisprudenza di seguito in rassegna.

Già nelle lontane pronunce 10 luglio 1985, causa C-16/84 e causa C-17/84, *Commissione c. Regno dei Paesi Bassi*³², la Corte osservava che in virtù della detrazione «in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione il bene è, di fatto, gravato dall'imposta soltanto in base al valore aggiunto in quella fase. Ora, una volta giunto al consumatore finale che non sia un soggetto passivo, il bene resta gravato dall'IVA per un importo proporzionale al prezzo che detto consumatore ha pagato al proprio fornitore» (rispettivamente par. 16 e par. 12).

Nella successiva sentenza 7 febbraio 1988, causa C-391/85, *Commissione c. Regno del Belgio*³³, sulla compatibilità con l'ordinamento comunitario dell'imposta belga sull'immatricolazione auto, la Corte specificava ulteriormente che «il consumatore finale non è quindi soggetto passivo dell'IVA, ma è nondimeno su di lui solo che – al termine della fase di

³¹ Come nota CORDEIRO GUERRA R., *L'IVA quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di giustizia*, in *Rass. trib.*, 2000, 327.

³² In *Racc. giur.*, 1985, 2355.

³³ In *Racc. giur.*, 1988, 579.

distribuzione – ricade l'onere di pagare l'importo dell'IVA proporzionale al prezzo del bene acquistato».

Può in particolare rilevarsi come da un lato la Corte abbia elaborato quelli che devono considerarsi i caratteri essenziali dell'imposta sul valore aggiunto, anche e soprattutto in un'ottica di comparazione con le normative nazionali che vengono sottoposte al vaglio dei giudici comunitari sotto il profilo della compatibilità con la previsione di cui all'art. 33 della VI direttiva³⁴; dall'altro ha approfondito progressivamente la nozione di consumo, nozione che, come nota l'Avvocato Generale Jacobs nelle conclusioni presentate in data 23 novembre 1995 per la causa C-215/94, caso *Mohr*³⁵, costruendo la sfera d'applicazione dell'imposta d'altro canto, proprio per questo la limita.

Quanto al primo profilo, la Corte chiarisce che il divieto di introdurre imposte che abbiano “*il carattere d'imposta sulla cifra d'affari*” si propone d'impedire che il funzionamento del sistema comune dell'IVA sia lesa da provvedimenti fiscali di uno Stato membro che gravino sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpiscano i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA. In questo senso imposte calcolate in ragione del fatturato degli operatori economici e che tuttavia non incidano direttamente sul prezzo dei beni e servizi forniti sul mercato non sono da considerarsi colpite dal divieto del prefato art. 33³⁶.

³⁴ In conformità a detto articolo «*Fatte salve le altre disposizioni di diritto comunitario, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere d'imposta sulla cifra d'affari*» (oggi art. 401 della direttiva n. 2006/112/CE).

³⁵ Conclusosi con sentenza 29 febbraio 1996, in *Racc. giur.*, 1996, I, 959.

³⁶ Così nella sentenza 27 novembre 1985, causa C-295/84, caso *Wilmot*, in *Racc. giur.*, 1985, 3759, nella quale veniva alla Corte chiesto di pronunciarsi sulla compatibilità con l'art. 33 della disciplina di uno Stato membro che istituisca, a carico delle società, delle imprese pubbliche e delle società nazionali, un contributo sociale di solidarietà e un'imposta di mutua assistenza a profitto del regime assicurativo malattia-maternità dei lavoratori indipendenti non agricoli e dei regimi assicurativi contro la vecchiaia dei commercianti e degli artigiani indipendenti, il cui imponibile sia costituito dal fatturato annuo complessivo, al netto delle imposte, delle società e delle imprese contribuenti. In quella sede veniva affrontata la questione di cosa dovessero intendersi per *imposta sul fatturato* e si affermava che le imposte sull'entrata – oggetto delle direttive d'armonizzazione – devono essere intese come «*le imposte che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi*» (non comprendendo dunque un contributo previdenziale calcolato in base al fatturato di un'impresa senza però gravare sui negozi ed incidere direttamente sul prezzo dei beni e dei servizi stessi).

Rilevante anche la sentenza 3 marzo 1988, causa C-252/86, caso *Bergandi*, in *Racc. giur.*, 1988, 1343, sulla compatibilità con l'art. 33 della sesta direttiva IVA dell'imposta francese sugli apparecchi automatici installati in luoghi pubblici che procurano uno spettacolo, un'audizione, un gioco o uno svago. Richiamando i propri precedenti, la Corte affermava che «*per valutare se un tributo abbia la natura di imposta sull'entrata, occorre in particolare verificare, come la Corte ha affermato nella sentenza 27 novembre 1985 (causa 295/84, Rousseau Wilmot, Racc. 1985, pag. 3759), se esso abbia l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune di IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA*».

Nella sentenza 13 luglio 1989, cause riunite C-93/88 e 94/88, caso *Wisselink*, in *Racc. giur.*, 1989, 2671, circa l'applicazione di un'imposta straordinaria, gravante sulla fornitura e sull'importazione di autovetture da turismo, da parte dello Stato olandese, la Corte chiariva ulteriormente che «*come la Corte*

Quanto al secondo profilo, invece, vale innanzitutto osservare che il “consumo” assume un’accezione propria nell’ambito del sistema d’imposta³⁷, che conferma l’autonomia più volte affermata dalla stessa Corte delle nozioni IVA rispetto alle categorie giuridiche note agli ordinamenti nazionali nonché a settori diversi da quello fiscale³⁸.

Esso viene inizialmente ricondotto alla necessità, ai fini dell’applicazione del tributo, che un operatore economico fornisca beni e servizi per l’“uso proprio” da parte di “clienti identificabili” ed “in cambio di un prezzo” corrisposto da questi o da terzi.

La definizione veniva resa nella sentenza pronunciata per il caso *Mohr* citato, occasione nella quale si chiariva che laddove si agisse nell’interesse generale, come accadeva per l’assegnazione da parte della Comunità di un’indennità ai produttori agricoli che si impegnavano a cessare la produzione lattiera – promuovendosi dunque il corretto funzionamento del mercato comunitario del latte – non poteva ritenersi sussistente un “consumo” rilevante ai fini dell’imposizione; né l’impegno del produttore agricolo di abbandonare la produzione apportava, alla Comunità ovvero alle Autorità nazionali competenti, vantaggi tali da far ritenere questi soggetti destinatari di un servizio. Ne discendeva la non

ha precisato nella sentenza 8 luglio 1986 (Kerrutt/Finanzamt Mönchengladbach-Mitte, causa 73/85, Racc. pag. 2219), emerge da questa disposizione che il diritto comunitario ammette l’esistenza di regimi fiscali in concorrenza con l’IVA. Gli Stati membri possono quindi istituire imposte che non abbiano la natura di imposta sull’entrata anche allorché, come nella causa principale, la loro riscossione si risolve in un cumulo con l’IVA per la stessa operazione» e allo stesso tempo ribadiva i principi già espressi nelle cause C-295/84, Rousseau Wilmot, e C-252/86, Bergandi.

Sulla scia, negli stessi termini, la sentenza 19 marzo 1991, causa C-109/90, caso *Giant c. Comune di Overijse*, in *Racc. giur.*, 1991, I, 1385, a proposito dell’esazione, da parte di questo Comune, dell’imposta sugli spettacoli e sugli intrattenimenti; la sentenza 31 marzo 1992, causa C-200/90, *Dansk Denkvit e Poulsen Trading*, in *Racc. giur.*, 1992, I, 2217, in merito al contributo danese di sostegno al mercato del lavoro destinato ad essere trasferito sui consumatori; la sentenza 7 maggio 1992, causa C-347/90, caso *Bozzi*, in *Racc. giur.*, 1992, I, 2947, in riferimento alla normativa che istituisce in Italia, a favore della Cassa di previdenza, un contributo integrativo a carico degli avvocati e dei procuratori legali; la sentenza 16 dicembre 1992, causa C-208/91, caso *Beaulande*, in *Racc. giur.*, 1992, I, 6709, concernente la questione «se le imposte di registro riscosse sugli acquisti di terreni edificabili in caso di trasgressione dell’impegno a costruire entro il termine prorogabile di quattro anni e proporzionali al valore dell’immobile abbiano il carattere di imposta sulla cifra d’affari e siano pertanto incompatibili con l’imposta sul valore aggiunto riscossa al momento dell’acquisto»; la sentenza 19 febbraio 1998, causa C-318/96, caso *SPAR*, in *Racc. giur.*, 1998, I, 785, sulla compatibilità comunitaria dei contributi austriaci destinati al finanziamento delle Camere di commercio e della Camera di commercio federale; la sentenza 8 giugno 1999, cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97, caso *Pelzl e a.*, in *Racc. giur.*, 1999, I, 3319, sulle tasse a favore del turismo istituite da alcuni Land austriaci; la sentenza 3 ottobre 2006, causa C-475/03, caso *Banca Popolare di Cremona*, in *Racc. giur.*, 2006, I, 9373, sulla compatibilità con l’ordinamento comunitario dell’IRAP italiana.

³⁷ Sulla nozione di “consumo” da interpretarsi tenendo conto del solo sistema d’imposta in cui rileva, la sentenza per il caso *Mohr*, in relazione all’assoggettabilità ad IVA dell’indennità prevista dal regolamento (CEE) del Consiglio 6 maggio 1986, n. 1336 per l’abbandono da parte di un imprenditore agricolo della produzione di latte quale prestazione di servizi imponibile ai sensi dell’art. 6, n. 1, della VI direttiva (con nota di COMELLI A., *L’Iva quale imposta sul consumo*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, pt. II, 1133 ss.).

Il tema, con riferimento a tale sentenza nonché a quella per il caso *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG* di seguito citata, è affrontato anche da COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit., 314 ss.

³⁸ Sull’autonomia delle nozioni IVA, anche per una bibliografia sul tema, GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, cit., 48 ss.

riconducibilità alla nozione di prestazione imponibile e la non assoggettabilità ad IVA dell'indennità percepita (punti 19-22 della sentenza).

La valenza da attribuire al consumo era successivamente approfondita con la sentenza resa per il caso *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG*³⁹, laddove la Corte, volendo precisare il significato di quanto affermato nella precedente pronuncia *Mohr*, abbandonava il riferimento all'interesse generale e spiegava che il ragionamento seguito nella risoluzione di quella fattispecie, in realtà «*non esclude[va] che un pagamento effettuato da una pubblica autorità nell'interesse generale possa costituire il corrispettivo di una prestazione di servizi ai sensi della sesta direttiva e non implica[va] nemmeno che la nozione di prestazione di servizi dipenda dalla destinazione riservata al servizio da chi lo compensa. Si deve tener conto unicamente della natura dell'impegno assunto: per rientrare nel sistema comune dell'IVA, detto impegno deve implicare un consumo*» (par. 20).

Anche alla luce di tali precisazioni, tuttavia, la scelta di un imprenditore agricolo di modificare la propria produzione a fronte della percezione di un'indennità, fattispecie nuovamente portata all'attenzione dei giudici, non poteva ritenersi rilevante nel sistema d'imposta: non dava infatti origine ad alcun consumo, poiché non si fornivano servizi ad un «*consumatore identificabile*», né sussisteva un vantaggio che potesse considerarsi come un «*elemento costitutivo del costo dell'attività di una terza persona nel circuito commerciale*» (par. 23).

È evidente come la nozione di consumo rimanesse sfuggente nonostante l'impegno profuso dalla Corte nel tentativo di darne una definizione in assenza di una norma che ne descriva il contenuto. Se ne confermava e se ne conferma tuttavia l'intima essenza del tributo che ne

³⁹ Sentenza del 18 dicembre 1997, causa C-384/95, caso *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG*, in *Racc. giur.*, 1997, I, 7387, circa l'assoggettamento all'imposta sulla cifra d'affari di un'indennità nazionale per l'estensivazione della produzione di patate, questione risolta anch'essa negativamente dalla Corte (con nota di COMELLI A., *Ancora sull'IVA quale imposta generale sul consumo*, in *Riv. giur. trib.*, 1998, 414 ss.).

Sia la sentenza per il caso *Mohr* quanto quella da ultimo richiamata sono anche pubblicate in *Rass. trib.*, 2000, 313 ss., con nota di CORDEIRO GUERRA R., *L'IVA quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di giustizia*, cit., 322 ss., secondo il quale le sentenze, nella loro sequenza, rappresentano i primi passi del cammino che la Corte intende intraprendere in punto di individuazione dei concreti riflessi derivanti, sul piano della ricostruzione e dell'interpretazione della disciplina del tributo, dalla qualificazione dell'IVA in termini di imposta sul consumo. Nota l'Autore che fino a quel momento i giudici comunitari avevano espresso il proprio orientamento attraverso il mero richiamo all'art. 2, par. 1 della I direttiva, rendendo affermazioni che si coloravano dello stesso grado di astrattezza della proposizione normativa su cui risultavano fondate. In questo quadro dunque, le sentenze commentate, rappresentano per l'Autore un preciso passo in avanti con riguardo alla «valenza» della norma che caratterizza l'IVA come imposta sul consumo. Più in particolare, l'art. 2 citato assumerebbe valenza precettiva essendo la disposizione da interpretare nel senso che ai fini IVA le prestazioni di servizi sono assoggettabili al tributo *solo* se effettuate per il consumo (329).

informa la struttura tanto da configurarsi lo stesso, come sembra emergere dall'ultima pronuncia richiamata, quale elemento costitutivo delle stesse fattispecie impositive⁴⁰.

Al contempo, come osservato⁴¹, nel difetto di unicità della nozione l'accento tende a spostarsi dal profilo oggettivo a quello soggettivo dell'individuazione del consumatore.

In questo senso pare potersi affermare che rilevante ai fini IVA è il consumo inteso come utilizzo/fruizione di beni e servizi che si realizza all'interno della Comunità – per il mezzo dell'assoggettamento ad imposizione delle operazioni che in essa si radichino – da parte di un soggetto “*consumatore finale*”, ovvero di colui che impieghi beni e servizi in attività diverse da quelle soggette ad IVA rimanendo gravato dall'onere impositivo in difetto del diritto alla detrazione⁴².

Si stempera così anche la rilevanza, attribuita precipuamente nella sentenza *Mohr*, all'onerosità dell'operazione intesa come scambio di bene/prestazione contro prezzo/corrispettivo⁴³, in linea, ci pare, con il rilievo che tale caratteristica della fattispecie difetta tutte le volte che sia necessario garantire il corretto funzionamento dell'imposta nonché la neutralità concorrenziale tra prodotti e lo si faccia assoggettando a tassazione operazioni che non rientrerebbero nell'area del tributo (difettando lo scambio) e che pur tuttavia sono assimilate a cessioni e prestazioni imponibili: è l'ipotesi dell'autoconsumo (e dell'assegnazione di beni ai soci o associati nell'ordinamento nazionale) e delle cessioni gratuite, anch'esse oggetto dell'interesse del legislatore comunitario come rileveremo tra breve.

Tale rilievo ci consente di procedere oltre verso l'individuazione della sfera degli scambi interessati all'imposizione prima di giungere ad approfondire il tema della territorialità dell'imposta, da un lato alla luce della *ratio* della stessa, dall'altro con un costante occhio di riguardo al rapporto tra profilo territoriale e schemi applicativi del tributo.

⁴⁰ Come rileva CORDEIRO GUERRA R., *L'IVA quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di giustizia*, cit., 330 ss., il quale, vista l'enfasi posta sul consumo non solo o non tanto come obiettivo economico dell'imposta ma anche in termini giuridici quasi alla stregua di un elemento costitutivo della fattispecie “prestazione di servizi” (pur nella indeterminatezza della relativa nozione, che non viene ancora risolta dalla Corte con questa pronuncia), giunge alla conclusione che il meccanismo applicativo dell'IVA, finalizzato a colpire il consumo, dovrebbe condurre coerentemente ad escluderne l'applicazione quando non sia possibile individuare il consumatore finale, ossia il soggetto su cui tale onere deve ricadere.

⁴¹ Ancora CORDEIRO GUERRA R., *L'IVA quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di giustizia*, ult. cit.

⁴² Così GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, cit., 39-40.

⁴³ Sul tema dell'onerosità tra gli altri, CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, cit., 53 ss. nonché 77 ss. e FILIPPI P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, 77 ss.

2. *Fatti generatori d'imposta: le operazioni imponibili*

Ripercorso il dibattito sulla natura dell'IVA e chiarito come questa sia da ritenersi un'imposta sul consumo ancorché proprio quest'ultimo appaia solo “*in controtuce*” e “*per differenza*” in capo ai soggetti privi del diritto a detrazione⁴⁴, è opportuno volgere all'individuazione di quali siano i fatti al verificarsi dei quali prende avvio il procedimento impositivo che nella sua dinamicità, tradizionalmente modulata sugli istituti della rivalsa e della detrazione, assicura che ad essere colpita sia la capacità contributiva che si manifesta, per quanto precede, nell'acquisto da parte del privato (ovvero di colui che sia ritenuto tale in quanto privo del diritto di detrazione) di beni e servizi.

Si tratta, in altri termini, di analizzare quali siano i fatti che determinino la nascita dell'obbligazione tributaria in capo a coloro che la normativa individua quali soggetti passivi d'imposta, fatti – tuttavia – che nell'ottica di un'imposizione del consumo strutturata sul modello dell'IVA non rappresentano il presupposto tradizionalmente inteso ma assumono piuttosto una funzione procedimentale⁴⁵ di selezione della «*sfera degli scambi che mettono in moto il peculiare meccanismo applicativo*»⁴⁶ d'imposta.

Peraltro, la constatazione, di cui più oltre ci occuperemo, che a tali fatti si associno regimi differenti sotto il profilo della disciplina impositiva – da cui una possibile connotazione “sostanzialistica” degli stessi fondata su una differente idea di consumo – non sembra minare l'attribuibilità del ruolo procedimentale ora indicato per le considerazioni che oltre si svolgeranno.

Ebbene è la II direttiva a descrivere il “*fatto generatore dell'imposta*”, da individuarsi nel “*sorgere del debito*” (così il punto 8 dell'Allegato A), a sua volta da ricondursi al “*momento di effettuazione*” di determinati fatti economici ritenuti rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo: si tratta della *cessione di beni* e della *prestazione di servizi* effettuate da un soggetto

⁴⁴ Così LUPU R. – GIORGI M., *L'imposta sul valore aggiunto (IVA)*, cit., 2.

⁴⁵ In questo senso GALLO F., *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, pt. I, 597, il quale, sostenendo la qualificazione dell'IVA quale imposta sul consumo, magistralmente afferma che «*da una parte, esiste, distinta, una struttura di esso [del tributo] con il suo presupposto (rectius: situazione di fatto) ed i suoi soggetti passivi e, dall'altra, esiste un meccanismo impositivo che, supponendo detta struttura e poggiandosi su tale presupposto, costituisce lo strumento normativo per raggiungere normalmente, con il tramite degli operatori non consumatori, l'obiettivo – esterno alla struttura stessa del tributo, ma rispondente alla sua ratio costituzionale – di non penalizzare tali operatori ed incidere il consumo depauperando in via definitiva solo il consumatore*».

⁴⁶ In questi termini FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 728, nell'ambito tuttavia della tesi che assegna all'IVA la natura di imposta sull'attività il cui presupposto sarebbe costituito dalla differenza tra l'imposta assolta sugli acquisti e imposta sulle vendite. Adesivi sull'importanza dell'individuazione della sfera degli scambi applicativa dell'imposta, FILIPPI P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 4 ed ancora CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, cit., 35.

passivo d'imposta⁴⁷ nel territorio dei singoli Stati membri della Comunità (art. 5, par. 5 e art. 6, par. 4) e dell'atto dell'*introduzione di beni* (importazione) in ciascuno dei detti Paesi da chiunque effettuata (art. 7, par. 2), cui si sovrappone in seguito, parzialmente, la nozione di *acquisto intracomunitario* (con le modifiche apportate al sistema d'imposta dalla direttiva 16 dicembre 1991 n. 91/680/CEE di introduzione della nuova disciplina degli scambi tra operatori economici comunitari).

Tralasciando per il momento le importazioni (la cui imponibilità – legata all'introduzione del bene nel territorio nazionale e dal 1993 comunitario – prescinde dall'esistenza di un presupposto negozio di cessione del bene stesso), la realizzazione di *cessioni di beni* ovvero *prestazioni di servizi* costituiva e costituisce (art. 10 VI direttiva ed oggi art. 2 della direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE) il profilo oggettivo delle fattispecie imponibili giuridicamente individuate, profilo che, come osservato⁴⁸, rappresenta da un lato il *confine esterno* del fatto generatore d'imposta (fungendo l'individuazione delle operazioni cd. imponibili da strumento per delimitare la sfera applicativa del tributo), dall'altro ne costituisce la *scriminante interna* quanto alle operazioni nello stesso incluse.

Tratteremo in questa sede della distinzione tra le due categorie di operazioni, muovendo dalle definizioni comunitarie per verificare come le stesse siano state recepite dal legislatore nazionale, per poi soffermarci nei paragrafi successivi su come possano sorgere delle difficoltà nella qualificazione dell'operazione, sui motivi per i quali sia allo stato attuale importante individuare la *natura* dell'operazione stessa e se ed in che termini la dicotomia cessione di beni-prestazione di servizi volga a stemperarsi alla luce della riforma IVA della territorialità approntata con la direttiva 12 febbraio 2008 n. 2008/8/CE.

2.1. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nelle direttive comunitarie ...

La II direttiva IVA, previsto all'art. 2 l'assoggettamento ad imposta delle *cessioni di beni* e delle *prestazioni di servizi* effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese da un operatore economico, provvedeva a definire le individuate categorie.

⁴⁷ Intendendosi per tale, ai sensi dell'art. 4 della II direttiva «*chiunque compia, in modo indipendente ed abituale, con o senza scopo di lucro, atti relativi alle attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi*», tradotto nella VI direttiva, ancora all'art. 4, in «*chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche [...], indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività*» (laddove per attività economiche devono intendersi *tutte* le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate; si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità). Oggi la disciplina è recata dall'art. 9 della direttiva 2006/112/CE.

⁴⁸ CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, cit., 31 ss.

In particolare, all'art. 5 statuiva che doveva considerarsi cessione di bene «*il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario*», mentre all'art. 6 in via residuale individuava le prestazioni di servizi in tutto ciò che non rientrasse nella definizione di cessione di bene⁴⁹.

Quanto all'oggetto delle cessioni specificava poi (allegato B della direttiva, punto 3) come dovesse farsi riferimento tanto ai beni mobili quanto agli immobili e che le forniture di energia elettrica, gas, calore, freddo e simili erano da considerarsi cessioni di beni.

La direttiva estendeva inoltre la nozione di cessione anche ad operazioni quali: *a)* la consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevedesse la locazione dello stesso per un dato periodo o la vendita con riserva della proprietà di un bene accompagnate alla clausola secondo la quale la proprietà si acquistava al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata; *b)* il trasferimento, con pagamento di un indennizzo, della proprietà di un bene, in virtù di un'espropriazione effettuata dalla pubblica amministrazione o in suo nome; *c)* il trasferimento di un bene effettuato in base ad un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita; *d)* la consegna da parte del prestatore d'opera al proprio cliente di un bene mobile da lui fabbricato con la materie e gli oggetti affidatigli a tale scopo dal cliente, avesse il prestatore d'opera fornito o meno parte dei prodotti utilizzati; *e)* la consegna di un lavoro immobiliare, ivi compreso quello consistente nell'incorporazione di un bene mobile in un bene immobile.

Quanto alle ultime due lettere (*d)* ed *e)*) l'allegato B, par. 5, lasciava agli Stati membri che per particolari motivi nazionali non potessero considerare tali operazioni come “*cessioni*”, la facoltà di collocarle tra le “*prestazioni di servizi*” assoggettandole tuttavia all'aliquota che sarebbe stata applicabile se fossero rientrate nella prima categoria⁵⁰.

Infine la direttiva procedeva ad assimilare alle cessioni effettuate a titolo oneroso le fattispecie di «*prelievo di un bene dalla propria impresa*» da parte dell'operatore economico, in particolare per finalità di uso privato, trasferimento a titolo gratuito ovvero destinazione a bisogni dell'impresa⁵¹. Si trattava di ipotesi unitariamente considerate a livello comunitario⁵² che si giustificavano nell'ottica di recuperare l'IVA che sui beni in questione fosse stata

⁴⁹ Peraltro il par. 2 dell'at. 6 prevedeva l'obbligatorietà della disciplina IVA solo per una serie di prestazioni di servizi indicate nel successivo allegato B.

⁵⁰ Di tale opzione si avvaleva la Repubblica italiana che all'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 prevedeva che «*per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili*».

⁵¹ Prevedeva in particolare la II direttiva l'assimilazione *a)* del prelievo da parte di un soggetto passivo, nell'ambito della sua impresa, di un bene che egli destina ad uso privato (cd. autoconsumo esterno) o cede a titolo gratuito e *b)* l'utilizzazione da parte di un soggetto passivo, per bisogni della sua impresa, di un bene prodotto od estratto da lui stesso ovvero da un terzo per suo conto (cd. autoconsumo interno).

⁵² Come rileva RICCA F., *Escluso da IVA l'autoconsumo di beni acquistati senza detrazione dell'imposta*, in *Corr. trib.*, 2008, 2098.

detratta, a fronte della loro fuoriuscita dal circuito distributivo senza che a ciò si accompagnasse l'ordinario addebito d'imposta⁵³.

L'assoggettamento ad IVA di queste fattispecie rispondeva dunque ad una logica di sistema oltre che ad esigenze di funzionamento del tributo, garantendo la continuità dei passaggi IVA all'interno del ciclo produttivo e distributivo, allo stesso tempo evitando una detrazione d'imposta cui non facesse riscontro un riporto in avanti della stessa.

Si assicurava in tal modo la definitiva acquisizione dell'entrata tributaria da parte dell'Erario al momento del passaggio del bene al consumo finale⁵⁴, da cui discendeva quale diretta conseguenza la salvaguardia di quel principio di neutralità concorrenziale che permea il sistema d'imposta e che rispecchiava sotto questo profilo la necessità di evitare che determinati beni potessero, non scontando il tributo diversamente da quelli che il soggetto passivo avrebbe dovuto parimenti acquistare sul mercato, esserne discriminati in positivo⁵⁵.

Le previsioni comunitarie in ordine alla delimitazione della categoria delle cessioni di beni sono rimaste sostanzialmente immutate nel tempo, diversamente da quanto accaduto per le prestazioni di servizi. Le medesime nozioni sono infatti dapprima confluite nell'art. 5 della VI

⁵³ Che la *ratio* della tassazione dell'autoconsumo sia da rintracciarsi nella volontà di recuperare l'imposta eventualmente detratta risulta con evidenza dalle modifiche apportate dalla VI direttiva per la quale le ipotesi di assimilazione vengono limitate al caso in cui il bene prelevato ovvero gli elementi hanno consentito la detrazione totale o parziale dell'IVA assolta sul suo acquisto. Prevedeva in particolare l'art. 5, par. 6 della direttiva che «È assimilato a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale o lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, i prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore e campioni non sono considerati come cessioni a titolo oneroso». In questo senso, come sottolinea CENTORE P., *L'autoconsumo dei beni «senza IVA»*, in *Corr. trib.*, 2008, 1359 l'intento è quello di recuperare l'IVA detratta e non di tassare tali fattispecie come se tali beni fossero venduti.

È chiaro peraltro che il problema della tassazione dell'autoconsumo così come delineato sorge solo in un sistema in cui viga il principio della detraibilità immediata dell'imposta assolta sugli acquisti da parte dell'operatore economico. Tale è il modello IVA adottato sicché risultano superate le tesi di chi inquadrava la tassazione dell'autoconsumo in obiettivi di disincentivazione delle imprese autosufficienti (così INGROSSO M., *Le operazioni imponibili ai fini dell'IVA*, cit., 499 ss., ritenendo tale pratica irragionevole rispetto alla salvaguardia della neutralità economica dell'imposta) e di quanti evidenziavano l'assenza di vantaggi in capo al soggetto passivo perché non realizzandosi una fattispecie imponibile "a valle", lo stesso non avrebbe avuto neppure la possibilità di detrarre l'IVA assolta "a monte" nell'esercizio della propria attività (risultando dunque l'unico vantaggio conseguibile il risparmio degli interessi sull'ammontare del bene; in questo senso SPALLETTA, *La trasformazione dell'i.g.e. in una imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1967, 61; BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, 130, il quale tuttavia rilevava che la tassazione dell'autoconsumo si sarebbe giustificata in un sistema ad immediata e totale deduzione).

⁵⁴ Come sottolinea CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, cit., 58.

⁵⁵ Nota INGROSSO M., *Le operazioni imponibili ai fini dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 499, che è «la salvaguardia della funzione di trasparenza e neutralità [che] impone la necessità di evitare in ordine alla tassazione, sperequazioni le quali potrebbero verificarsi quando, in deroga al principio di generalizzazione in senso orizzontale, alcune cessioni di beni non fossero assoggettate ad IVA. In tali ipotesi verrebbero immessi in consumo dei beni in esenzione di IVA con evidenti disparità sul piano concorrenziale».

direttiva ed oggi sono contenute negli artt. 14-19 della direttiva 2006/112/CE attualmente vigente.

Unica nota di rilievo l'introduzione da parte della VI direttiva della facoltà per gli Stati membri di considerare “*beni materiali*”: *a*) determinati diritti su beni immobili; *b*) i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili; *c*) le quote d'interessi e le azioni il cui possesso assicura, di diritto o di fatto, l'attribuzione in proprietà o in godimento di un bene immobile o di una sua parte.

Comincia in tal senso ad emergere la necessità di deviazioni rispetto alla riconduzione della “*cessione*” al solo bene fisicamente individuabile, per una ragione che oltre chiariremo ma che va essenzialmente ricondotta non tanto alla necessità di coprire con le definizioni di “*cessione di bene*” e “*prestazione di servizio*” la gamma degli scambi rilevanti ai fini di una tassazione del consumo, quanto alla diversità di disciplina riservata all'uno e all'altra, da cui l'importanza della qualificazione anche in vista delle modalità con cui si vuole far assolvere l'imposta sull'operazione (ovvero non assolvere, laddove detta qualificazione incida sul profilo territoriale).

Quanto alla categoria delle prestazioni di servizi, invece, la disciplina comunitaria ha subito modifiche di rilievo, fermo tuttavia che il legislatore comunitario la individuava, come già anticipato, ed ancora la individua in via residuale rispetto a quella delle cessioni di beni, facendovi altresì rientrare le cessioni di beni immateriali (e per ciò stesso anche le cessioni di diritti che si assumano rilevanti nel sistema d'imposta).

Si lasciava infatti inizialmente agli Stati membri la facoltà di decidere se assoggettare ad IVA le prestazioni di servizi, prevedendosi l'obbligatorietà della tassazione per quei soli servizi (elencati all'Allegato B della II direttiva) il cui *costo influisse in maniera rilevante sul prezzo dei beni* e che potessero costituire *oggetto di transazioni intracomunitarie*⁵⁶.

⁵⁶ Così la Commissione nel parere del 3 giugno 1964, in G.U.C.E., 13 luglio 1964. Sono, in conformità all'Allegato: 1) le cessioni di brevetti, di marchi di fabbrica e di commercio nonché di altri diritti analoghi come pure le concessioni di licenze relative a tali diritti; 2) i lavori diversi da quelli di cui all'art. 5, paragrafo 2, lettera *d*) – cioè la consegna da parte del prestatore d'opera al proprio cliente di un bene mobile da lui fabbricato con la materie e gli oggetti affidatigli a tale scopo dal cliente, abbia il prestatore d'opera fornito o meno parte dei prodotti utilizzati – effettuati su beni materiali mobili ed eseguiti per un soggetto passivo; 3) le prestazioni miranti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori immobiliari, quali ad esempio le prestazioni rese dagli architetti gli uffici di sorveglianza dei lavori; 4) le prestazioni di pubblicità commerciale; 5) il trasporto e il magazzinaggio di beni, come pure le prestazioni accessorie; 6) la locazione di beni materiali mobili ad un soggetto passivo; 7) la messa a disposizione di personale a favore di un soggetto passivo; 8) le prestazioni rese da consulenti, ingegneri, uffici di pianificazione e le prestazioni analoghe, nel campo tecnico, economico o scientifico; 9) l'esecuzione di un'obbligazione di non esercitare in tutto o in parte, un'attività professionale o un diritto considerato nel presente elenco; 10) le prestazioni degli spedizionieri, mediatori, agenti d'affari ed altri intermediari autonomi, sempre che esse riguardino la cessione o l'importazione di beni ovvero le prestazioni di servizi di cui al presente elenco.

È solo con la VI direttiva che il regime impositivo viene esteso a tutte le prestazioni di servizi, contestualmente specificandone la nozione all'art. 6 (oggi artt. 24-29 direttiva n. 2006/112/CE); in particolare: da un lato, includendo espressamente tra le prestazioni le operazioni consistenti in una cessione di beni immateriali (siano o meno rappresentati da un titolo), in un obbligo di non fare o di tollerare un atto od una situazione ovvero nell'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge; dall'altro, assimilando alla prestazioni di servizi imponibili le ipotesi di autoconsumo⁵⁷, salva la possibilità per gli Stati membri di derogare a tali previsioni evitando tuttavia distorsioni della concorrenza.

2.2. ... e nella normativa nazionale di recepimento

Le discrasie tra normativa comunitaria e disciplina interna di recepimento non sono di poco momento e sono venute ad accentuarsi nel passaggio dalla legge delega per la riforma tributaria 9 ottobre 1971 n. 825 alla scrittura dei diversi schemi di decreti delegati, fino alla promulgazione del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, recante la disciplina della nuova imposta.

Innanzitutto si scorgono delle difformità in ordine alla definizione delle categorie di operazioni imponibili. Nella disciplina nazionale si espande infatti l'area delle cessioni di beni: da un lato, facendo la legge delega prima e il decreto delegato poi, riferimento alle cessioni di "beni di ogni specie" ("di ogni genere" nel decreto) – e dunque non solamente come previsto dalla II direttiva ai soli beni materiali; dall'altro, dando il D.P.R. n. 633/1972 una definizione peculiare di cessione, individuandola negli «atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento». In questo modo le vicende che interessano tali diritti vengono attratti al campo delle cessioni di beni mentre lo sono a quella delle prestazioni di servizi nella disciplina comunitaria non trattandosi di "cessioni di beni materiali". Peraltro la definizione nazionale ponendo l'accento sugli effetti giuridici dell'atto si discosta ulteriormente da quella sovranazionale che attribuisce rilievo al trasferimento della disponibilità economica del bene medesimo⁵⁸.

⁵⁷ Più in particolare, si assimilava a prestazioni di servizi: a) l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una detrazione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto; b) le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa. Le suddette assimilazioni sono attualmente tracciate all'art. 26 della direttiva n. 112/2006/CE.

⁵⁸ È questo un aspetto delicato del nuovo sistema d'imposta, peraltro anche di differenziazione tra l'IGE (che colpiva l'atto economico) e la sostitutiva IVA. L'area di rilevanza viene infatti circoscritta dal legislatore nazionale a quella degli atti che producono effetti giuridici, rimanendo quelli economici indifferenti nell'ordinamento interno. Aderiscono alla rilevanza in senso economico e non strettamente giuridico della nozione di "cessione", PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 297;

D'altro canto, sempre con riguardo alla categoria delle cessioni, l'imponibilità dell'autoconsumo cd. interno di beni (consistente nell'utilizzo dei beni per bisogni della propria impresa) scompariva dalla legge delega al decreto delegato⁵⁹. Le altre operazioni di autoconsumo, inoltre, assumevano originariamente rilievo nel D.P.R. n. 633/1972 sul solo versante dell'esercizio d'impresa e non su quello dell'esercizio di arti e professioni, difformità poi successivamente eliminata⁶⁰.

In ordine alle prestazioni di servizi vale invece osservare come il decreto delegato si fosse discostato innanzitutto dal principio informatore della legge delega (e conseguentemente dal disposto sovranazionale) consistente nell'imponibilità delle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di impresa, arti e mestieri nonché delle prestazioni effettuate da professionisti nei confronti di soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. Si prevedeva infatti nel D.P.R. n. 633/1972 all'art. 1 l'applicazione dell'imposta «*sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese e sulle [sole] prestazioni di servizi ad imprese effettuate nell'esercizio di arti e professioni*» (con esclusione dunque dell'assoggettabilità delle prestazioni rese ad artisti e professionisti pure contemplate dalla delega, difformità solo successivamente superata)⁶¹.

È tuttavia al successivo art. 3, laddove si rende la definizione di “prestazioni di servizi” (intendendosi per tali «*le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere, quale ne sia la fonte*») che la disciplina nazionale mostra maggiormente le proprie difficoltà di adeguamento. Diversamente dalle previsioni della direttiva, infatti, la categoria delle prestazioni di servizi non viene individuata *a contrario* rispetto alla definizione di “*cessioni di beni*” ma assume connotati peculiari che istituiscono una marcata dicotomia tra cessioni di beni – corrispondenti in linea generale ad un

SCARLATA FAZIO M., *I presupposti dell'imposta sul valore aggiunto. Cessione – Concetto e natura*, in *Boll. Trib.*, 1972, 567; INGROSSO M., *Le operazioni imponibili ai fini dell'IVA*, cit., 476 ss. *Contra* FILIPPI P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 19 ss.; CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, cit., 43 ss.; LUPI R. – GIORGI M., *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, cit., 3.

⁵⁹ Come nota MANDÒ G. – MANDÒ D., *Manuale dell'imposta su valore aggiunto*, Milano, 2009, 25, tuttavia, l'assoggettamento ad imposta dell'autoconsumo interno si è dimostrato nell'esperienza di altri Paesi di trascurabile importanza pratica e fonte di numerose complicazioni e contestazioni.

⁶⁰ Con il D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito in L. 6 febbraio 1992, n. 66.

⁶¹ Se la II direttiva consentiva di estendere l'imponibilità a prestazioni di servizi diverse da quelle in essa contemplate, il decreto in linea con la legge delega sceglieva di avvalersi dell'opzione ma limitava tuttavia l'area delle prestazioni rilevanti in funzione dei soggetti tra i quali il servizio veniva reso. La difformità in ordine all'assoggettamento ad imposta delle *sole* prestazioni rese da artisti e professionisti a soggetti imprenditoriali veniva tuttavia superata con le modifiche apportate al D.P.R. n. 633/1972 dal D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, che estendono la tassazione alle prestazioni di servizi nei confronti di chiunque effettuate.

dare – e prestazioni di servizi – caratterizzate tendenzialmente da un *facere* afferendo a diritti di credito.

Conseguenza della scelta operata dal legislatore nazionale è la necessità di procedere ad alcune precisazioni in ordine al rapporto tra le due categorie, le quali portano a ricondurre all'area delle prestazioni di servizi innanzitutto «*le cessioni, concessioni, licenze e simili relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili, a marchi ed insegne e a diritti d'autore*»⁶². Si tratta delle vicende interessanti i beni cd. immateriali che nella prospettiva comunitaria rientrano senza bisogno di specificazioni tra le prestazioni di servizi e di queste seguono la disciplina; in questo senso l'utilizzo dell'assimilazione diviene strumento per risolvere a monte conflitti interpretativi ed applicativi tra sistema comunitario e sistema d'imposta nazionale.

Diversità tra normativa comunitaria e disciplina interna di attuazione si ponevano inoltre rispetto alla tassazione dell'autoconsumo di servizi che non trovava recepimento nazionale se non con le modifiche introdotte dal D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, come convertito dalla L. 22 marzo 1995, n. 85 e limitatamente al cd. autoconsumo esterno^{63 64}.

Anticipiamo inoltre fin d'ora che rilevanti distonie tra diritto sovranazionale e normativa interna si riscontrano invece ancora oggi sotto il profilo della distinzione tra operazioni imponibili e “altre tipologie” di operazioni.

⁶² La previsione assume i termini attuali con il D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla L. 28 febbraio 1997, n. 30, che alle «*cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne*» aggiunge «*le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti*».

⁶³ Sul tema CARPENTIERI L., *L'irrilevanza IVA dell'autoconsumo di servizi: un'ingiustificata asimmetria del sistema*, in *Rass. trib.*, 1995, 119, in commento della pronuncia della Commissione centrale, Sez. XVIII, 5 luglio 1994, n. 2448, che affermava il principio per cui essendo i corrispettivi percepiti dagli esercizi pubblici soggetti ad IVA da ricondursi nell'ambito delle prestazioni di servizi e non delle cessioni di beni, ne discendeva che le somministrazioni gratuite e le somministrazioni per il consumo personale o familiare dell'albergatore erano estranee all'esercizio dell'impresa e come tali fuori dal campo di applicazione del tributo. L'Autrice, rilevando che il sistema IVA non attribuisce rilevanza alla fattispecie dell'autoconsumo di servizi, ritiene che di fronte alla scelta legislativa per la tassabilità dell'autoconsumo di beni – nelle diverse forme dell'autoconsumo in senso stretto, della destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o della professione e dell'assegnazione ai soci –, detta irrilevanza appaia una irragionevole asimmetria, tanto più considerando che l'art. 6, secondo paragrafo, della VI direttiva (pur con una disposizione non cogente) assimila espressamente alle prestazioni di servizio a titolo oneroso le prestazioni “*gratuite effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più in generale, per fini estranei alla sua impresa*”. L'asimmetria, rileva l'Autrice, si presta ad essere sfruttata dal contribuente il quale, ove volesse evitare di vedere assoggettato ad IVA l'autoconsumo di beni, potrebbe tentare di incorporarlo in un autoconsumo di servizi (classica l'ipotesi del costruttore che invece di regalare al figlio l'appartamento già costruito, glielo costruisca gratuitamente).

⁶⁴ Vale tuttavia osservare che la tassazione dell'autoconsumo cd. interno diventa nella VI direttiva solo una facoltà per gli Stati membri sicché la precedente “omissione” diviene “scelta” di non avvalersi dell'opzione.

La II direttiva, descrisse le operazioni assoggettate ad imposta, prevedeva infatti all'art. 10 l'esenzione delle cessioni internazionali e delle prestazioni a queste relative, a fronte della quale facultizzava ciascuno Stato membro, con riserva di consultazione, ad esentare le prestazioni di servizi relative ad importazioni di beni e a stabilire le altre esenzioni ritenute necessarie. In altri termini la direttiva dava conto di due tipologie di operazioni: quelle *imponibili* (che davano luogo all'addebito dell'imposta e all'esercizio del diritto alla detrazione) e quelle *esentate* (nel qual caso l'IVA non era applicata e la detrazione dell'imposta sugli acquisti non poteva essere operata, se non con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi – attive – effettuate al di fuori del territorio nazionale, alle cessioni internazionali di beni e ai servizi relativi e alle importazioni esentate⁶⁵), mantenendosi la distinzione immutata anche con l'ampliamento della categoria delle esenzioni di cui alla VI direttiva⁶⁶.

A livello nazionale, di contro, se la legge delega distingueva tra operazioni imponibili, escluse⁶⁷ ed esenti⁶⁸, con il decreto delegato si giungeva ad individuare ben quattro tipologie di operazioni, tra le quali, oltre alle precedenti, quelle “*non imponibili*”⁶⁹, creandosi tuttavia una confusione tra fattispecie, dettata dalla volontà di assegnare a determinate operazioni un regime piuttosto che un altro di detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti.

Le modifiche apportate nel tempo al D.P.R. n. 633/1972 non hanno interessato tale aspetto che pure sarebbe stato meritevole di rivisitazione, limitandosi il legislatore con l'occasione

⁶⁵ Il riferimento è all'art. 11, par. 2 della II direttiva, ai sensi del quale non era deducibile l'imposta sul valore aggiunto che avesse colpito i beni e i servizi utilizzati per effettuare operazioni non imponibili (da intendersi tuttavia come operazioni estranee al sistema d'imposta) od esentate. Il soggetto passivo era tuttavia autorizzato ad operare la deduzione se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi erano state effettuate al di fuori del territorio od esentate ai sensi dell'art. 10, par. 1 o 2.

⁶⁶ È infatti con la VI direttiva che viene espressamente delineata l'area delle esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico (obbligatorie) nonché delle altre esenzioni che gli Stati erano facultizzati ad introdurre (art. 13, lett. A e B).

⁶⁷ Si tratta delle fattispecie che per espressa previsione normativa (artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972) devono considerarsi estranee alle nozioni di “cessione di bene” e “prestazione di servizio”, da cui l'esclusione delle stesse dal campo di applicazione IVA nonché le operazioni che in applicazione dell'art. 7 del decreto medesimo non si considerano effettuate nel territorio nazionale e sono conseguentemente escluse dall'imposta per difetto del requisito territoriale, di cui oltre ci occuperemo.

⁶⁸ Sono le fattispecie di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 esonerate da imposizione per una *ratio* agevolativa e che non comportano addebito dell'imposta, pur accompagnandosi a questo l'esclusione dell'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti. Da questo punto di vista la finalità che sarebbe propria delle esenzioni tende peraltro a perdersi, da un lato poiché le operazioni esenti agevolano l'acquirente finale cui non viene addebitata l'imposta ma sono favorite ai fini IVA solo nella misura in cui siano “ad alto valore aggiunto”, cioè la loro effettuazione richieda un modesto ammontare di acquisti soggetti al tributo; dall'altro perché l'operatore economico cercherà in ogni caso a far gravare sull'acquirente il costo derivante dall'indetraibilità dell'IVA. In questo senso, come notano LUPU R. – GIORGI M., *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in *Enc. giur. Treccani*, XVII, Roma, 2006, 6, il regime IVA più favorevole in assoluto non è l'esenzione ma l'esclusione o l'assoggettamento ad aliquota zero.

⁶⁹ Si tratta delle cessioni all'esportazione e delle operazioni assimilate (artt. 8 e 8-bis del decreto), delle cessioni intracomunitarie di cui al D.L. n. 331/1993 nonché dei servizi internazionali e connessi agli scambi internazionali di cui all'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972.

dell'attuazione della VI direttiva a delineare diversamente il rapporto tra esclusioni ed esenzioni con riguardo a talune peculiari fattispecie.

Solo con il D.Lgs. 11 febbraio 2010 n. 18, che ha dato attuazione alla direttiva n. 2008/8/CE, si è assistito ad un timido quanto non riuscito tentativo di adeguamento, di cui ci occuperemo al capitolo III.

La critica⁷⁰ è di aver operato nel senso di scelte incoerenti e non conformi al dettato sovranazionale che si ripercuotono, proprio in ragione del fatto che sono state compiute in funzione del regime di detrazione applicabile, sui meccanismi applicativi dell'imposta.

Il riferimento è alle operazioni *escluse* per difetto del requisito territoriale (cessioni di beni e prestazioni di servizi che non si ritengono effettuate nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 7 del decreto nella versione antecedente alle modifiche del 2010) e a quelle *non imponibili* in quanto *destinate* all'estero (cessioni di beni all'esportazione, cessioni di beni intracomunitarie nonché prestazioni di servizi internazionali e connessi agli scambi internazionali), le cui caratteristiche analizzeremo oltre.

2.3. L'importazione di beni

Rientrano tra le fattispecie imponibili IVA, al pari delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di un'attività economica nel territorio nazionale, così come sopra definite, le importazioni di beni da chiunque effettuate. Queste ultime presentano tuttavia caratteri peculiari, che hanno condotto a considerarle “*una categoria a parte all'interno della disciplina sul valore aggiunto*”⁷¹: innanzitutto poiché non è necessario che vengano effettuate da chi agisca nell'esercizio di una attività economica per essere qualificate come operazioni imponibili; in secondo luogo perché prescindono dall'esistenza di un negozio giuridico, applicandosi il tributo in ragione della semplice *introduzione* di beni nel territorio dello Stato; infine in considerazione del particolare meccanismo di riscossione in dogana in conseguenza del quale l'IVA all'importazione è ordinariamente accertata, liquidata e riscossa all'atto dell'espletamento delle procedure doganali.

Proprio in ragione di tali caratteristiche, molto si è discusso in ordine alla natura dell'IVA all'importazione, generalmente ricondotta al medesimo presupposto sostanziale dell'IVA

⁷⁰ In particolare sul tema FANTOZZI A., *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, pt. I, 141 e FEDELE A., *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, pt. I, 146; GALLO F., *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, pt. I, 602; FILIPPI P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 16 ss.

⁷¹ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 625.

nazionale (ancorché con una tecnica impositiva differente⁷²), ma da taluno alla categoria dei diritti di confine o dei diritti doganali⁷³.

Chiarito che si tratta di un presupposto impositivo il quale rientra a pieno titolo nel sistema d'imposta sul valore aggiunto e nell'ambito di questo trova disciplina^{74 75}, vale sottolinearne per quanto d'interesse nel nostro studio alcuni aspetti, in primo luogo ribadendo la *ratio* dell'imposizione dei beni in importazione, espressione della volontà di applicare negli scambi internazionali il principio della tassazione nel Paese di destinazione (e dunque di consumo), attraendo ad imposizione i beni di provenienza estera ed esonerando quelli a loro volta all'estero destinati. È tale criterio che garantisce infatti, da un lato, l'equiparabilità delle operazioni che si realizzano nei singoli territori nazionali indipendentemente dalla provenienza dei beni – i quali vengono tutti ugualmente assoggettati a tassazione secondo le medesime aliquote nazionali –, dall'altro il prelievo dell'imposta nel Paese di consumo del bene stesso, in linea con un modello impositivo a ciò orientato.

In tal senso, come osservato, «l'applicazione dell'IVA per il solo fatto dell'introduzione della merce nel territorio nazionale risponde [...] all'inderogabile esigenza di chiusura del sistema, volta ad equiparare, agli effetti fiscali, la merce di provenienza extracomunitaria [e comunitaria prima dell'abolizione delle frontiere fiscali tra Stati membri] a quella di produzione nazionale»⁷⁶ ed è «riconducibile alla realizzazione della parità di trattamento dei beni ai fini IVA, nella prospettiva di evitare ingiustificate discriminazioni, sotto il profilo dell'assoggettamento (o meno) al tributo in funzione della relativa provenienza, nel senso di rendere irrilevante sul piano del peculiare meccanismo impositivo l'acquisto nel territorio di

⁷² Come rileva PEIROLO, *L'IVA nei rapporti con l'estero*, Milano, 2003, 370-371.

⁷³ Si veda la tesi, seppur isolata, di BISCOTTINI G., *Profili internazionalistici dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Studi in onore di Udina M.*, tomo II, Milano, 1975, 962 ss., secondo la quale la legge istitutiva dell'imposta sul valore aggiunto avrebbe dato vita nella realtà a due distinti tributi, l'IVA vera e propria e lo speciale diritto di confine costituito dall'imposizione collegata all'importazione nel territorio doganale. L'autonomia dell'IVA all'importazione deriverebbe secondo l'Autore da un lato dalla diversità dei presupposti, dall'altro dalla sua "autonoma disciplina".

⁷⁴ A livello nazionale agli artt. 67 ss. del D.P.R. n. 633/1972, dove il legislatore nazionale descrive le importazioni quali le operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità (a seguito dell'introduzione della disciplina IVA degli scambi intracomunitari di beni) e che non siano già stati immessi in libera pratica in un altro Paese membro della Comunità ovvero che siano provenienti da territori da considerarsi da questa esclusi. Si tratta in particolare delle *operazioni di immissione in libera pratica* nel territorio nazionale, delle *operazioni di perfezionamento attivo*, delle *operazioni di ammissione temporanea*, delle *immissioni al consumo* di beni provenienti da Monte Athos, isole Canarie e Dipartimenti francesi d'oltremare, delle *reimportazioni a scarico di esportazione temporanea* fuori della Comunità e della *reintroduzione di beni* precedentemente esportati fuori della Comunità.

⁷⁵ Peraltro come osserva FILIPPI P., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, 194, nonostante la sua peculiarità la disciplina delle importazioni resta pur sempre coordinata con quella delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi in quanto l'imposta pagata per le importazioni effettuate da un soggetto passivo d'imposta influisce direttamente sulla misura del versamento che il soggetto deve eseguire a scadenze periodiche, essendo detraibile, da quella relativa alle operazioni imponibili effettuate.

⁷⁶ Così POTITO E., *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, 1995, 120.

uno Stato terzo di beni successivamente introdotti in Italia, rispetto a quelli ivi acquistati direttamente»⁷⁷.

Rispondono sotto questo profilo ad esigenze peculiari che non alterano il principio generale, le fattispecie che ne costituiscono eccezione e per le quali l'IVA all'importazione non trova applicazione. Si tratta di ipotesi (previste all'art. 68 del D.P.R. n. 633/1972 nell'ordinamento italiano⁷⁸) rispondenti a ragioni di coerenza sistematica (ciò che avviene per i beni importati da parte di soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione, assimilate ovvero servizi internazionali nonché per i beni la cui cessione è esente dall'imposta) ovvero di garanzia della più semplice modalità applicativa del tributo (come per le cessioni di energia elettrica e gas naturale mediante sistemi di distribuzione, di cui ci occuperemo), in alcuni casi caratterizzate dall'esiguità dei valori in gioco (per i campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati), altre dall'utilità sociale delle operazioni (per i beni donati a enti pubblici ovvero associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca ovvero per i beni donati a popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi).

Un secondo aspetto meritevole di evidenziazione attiene poi alla determinazione della base imponibile, costituita dal valore doganale del bene (comprese le imposte, i dazi, i prelievi e le altre tasse dovuti fuori dello Stato membro di importazione ad eccezione dell'IVA) – come già prevedeva l'art. 8 della II direttiva – nonché dalle spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni all'interno dello Stato membro d'importazione (art. 11, lett. B) della VI direttiva ed oggi artt. 85 e 85 della direttiva n. 2006/112/CE). Tale profilo verrà in rilievo nel prosieguo della trattazione quando ci si soffermerà sulle difficoltà di determinare l'IVA in dogana per quei beni, come il *software*, che incorporano un valore che non è quello del mezzo fisico che ne costituisce il supporto.

Un ultimo profilo da porre in rilievo attiene a come la nozione di importazione abbia subito un'importante modifica a seguito dell'abolizione delle frontiere tra gli Stati membri della Comunità. Prevedeva la II direttiva (art. 7) che l'“*importazione di un bene*” consistesse nella sua introduzione “*all'interno del paese*”, intendendosi per tale (ai sensi dell'art. 3) «*il territorio nel quale lo Stato interessato applica l'imposta sul valore aggiunto; detto territorio deve abbracciare, in linea di massima, l'insieme del territorio nazionale, ivi comprese le acque*

⁷⁷ In questo senso COMELLI A., *Iva nazionale e IVA comunitaria*, cit., 563, richiamando anche l'indirizzo di GIOVANNINI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, in BATISTONI FERRARA F. – GRIPPA SALVETTI M.A., *Lezioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 1992, 186.

⁷⁸ La disciplina comunitaria di riferimento è contenuta all'art. 143 della direttiva n. 2006/112/CE, già artt. 14, par. 1, e 28-*quater*, parte D, della VI direttiva.

territoriali». La nozione di importazione contenuta nella VI direttiva, riproduttiva della II, viene successivamente limitata all'introduzione nel territorio comunitario (pur con applicazione delle aliquote nazionali a seconda dello Stato membro di introduzione) di beni di provenienza extra-CE, ai sensi del modificato art. 7, legato all'introduzione di un apposito regime per gli scambi intracomunitari che appresso delinearremo.

2.4. *Lo scambio intracomunitario di beni dopo l'abolizione delle frontiere fiscali*

È d'uopo a questo punto soffermarsi sull'ulteriore fatto generatore del tributo che nella progressiva integrazione dei mercati nazionali verso la creazione di un mercato unico il legislatore comunitario è venuto ad individuare.

Si tratta dell'acquisto intracomunitario di beni, la cui rilevanza nel sistema IVA è il frutto dalla scelta di accompagnare l'abolizione delle frontiere fisiche e doganali tra Stati membri con l'ulteriore abbattimento di quelle fiscali, in una logica di libero transito dei beni tra i Paesi aderenti alla Comunità⁷⁹; logica che muove nel senso della soppressione delle previgenti imposizioni all'importazione e dello sgravio all'esportazione per gli scambi tra gli Stati membri, sulla scia degli impegni assunti nel Trattato e ribaditi nelle successive direttive IVA, quale corollario del completamento del mercato interno.

Si delinea così, nel sistema d'imposta, una nuova area territorialmente rilevante, quella del "territorio della Comunità", che da un lato viene ad essere idealmente costituita dalla sommatoria dei territori nazionali dei Paesi membri e dall'altro si giustappone al territorio (indistinto) che si localizza oltre i confini doganali (divenuti comunitari), quello dello spazio dell'extra-CE.

Dalla necessità di regolare sotto il profilo dell'imponibilità IVA quelle transazioni transnazionali che abbandonano il regime delle importazioni/esportazioni nasce un nuovo presupposto impositivo dalla peculiare disciplina. L'abolizione delle frontiere implica infatti innanzitutto la rimediazione del principio regolante gli scambi tra Stati membri, quello della

⁷⁹ Sotto il profilo dell'armonizzazione delle legislazioni fiscali e la creazione di un mercato unico equiparabile ad un mercato interno tra gli Stati aderenti, cui l'abolizione delle frontiere risponde, è l'Atto Unico Europeo del 1986 a rappresentare uno spartiacque nello sviluppo della Comunità Europea. Il suo art. 13, infatti, introduce nel Trattato istitutivo della CEE l'art. 8-A, il quale, ai commi 2 e 3, stabilisce il termine del 31 dicembre 1992 perché la Comunità adotti le ulteriori misure destinate all'instaurazione progressiva del mercato interno, inteso come spazio senza frontiere nel quale sia assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni del Trattato. La stessa data ultima viene individuata perché la Commissione proceda all'individuazione di come abolire le frontiere fiscali tra Stati, modificando sul punto, l'art. 17 dell'Atto, l'art. 99 del Trattato. In tal senso, come nota CECAMORE L., *Valore aggiunto (Imposta sul)*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, XVI, Torino, 1999, 351, l'Atto Unico con la previsione dell'instaurazione progressiva del *mercato interno*, come ora delineato, rappresenta il superamento della nozione di *mercato comune*.

tassazione nel Paese di destinazione (da cui la tassazione delle importazioni e la detassazione delle esportazioni), che permane nei rapporti con gli Stati non aderenti alla Comunità ma il cui abbandono nell'area europea sembrava necessitata nell'ottica di un completo superamento degli ostacoli di natura fiscale all'integrazione.

Tenteremo più oltre di rispondere alla domanda se tale opzione fosse davvero obbligata o quantomeno la preferibile, limitandoci qui ad evidenziare l'impulso degli organi comunitari all'adozione dell'opposto principio della tassazione delle operazioni rilevanti IVA nello Stato di origine, ritenuto maggiormente rispondente alla logica dell'integrazione ed il quale, laddove accompagnato dalla completa armonizzazione delle discipline nazionali, avrebbe realizzato l'equiparazione tra operazioni nazionali e operazioni verso Stati membri⁸⁰.

Vale sul punto rammentare le tappe attraverso le quali si giunge all'attuale disciplina degli scambi intracomunitari, che si discosta tuttavia dal modello ideale originariamente prospettato dalla Commissione europea e che conduce, a fronte dell'impossibilità nel breve periodo di sopprimere le discrasie esistenti tra normative nazionali, ad una soluzione di compromesso realizzata da un lato attraverso il mantenimento per così dire "virtuale" delle frontiere fiscali e dall'altro conservando il principio della tassazione a destino in tutti i casi di potenziale distorsione del mercato (ciò che avviene negli scambi tra operatori economici nonché laddove l'acquisto venga effettuato da soggetti che seppur privati o equiparati abbiano le potenzialità di alterare la concorrenza, come oltre chiariremo).

Il modello originario di disciplina degli scambi intra-CE veniva delineato nelle proposte di direttiva contenute nei documenti COM (87) 321 def. e COM (87) 322 def., rispettivamente sul

⁸⁰ La tassazione nel Paese di origine si fonda sul principio secondo il quale i produttori assolvono le varie imposte nello Stato in cui ha luogo il processo produttivo relativo, indipendentemente dalla loro destinazione o dal mercato di consumo: ovunque vada il prodotto porta sempre incorporate nel prezzo le imposte che ha pagato durante la lavorazione, ciò che presuppone l'assoluta irrilevanza del passaggio della merce da un Paese all'altro. La tesi opposta, quella della tassazione a destinazione, trova invece fondamento nella considerazione che il pagamento di imposte che incidano sul processo produttivo si ripercuote necessariamente sui prezzi di vendita, i quali, per essere remunerativi, devono essere elevati fino ad includere le imposte pagate, imposte che per effetto di un processo di traslazione vengono assolve di fatto dai consumatori. Sul tema, in particolare, FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, 997-998 e ARMELLA S., *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto: tesi di dottorato in diritto tributario internazionale e comparato*, Università degli studi di Genova, Facoltà di giurisprudenza – Istituto di scienze economiche e finanziarie, 1999, 31 ss., la quale ulteriormente osserva come sotto il profilo economico il principio della tassazione a destino si fonda su due argomenti: da un lato il cd. *benefit to consumer*, per il quale, considerato che i consumatori del Paese di destinazione si avvantaggiano dei servizi statali finanziati mediante le imposte, se le esportazioni non fossero esonerate dal tributo i consumatori del Paese di importazione dovrebbero ugualmente finanziare le prestazioni di uno Stato da cui non conseguono alcun beneficio; dall'altro il cd. *competition-argument*, che muove dalla considerazione secondo cui gli imprenditori che esercitano un'attività nei Paesi dove le aliquote dell'imposta sulla cifra d'affari sono elevate sarebbero, in mancanza di applicazione del principio del paese di destinazione, svantaggiati sul piano della concorrenza in quanto dovrebbero subire sui mercati esteri quella di merci assoggettate ad un prelievo più ridotto (21-22).

ravvicinamento delle aliquote negli Stati membri e sulle misure tecniche per la soppressione delle frontiere fiscali e l'abolizione delle nozioni di importazione ed esportazione negli scambi intracomunitari.

Si trattava di proposte di modifica al sistema IVA strettamente coordinate tra loro, non potendosi non accompagnare la soppressione delle frontiere fiscali nei termini ivi delineati (la proposta n. 322 metteva infatti in atto il richiamato principio dell'imposizione all'origine, per il quale la tassazione delle cessioni imponibili doveva avvenire nel paese di provenienza dei beni trasportati in un altro Stato membro) quantomeno ad un livellamento delle aliquote⁸¹.

La novità era evidente: se il precedente regime delle operazioni interstatali prevedeva infatti al momento del passaggio delle frontiere del bene l'interruzione dell'operare dei meccanismi attuativi (rivalsa/detraazione) dell'IVA, con azzeramento del procedimento (da cui il rimborso d'imposta da parte dello Stato esportatore) e rinnovo dall'origine dello stesso (con applicazione di imposte di compensazione a favore dello Stato importatore)⁸², il nuovo sistema era invece rappresentato da un meccanismo *non interrotto*, caratterizzato dalla detraibilità dell'IVA sugli acquisti assolta in un Stato membro da parte dell'operatore localizzato in altro Paese comunitario, che dilatava per gli operatori economici il territorio di ciascuno Stato fino ad assumere in un certo senso come limite i confini della Comunità⁸³, cui si accompagnava un particolare sistema di gestione dei rapporti tra Stati quanto al riparto del gettito.

Il rilievo che la tassazione dovesse colpire la capacità economica che si manifesta nel consumo comportava infatti che l'entrata dell'imposta fosse acquisita dal Paese in cui il bene veniva ad essere consumato. Si immaginava allora un meccanismo di compensazione tra Stati gestito a livello europeo, fondato sulle dichiarazioni dei singoli Paesi in ordine agli scambi intra-europei intervenuti in un determinato arco temporale e dunque: sull'ammontare dell'IVA relativa a cessioni di beni resi a soggetti residenti di altri Paesi della Comunità da un lato; sugli importi IVA addebitati ai residenti da soggetti passivi operanti in detti Paesi dall'altro⁸⁴.

⁸¹ Tale aspetto è ben delineato da tutti i commentatori dell'epoca, in particolare, FANTOZZI A., *Realtà e prospettive in materia di IVA*, in *Rass. trib.*, 1988, pt. I, 504 ss.; CECAMORE L., *L'armonizzazione delle imposte indirette. L'IVA – luci e ombre*, in *Rass. trib.*, 1988, pt. I, 589 ss.; AMATUCCI A., *Aspetti fiscali dell'Atto unico europeo*, in *Rass. trib.*, 1989, pt. I, p. 141 ss., per il quale l'Atto Unico Europeo non poteva consentire, almeno come obiettivo finale, la permanenza di aliquote diverse in quanto le conseguenze derivanti avrebbero violato altri principi fondamentali del Trattato.

⁸² Così AMATUCCI A., *Aspetti fiscali dell'Atto unico europeo*, cit., 145.

⁸³ Evidenza tale profilo di novità, ritenendolo sostanziale, CECAMORE L., *L'armonizzazione delle imposte indirette. L'IVA – luci e ombre*, cit., 593 ss., il quale segnalava come lo stesso si accompagnasse ad altra innovazione, formale, del pari da non sottovalutarsi: quella della rilevanza della fattura emessa da operatore di altro Stato.

⁸⁴ Sul tema dell'abolizione delle frontiere fiscali e sul meccanismo di compensazione proposto CECAMORE L., *L'armonizzazione delle imposte indirette. L'IVA – luci e ombre*, cit.; FANTOZZI A., *Il sistema italiano verso il mercato unico europeo*, in *Rass. trib.*, 1988, pt. I, 551 ss. nonché ID., *Realtà e prospettive in materia di IVA*, cit.; AMATUCCI A., *Aspetti fiscali dell'Atto unico europeo*, cit. Per una

Più in particolare, corrispondendo alle “esportazioni” un debito dello Stato nei confronti del centro (spettava infatti l’IVA – come chiarito – allo Stato di destinazione/consumo, il quale consentiva al contempo la detrazione dell’IVA assolta sull’acquisto intra-CE da parte dell’operatore nazionale) ed un credito alle “importazioni” (per un meccanismo speculare a quello descritto), ciascuno Stato avrebbe fatto valere nei confronti della stanza di compensazione le risultanze algebriche finali, potendo risultare debitore o creditore della differenza a seconda che prevalessero o meno le operazioni verso l’estero-Comunità.

I profili critici non mancavano⁸⁵, a partire dalla complessità di realizzazione di tale cd. *clearing house*, la quale accompagnata dalla difficoltà di raggiungere in tempi brevi una maggiore armonizzazione dei sistemi nazionali dal punto di vista della qualificazione delle operazioni, della disciplina riguardante la detrazione, del calcolo della base imponibile e non per ultimo delle aliquote applicabili, inducevano a sviare dal modello originario⁸⁶.

Si adotta così con la direttiva 16 dicembre 1991 n. 91/680/CEE un regime transitorio, con originaria scadenza al più tardi al 31 dicembre 1995⁸⁷, oggetto tuttavia di successive proroghe a

disamina dei due metodi attraverso cui una stanza di compensazione può essere realizzata VANISTENDAEL F., *A proposal for a Definitive Vat System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing*, in *EC Tax Review*, 1995, 48 ss., il quale rileva come il meccanismo possa operare tanto sui dati forniti dalle dichiarazioni fiscali dei contribuenti (che tuttavia sarebbero gravati dall’obbligo di indicare le operazioni attive e passive realizzate con riferimento ai singoli Paesi membri) ovvero su dati macro-economici.

⁸⁵ Per una accurata disamina CECAMORE L., *L’armonizzazione delle imposte indirette. L’IVA – luci e ombre*, cit., 600 ss.

⁸⁶ Sono questi fattori in grado di creare distorsioni della concorrenza. Si pensi al caso in cui un’operazione sia ritenuta imponibile nello Stato di origine ma esente in quello di destinazione nonché all’ipotesi in cui le regole di esercizio del diritto di detrazione nello Stato di consumo siano diverse da quelle (da ritenersi applicabili) del Paese di provenienza ovvero alla possibilità che le basi imponibili siano diversamente determinabili. Ancora più evidenti le distorsioni causate dalla differenza di aliquote che, vigente il criterio della tassazione all’origine, da un lato porterebbero alla localizzazione degli operatori nei Paesi a più bassa aliquota e dall’altro all’acquisto in tali Stati da parte di coloro per i quali l’imposta non fosse neutrale (essendo consumatori finali o enti equiparabili – per i quali l’imposta è un esclusivamente costo non essendo esercitabile la detrazione – ovvero soggetti con limiti alla detraibilità) con un sviamento dei traffici ed una non più equa ripartizione del gettito. Rileva inoltre CECAMORE L., *L’armonizzazione delle imposte indirette. L’IVA – luci e ombre*, cit., 598, la possibilità che in tale sistema le imprese tendano a localizzarsi, anche mediante l’istituzione di propri depositi, in Paesi ad aliquota meno elevata e la convenienza a procedere allo sdoganamento (in caso di importazioni) nel Paese in cui i beni scontino una aliquota minore.

Un primo iniziale ravvicinamento delle aliquote, del tutto insufficiente a produrre il passaggio al regime della tassazione nel Paese di origine, viene realizzato con la direttiva 19 ottobre 1992 n. 92/77/CEE che prevede l’abrogazione delle aliquote maggiorate, l’applicazione di aliquote ordinarie da parte degli Stati membri non inferiori al 15% e la possibilità di adottare una o due aliquote ridotte non inferiori al 5% applicate esclusivamente a determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi. Le previsioni si discostano molto dalle precedenti proposte che pur individuando due fasce di aliquote, prospettavano che l’aliquota ridotta non fosse superiore al 4% né superiore al 9% e che quella normale si attestasse tra il 14% ed il 20%.

⁸⁷ Come previsto dall’art. 28-terdecies della direttiva.

seguito delle quali lo stesso è ancora in vigore, potendosene – pare – affermare, anche alla luce delle più recenti modifiche al sistema IVA, il carattere della definitività⁸⁸.

Il legislatore comunitario sceglie per l'imposizione delle cessioni intracomunitarie che danno luogo ad un trasporto o ad una spedizione da un Paese CE ad un altro, tra operatori economici (nonché delle prestazioni di servizi connesse agli scambi intracomunitari), un modello che da una parte attribuisce rilevanza (e registra) l'operazione realizzata nel Paese di provenienza e dall'altra definisce l'acquisto come una nuova operazione imponibile nel Paese di destinazione.

L'abolizione delle barriere fiscali e la creazione di un mercato unico si realizza dunque in maniera differente da quella originariamente prospettata. Tale obiettivo viene infatti raggiunto non eliminando *totalmente* le frontiere fiscali ed accettando il principio di tassazione nel Paese di origine ma piuttosto mantenendo il criterio dell'imponibilità a destino e rendendo "virtuali", cioè meramente formali, le frontiere fiscali, così sottraendo ad esse le operazioni di controllo e di applicazione dell'imposta al confine⁸⁹. Si creano peraltro contestualmente le premesse, derivanti dall'esigenza di evitare frodi ed evasioni d'imposta nonché la potenziale riduzione di gettito conseguente al mancato incasso dell'IVA presso le dogane, per la ricerca di una più efficace cooperazione a livello amministrativo tra le competenti Autorità degli Stati medesimi⁹⁰.

Ebbene, il meccanismo viene delineato attorno all'esenzione/esonero della cessione intracomunitaria tra soggetti passivi (al pari delle cessioni all'esportazione) e all'imposizione dell'acquisto nel Paese di destinazione delle merci, la quale si realizza attraverso la scelta di un criterio di radicamento territoriale dell'operazione per il quale la stessa si considera avvenuta nel luogo in cui il bene si trova al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto⁹¹.

⁸⁸ Si è osservato come l'adozione del principio di tassazione nel Paese di origine favorisca i Paesi esportatori, pur essendo questi tenuti a trasferire le entrate acquisite al Paese di consumo; sarebbe dunque questa, in realtà, la ragione politica della mancata introduzione del sistema di imposizione IVA definitivo. Così SACCHETTO C., *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in *L'evoluzione dell'ordinamento italiano tributario*, Atti del convegno del 2-3 luglio 1999 per i settantenni di «Diritto e pratica tributaria», coordinati da UCKMAR U., Padova, 2000, 807.

⁸⁹ In questi termini, FANTOZZI A., *Il sistema italiano verso il mercato unico europeo*, cit., p. 555.

⁹⁰ Come rileva COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, 243 ss., che richiama la definizione di TERRA B.J.M., *Removal of Fiscal Frontiers. Administrative Cooperation in the Field of Indirect Taxation (VAT)*, in *International VAT Monitor*, giugno, 1992, 8, per il quale il regolamento 27 gennaio 1992 n. 218/92, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA), avrebbe costituito «*the corner stone of the VAT system within the Community during the transitino period*».

⁹¹ Nota come l'applicazione del principio di tassazione nello Stato membro di destinazione per le operazioni nei confronti dei soggetti passivi d'imposta sia stata realizzata sia modificando la disciplina della territorialità dell'imposta sia attraverso l'introduzione di un nuovo presupposto d'imposta (l'acquisto intra-comunitario di beni), MASPE P., *Gli scambi intracomunitari*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001, 873.

In questo modo un unico evento dal punto di vista economico e giuridico dà vita a distinte operazioni, simmetriche l'un l'altra⁹², delle quali la cessione esente e l'acquisto imponibile, in modo tale da evitare il fenomeno della doppia imposizione⁹³ e mantenere al contempo, da un lato, la neutralità dell'imposta rispetto agli operatori economici, dall'altro la parità di trattamento tra prodotti nazionali e prodotti provenienti da altri Paesi membri, pur in mancanza di una completa armonizzazione dei sistemi nazionali d'imposta.

È questo peraltro il primo momento in cui emerge con chiarezza il nesso tra territorialità e meccanismo applicativo del tributo, che si riflette nel mutamento in termini di soggettività passiva d'imposta che si accompagna all'introduzione del principio di tassazione a destino per le operazioni tra operatori economici ed in conseguenza del quale non è più il cedente/prestatore⁹⁴ ad essere tenuto ad applicare l'imposta bensì il cessionario/committente ad assoggettare l'operazione al tributo nel proprio Stato attraverso il meccanismo dell'inversione contabile (cd. *reverse charge*).

⁹² Sulla simmetricità del meccanismo, MASPES P., *Gli scambi intracomunitari*, ult. cit. e FORTE U., *Il funzionamento del regime transitorio dell'IVA negli scambi intracomunitari – Valutazione dei risultati e prospettive per il regime definitivo*, in *Il fisco*, 1995, 8320.

⁹³ Vale precisare, richiamando sul tema ARMELLA S., *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto: tesi di dottorato in diritto tributario internazionale e comparato*, cit., 4 ss., che per stabilire se vi sia doppia imposizione nelle imposte sulla cifra d'affari occorre muovere dalla loro natura, quella per cui lo Stato percepisce il tributo sulla partecipazione all'attività economica. In questo senso è l'identità oggettiva del fatto economico assunto dal legislatore quale presupposto impositivo che qualifica la tassazione, anche nei confronti di soggetti diversi, in termini di doppia imposizione nel settore dei consumi. Si tratta dunque di una doppia imposizione cd. economica che può essere evitata proprio attraverso il principio di territorialità e di tassazione nel paese di destinazione.

Sulla peculiare natura della doppia imposizione nelle imposte indirette come l'IVA anche AUMAYR E. – DAURER V. – ECKER T., GEIBLER E. – SEK M. – USS M., *Conference: Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, Intertax, 2009, 500 e TERRA B.J.M., *VAT in the EEC: the place of supply*, in *Common Market Law Review*, 1989, 451.

Rileva correttamente BIZIOLI G., *Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-) Taxation in the Income and VAT/GST Contexts*, in LANG M. – MELZ P. – KRISTOFFERSON E., *Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and Differences*, IBFD, 2009, 383 ss., che le cause della doppia imposizione (economica) in ambito IVA derivano dalla diversa implementazione della regola della tassazione al consumo (ovvero a destino), dovuta alle molteplici interpretazioni di “luogo di consumo” nonché alle difficoltà di individuare dove questo si svolge e di fondare la riscossione dell'IVA esclusivamente sulla prova del consumo. Tutte queste situazioni danno luogo all'uso di presunzioni nel determinare il luogo di tassazione ai fini IVA che tuttavia possono portare alla doppia tassazione della stessa transazione. Osserva l'Autore come i problemi con l'applicazione della tassazione a destinazione colpiscano soprattutto la fornitura di servizi (397). Più in particolare – osserva richiamando il *Consultation paper* della Commissione, *Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases*, del 5 gennaio 2007, rinvenibile sul sito http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/index_en.htm – la doppia imposizione IVA può nascere anche in un contesto armonizzato derivando : 1) dalla discrezionalità delle legislazioni nazionali nel dare attuazione alla direttiva in particolare in ordine alla definizione del luogo di effettuazione della prestazione o/o alla definizione degli elementi soggettivi ed oggettivi della transazione; 2) dai conflitti interpretativi; 3) dai conflitti di caratterizzazione dell'operazione (399-400).

⁹⁴ Si fa riferimento anche al prestatore poiché il regime IVA degli scambi di beni intracomunitari si estende in alcuni isolati e specifici casi anche alle prestazioni di servizi interstatali, per il quale si rimanda al par. 2.2.2.

Approfondiremo tale profilo osservando tuttavia già da ora come la disciplina della territorialità degli scambi di beni intracomunitari, accompagnata dal richiamato sistema di applicazione dell'imposta, risulti lo strumento per risolvere il problema legato alle difficoltà di consentire ad un operatore non residente di detrarre dall'IVA dovuta nello Stato nel quale l'operazione è imponibile, l'imposta assolta sugli acquisti effettuati in altro Stato membro⁹⁵. Il peculiare meccanismo applicativo delineato diviene in altri termini strumento di garanzia del principio di neutralità negli scambi commerciali di beni tra Stati della Comunità.

E tuttavia il passaggio dal meccanismo della detrazione a quello della non imponibilità non è esente da profili critici. Come da alcuno rilevato⁹⁶, infatti, se la creazione di uno spazio fiscale comunitario è volta ad assicurare la piena parità di trattamento tra operazioni/attività nazionali e operazioni/attività comunitarie, in modo tale che un onere tributario differenziato tra Paesi di una medesima Comunità Economica non possa falsare la concorrenza ed incidere su quel *level playing field* che viene posto a fondamento del libero mercato, allora nessuna operazione che coinvolga più Stati membri dovrebbe risultare più onerosa sotto il profilo fiscale della corrispondente operazione effettuata all'interno di un solo Stato e nessuna attività o prestazione di servizi dovrebbe risultare di più difficile esercizio in uno anziché in un altro Paese alla stessa appartenente. Tale obiettivo non sembra essere stato raggiunto laddove in conseguenza dell'adozione del peculiare sistema di applicazione dell'imposta negli scambi intracomunitari l'operazione transnazionale risulta più agevolata di quella interna, in particolare sotto il profilo dei flussi finanziari e dell'anticipazione dell'imposta che sussiste solo per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nazionali per le quali il meccanismo applicativo risulta di detrazione di imposta da imposta e non di inversione contabile⁹⁷.

Un'evoluzione sul punto sembra segnata dalla recente riforma della territorialità IVA di cui qui ci si vuole occupare, quantomeno sotto il profilo dell'estensione del meccanismo della non imponibilità come metodo alternativo e concorrente a quello della detrazione.

⁹⁵ Rileva in proposito FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, cit., 999 che tra i vantaggi della tassazione a destino è da annoverarsi proprio il rispetto del criterio di attribuzione del tributo al Paese dove ha luogo il consumo e dove avviene la detrazione.

⁹⁶ In questi termini FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, cit., 1001 ed anche VANISTENDAEL F., *A proposal for a Definitive Vat System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing*, cit., 45-46, il quale rilevava sul punto come il motivo più importante per il quale superare il regime transitorio degli scambi intra-CE fosse garantire la parità di trattamento tra operazioni nazionali e intracomunitarie, queste ultime avvantaggiate dal non dover scontare finanziariamente l'IVA.

⁹⁷ Ancora FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, *ult. cit.* e SACCHETTO C., *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in *L'evoluzione dell'ordinamento italiano tributario*, cit., 806.

3. *Cessione di bene – prestazione di servizio: le difficoltà qualificatorie*

Si intuisce da quanto precede in ordine ai fatti generatori del tributo, l'importanza della qualificazione delle operazioni poste in essere nell'esercizio dell'attività economica, da un lato per tracciare la linea di confine tra ciò che è rilevante ai fini del sistema d'imposta e ciò che non lo è, dall'altro per definirne il regime impositivo applicabile.

Se infatti in una prospettiva di rapporti commerciali tra operatori nazionali la distinzione tra cessione di bene e prestazione di servizio assume rilevanza quanto ad alcuni specifici profili in particolare attinenti al momento di effettuazione dell'operazione e agli obblighi strumentali alla stessa connessi (che più oltre meglio analizzeremo), in un'ottica transnazionale di scambi tra Stati la qualificazione nell'un senso o nell'altro incide tanto sulla localizzazione delle operazioni (e dunque sulla loro imponibilità in un luogo piuttosto che in un altro ovvero in alcuno) – profilo questo che attiene non solo al riparto del gettito tra Stati ma anche all'eventualità che si verificano doppie imposizioni ovvero salti d'imposta, fenomeni ugualmente da evitarsi in un sistema in cui la neutralità voglia essere garantita – quanto sul meccanismo applicativo del tributo (detrazione/rimborsi dell'IVA a credito o *reverse charge*).

Così l'importazione di un bene determina la sua tassazione nel Paese di introduzione e la riscossione dell'IVA in dogana mentre la realizzazione di una cessione tra operatori di Stati comunitari (ovvero di una delle prestazione di servizi che segua la disciplina degli scambi intraCE di cui oltre ci occuperemo in dettaglio) la localizzazione dell'acquisto imponibile nel Paese di destinazione del bene e l'applicazione dell'inversione contabile. La qualificazione di una operazione quale prestazione di servizi comporta infine che laddove la stessa assuma carattere transnazionale si debba dare attuazione ad un apposito insieme di regole recanti l'individuazione del luogo in cui la stessa è da intendersi effettuata e conseguentemente assoggettata ad imposta (su cui *cfr.* capitolo II).

Il sistema si fonda allora sull'individuazione di quali atti o fatti assumano rilevanza ai fini dell'applicazione del tributo ma anche sulla capacità di renderne una qualificazione “*corretta*” nel senso di *condivisa*. Quest'ultima rileva in particolare con riguardo all'esigenza di garantire quella neutralità concorrenziale che si persegue nei rapporti commerciali tra Stati della Comunità, in cui il sistema delle simmetrie è particolarmente accentuato, e che si declina anche in un'uniforme interpretazione delle nozioni di “*cessione di bene*” e “*prestazione di servizio*”.

E tuttavia all'attuazione pratica ciò che poteva sembrare una mera automatica riconduzione all'una ovvero all'altra categoria ha mostrato le proprie criticità. Nonostante le nozioni di cessione di bene e prestazione di servizio siano state positivamente delineate, infatti, né il legislatore comunitario né tanto meno quello nazionale (che sembra in realtà aver ingenerato

confusioni ulteriori) appaiono aver approfondito la definizione concettuale e non puramente descrittiva delle due categorie, le quali nella loro contrapposizione dicotomica, nell'IVA più che nelle altre imposte (quelle sui redditi in particolare), identificano le forme attraverso cui la ricchezza si produce e alla quale la stessa va necessariamente ricondotta⁹⁸. Tale omissione, a volte colmata con una qualificazione *ex lege* di un particolare tipo di operazione (come accaduto per il commercio elettronico diretto), altre con l'aiuto interpretativo della Corte di giustizia (ad esempio in tema di operazioni composite), non ha agevolato il confronto con quelle trasformazioni economiche e quel progressivo passaggio da un'economia industriale ad un'economia di servizi e beni immateriali⁹⁹ cui si è negli ultimi decenni assistito e alla quale il diritto almeno tributario ha mostrato e mostra le proprie difficoltà di adeguamento.

Le categorie tradizionali, incluse le giustapposte nozioni di “*cessione di bene*” e “*prestazione di servizio*” non sembrano più essere in grado di descrivere a livello giuridico la sottesa realtà economica, entrando la distinzione profondamente in crisi e richiedendo una rimeditazione o quantomeno un'analisi della adattabilità delle categorie in questione alle nuove fattispecie che si affacciano nel commercio e negli scambi internazionali¹⁰⁰.

3.1. Le operazioni “composite”

Quello delle operazioni cd. “composite” è un tema che dà luogo ad interessanti spunti di riflessione in ordine alla distinzione tra cessioni di beni e prestazioni di servizi, i quali si accompagnano alle difficoltà applicative che gli operatori economici da un lato e le Amministrazioni finanziarie dall'altro incontrano nell'attuazione del tributo e che inducono a confrontarsi, ancora una volta, con le soluzioni rese sul punto dall'organo di vertice cui è deputata l'interpretazione del diritto comunitario, ripetutamente pronunciandosi sul tema in difetto dell'individuazione normativa di un criterio da assumersi per verificare se più “attività” scaturenti da un'unica pattuizione contrattuale possano (*rectius* debbano) considerarsi un

⁹⁸ In questo senso PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003, 269-270.

⁹⁹ Per una accurata disamina di tale profilo, l'interessante raccolta degli atti del Convegno organizzato dalla Camera di Commercio di Pavia, dal Dipartimento di economia pubblica e territoriale di Pavia e dalla Confcommercio di Roma, 13-14 ottobre 1989, contenuta in DE NOVA G. – INZITARI B. – TREMONTI G. – VISENTINI G. (a cura di), *Dalle res alle new properties*, Milano, 1991, richiamato nel proprio lavoro da PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, cit.

¹⁰⁰ Sulla crisi della tradizionale distinzione cessione di bene/prestazione di servizio, PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, cit.; MICELI R., *La territorialità IVA nelle “operazioni telematiche”*, in *Rass. trib.*, 2004; FICARI V., *Regime fiscale delle transazioni telematiche*, in *Rass. trib.*, 2003; MARELLO E., *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, cit.

Si interroga sulla possibilità di utilizzare proficuamente rispetto ai beni immateriali le tradizionali categorie giuridiche, MESSINETTI D., *Beni immateriali (dir. priv.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, V, 1998, 1.

unicum e nel caso per stabilire come procedere ad un'esatta qualificazione dell'"unica" operazione realizzata.

Vale partire dal dato normativo, richiamando innanzitutto il già menzionato art. 2, par. 2 della I direttiva (oggi art. 1, par. 2 della direttiva n. 2006/112/CE), a mente del quale «*a ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo*». Da tale disposizione, richiamata nei paragrafi che precedono come fondante il meccanismo applicativo dell'imposta, si fa infatti ordinariamente discendere il principio dell'unicità dell'operazione rilevante ai fini IVA¹⁰¹ nonché la nascita frazionata e singola della debenza del tributo.

Altresì di rilievo, per il tema in oggetto, la previsione per la quale nella base imponibile devono essere compresi le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA e le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione (art. 78 della direttiva n. 2006/112/CE, in precedenza art. 11, parte A, par. 2 della VI direttiva CEE e già il punto 13 dell'All. A della II direttiva). La norma¹⁰² segna infatti il principio per il quale il trattamento riservato all'operazione principale si estende sotto tutti i profili (dalla qualificazione dell'operazione come imponibile ovvero "esonerata" alla scelta dell'aliquota applicabile nonché al regime della detrazione spettante in relazione all'IVA assolta sugli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività¹⁰³) a quella accessoria (*accessorium sequitur principale*).

Sono dunque queste le previsioni normative da cui occorre muovere per risolvere i casi in cui l'oggetto dell'operazione che si assuma rilevante nel sistema IVA non sia singolo bensì multiplo.

¹⁰¹ Che ha dato peraltro luogo alle tesi di cui al par. 1.2. sull'imposta d'atto.

¹⁰² Recepita nell'ordinamento nazionale dall'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972 senza avvalersi della facoltà accordata agli Stati membri dalla previsione comunitaria di poter considerare le spese soggette ad una convenzione separata come spese accessorie.

¹⁰³ È la stessa Corte di giustizia a cogliere e sottolineare tale profilo ricordando, *in limine* a più di una pronuncia, che «*la questione relativa alla portata di un'operazione riveste una particolare importanza, sotto il profilo dell'IVA, tanto per individuare il luogo delle prestazioni di servizi quanto per l'applicazione dell'aliquota d'imposta o, come nella fattispecie, delle disposizioni relative all'esenzione contenute nella sesta direttiva. Inoltre, si deve rilevare che, data la diversità delle operazioni commerciali, è impossibile fornire una risposta esaustiva quanto al modo di esaminare correttamente la questione in tutti i casi*» (così, tra le altre, par. 27 della sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, caso *Card Protection Plan Ltd (CPP)*, in *Racc. giur.*, 1999, I, 973). Sull'interessante tema di operazioni accessorie ad operazioni principali esenti e sull'estensione del regime di esenzione - profilo su cui non ci si può in questa sede soffermare - di rilievo anche la sentenza della Corte di giustizia 6 luglio 2006, causa C-251/05, caso *Talacre Beach Caravan Sales*, in *Racc. giur.*, 2006, I, 6269, a cui commento CENTORE P., *I confini dell'accessorietà nelle operazioni IVA*, in *Corr. trib.*, 2006, 2773 e la sentenza 1 dicembre 2005, cause riunite C-394/04 e C-395/04, caso *Ygeia*, in *Racc. giur.*, 2005, I, 10373, su cui CENTORE P., *Funzionalità delle spese accessorie ai fini dell'esenzione IVA*, in *Corr. trib.*, 2006, 298 ss.

Ciò avviene innanzitutto nell'ipotesi di contemporaneo acquisto di più beni, nel qual caso l'operazione può considerarsi "scindibile" quando gli elementi dello scambio mantengano la propria autonomia (sicché le distinte operazioni saranno assoggettate per ciascun bene all'apposita disciplina per lo stesso prevista, a cominciare dalla localizzazione dell'operazione e dell'aliquota applicabile) ovvero "unica" laddove i beni siano complessivamente considerati (con la conseguenza che dovrà individuarsi l'unitario regime d'imposta applicabile).

Il carattere "complesso" dell'operazione acquista particolare rilievo quando sia l'esecuzione di molteplici prestazioni di servizi (ovvero prestazioni cui si accompagni il trasferimento della disponibilità di un bene su cui i servizi stessi si esplicano) a costituire l'oggetto di un unico contratto cd. misto, fattispecie ripetutamente indagata dalla Corte di giustizia.

La premessa da cui i giudici comunitari muovono è che dal principio atomistico che informa il sistema d'imposta (rilevanza di ciascuna singola operazione ai sensi del richiamato art. 2 della I direttiva) discende non solo che ogni prestazione di servizio (ma più in generale ogni singola operazione) deve essere considerata di regola come *autonoma e indipendente* ma anche che la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non deve essere artificiosamente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA.

Occorre allora individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui di volta in volta si tratti per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore più prestazioni principali distinte ovvero un'unica prestazione, sussistente «quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale»¹⁰⁴. Ricorrendo quest'ultima ipotesi la prestazione deve infatti ritenersi complessa ed inscindibile, soggetta ad un unico regime impositivo.

Vale sul punto rilevare che un'operazione di tal fatta si configura tanto quando la stessa sia caratterizzata da una molteplicità di attività per le quali risulterebbe difficile la classificazione in una fattispecie che abbia una specifica disciplina, quanto quando l'operazione sia composta da attività oggettivamente identificabili ma non distinguibili per essere stato previsto in contratto un corrispettivo unitario a fronte della loro esecuzione¹⁰⁵. In quest'ultimo caso, peraltro, il fatto che sia stato fatturato un unico prezzo non riveste un'importanza decisiva. Come rilevato in più

¹⁰⁴ Così sentenza 27 ottobre 2005, causa C-41/04, caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*, punto 22, in *Racc. giur.*, 2005, I, 9433 ed in *Riv. giur. trib.*, 2006, con nota di LOGOZZO M., *La qualificazione unitaria dell'operazione ai fini IVA*, nonché sentenza 29 marzo 2007, causa C-111/05, caso *Akiebolaget NN*, punto 23, in *Racc. giur.*, 2007, I, 2697, commentata da CENTORE P., *Operazioni complesse e operazioni accessorie nel regime di territorialità*, in *Corr. trib.*, 2007 e dallo stesso Autore richiamata in *Cessione e prestazione IVA «a continuo confronto»*, in *Corr. trib.*, 2007, 3708 ss. quale pronuncia cui si adegua la prassi amministrativa italiana nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 28 settembre 2007, n. 272/E.

¹⁰⁵ Sul tema con riferimento ai profili territoriali che attengono a tali operazioni, CERATO S., *Le prestazioni "complesse" – Territorialità IVA*, in *Fisco*, 2010, 3294.

occasioni dalla Corte¹⁰⁶, infatti, quando un prestatore fornisce ai suoi clienti una prestazione di servizio composta da più elementi dietro versamento di un corrispettivo unico, quest'ultimo può militare a favore dell'esistenza di una prestazione unica; e tuttavia, nonostante il prezzo unico, se da altre circostanze emergesse che i clienti intendessero acquistare prestazioni distinte, occorrerebbe isolare la parte del prezzo attribuibile a ciascuna di esse.

Diverse dalle operazioni complesse le operazioni (ad altre) accessorie, le quali differiscono dalle prime poiché mentre per le operazioni complesse non si configura un'operazione principale cui altre (secondarie) accedono, le seconde si caratterizzano per l'esistenza di una pluralità di operazioni delle quali una assume carattere primario e le altre di dipendenza a questa funzionale.

Si tratta al pari di quelle "complesse" di operazioni per così dire composte quanto ad oggetto ma tali che l'operazione connessa alla principale ne segue la sorte e non contribuisce alla sua qualificazione, venendone piuttosto assorbita¹⁰⁷. Si realizza dunque anche in questo caso una *reductio ad unitatem* ma fondata sul diverso principio *accessorium sequitur principale* di cui alle sopra menzionate disposizioni comunitarie. Sui confini dell'accessorietà la giurisprudenza della Corte di giustizia è altrettanto ampia e dirimente quanto all'individuazione dei criteri operativi di soluzione dei casi dubbi.

Afferma in particolare la Corte che una prestazione deve essere considerata accessoria ad una principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore¹⁰⁸. Occorre in questo senso avere riguardo al "bene della vita"¹⁰⁹ cui ha interesse il cliente e rispetto a questo di volta in volta verificare quale sia l'operazione principale cui le altre accedono non esplicitando un'autonoma utilità. Sotto questo profilo il rapporto che viene ad ingenerarsi tra operazione principale e secondaria può definirsi quale nesso di "condizionalità necessaria", per cui quella

¹⁰⁶ Sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, caso *Card Protection Plan Ltd (CPP)*, cit., punto 31 e già sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, caso *Madgett e Baldwin*, punti 45 e 46, in *Racc. giur.*, 1998, I, 6229.

¹⁰⁷ Sui distinti criteri della *reductio ad unitatem* per aggregazione (quanto alle operazioni complesse) e per assorbimento (per le operazioni accessorie alla principale), i quali si contrappongono alla scomposizione delle operazioni multiple, CENTORE C., *La transoggettività delle operazioni complesse ai fini IVA*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, p. 373 ss.

¹⁰⁸ Così CGCE, sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, caso *Madgett e Baldwin*, cit., punto 24; sentenza 11 gennaio 2001, causa C-76/99, *Commissione/Francia*, punto 27, in *Racc. giur.*, 2001, I, 249; sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, caso *Card Protection Plan Ltd (CPP)*, cit., punto 30; sentenza 3 luglio 2001, causa C-380/99, caso *Bertelsmann*, punto 20, in *Racc. giur.*, 2001, I, 5163.

¹⁰⁹ In questo senso, LUPI R. – GIORGI M., *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, cit., 7.

accessoria, pur apprezzabile *uti singuli*, non può prescindere dalla principale nel contesto giuridico in cui si manifesta¹¹⁰.

Fermo quanto sopra, vale evidenziare che definire un'operazione "composita" (complessa ovvero accessoria ad altra principale) non risulta sufficiente a descriverne il regime d'imposta, risultando necessario ancora ricondurla alla categoria giuridica che lo determina (cessione di bene ovvero prestazione di servizi); ciò in particolare quando il servizio venga prestato con riferimento ad un bene ugualmente oggetto della transazione.

I due distinti passaggi logici vengono messi bene in evidenza dalla giurisprudenza comunitaria che di fronte alla natura composita di un'operazione si preoccupa di individuarne i caratteri che possano risultare utili ai fini dell'ulteriore qualificazione¹¹¹.

Precisa in particolare la Corte di giustizia sul punto che le caratteristiche dell'operazione devono essere valutate alla luce di *tutte* le circostanze in cui essa si svolge, avendo riguardo agli elementi predominanti, senza potersi prescindere dall'utilità pratica che il consumatore ne ricava¹¹².

¹¹⁰ Così CENTORE P., *Operazioni complesse e operazioni accessorie nel regime di territorialità*, cit., 1713-1714.

¹¹¹ In particolare sentenza 27 ottobre 2005, causa C-41/04, caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*, cit.; sentenza 29 marzo 2007, causa C-111/05, caso *Akiebolaget NN*, cit. e sentenza 11 febbraio 2010, causa C-88/09, caso *Graphic Procédé*, in *Corr. trib.*, 2010, 934, con nota di PIERRO M., *La reprografia: cessione di beni o prestazione di servizi?*, 929.

¹¹² In applicazione di tale criterio la Corte si è ad esempio pronunciata sulla natura di prestazione di servizi quanto ad operazioni di ristorazione, laddove la cessione di cibi fosse solo una parte dell'attività ed i servizi dominassero – così nella sentenza 2 maggio 1996, causa C-231/94, caso *Faaborg-Gelting Linien*, in *Racc. giur.*, 1996, I, 2395 (come nota CENTORE C., *La trans-oggettività delle operazioni complesse ai fini IVA*, cit., nota 28, anticipa la norma regolamentare dell'art. 6, par. 2 del Regolamento UE 15 marzo 2011 n. 282, di cui tratteremo oltre, ove si prescrive che «*la fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, compreso o meno il trasporto ma senza altri servizi di supporto, non è considerata un servizio di ristorazione o di catering ai sensi del paragrafo 1*»); nonché con riferimento alla fornitura di un programma elettronico (*software*) *standard* elaborato e commercializzato da un fornitore, successivamente adattato ad opera del medesimo alle esigenze specifiche dell'acquirente dietro pagamento di prezzi separati – così sentenza 27 ottobre 2005, causa C-41/04, caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*, cit.

Ha invece ritenuto di configurare quale cessione di beni: un'operazione di fornitura e posa in opera di un cavo a fibre ottiche (sussistendo nella fattispecie analizzata il trasferimento, a seguito di collaudi, del cavo al cliente che ne poteva così disporre come proprietario, la preponderanza del prezzo del cavo sul costo totale dell'operazione, la limitazione dei servizi forniti alla posa del cavo senza alterazione della sua natura e senza alcun adattamento alle esigenze specifiche del cliente) – nella sentenza 29 marzo 2007, causa C-111/05, caso *Akiebolaget NN*, cit.; nonché un'attività di fornitura di vivande o di alimenti preparati pronti per il consumo immediato, dalla preparazione sommaria e standardizzata (trattavasi di vendita di salsicce e patatine fritte in chioschi-bar mobili e di popcorn e *tortilla chips* in un cinema), con messa a disposizione di infrastrutture rudimentali atte a consentire la consumazione *in loco* ad un numero limitato di clienti, elementi che mostravano il carattere puramente accessorio e secondario del servizio rispetto alla vendita dei prodotti – così sentenza 10 marzo 2011, cause riunite C-497/09 (caso *Bog*), C-499/09 (caso *Cinemax X*), C-501/09 (caso *Lohmeyer*) e C-502/09 (caso *Fliescherei Nier*), su cui CENTORE P., *La trans-oggettività delle operazioni complesse ai fini IVA*, cit.

Conformemente al proprio indirizzo ha infine affermato che l'attività di reprografia può essere qualificata come cessione di beni ovvero prestazione di servizi a seconda che elemento essenziale e prevalente della fattispecie sia la consegna dei supporti cartacei su cui la riproduzione viene effettuata

Occorre in altri termini individuare i caratteri preponderanti dell'operazione, tenendo conto, nel contesto di una valutazione di insieme, dell'importanza qualitativa e non semplicemente quantitativa degli elementi di prestazione di servizi rispetto a quelli rientranti in una cessione di beni: da un lato valutando il rapporto economico delle singole operazioni che costituiscono l'*unicum* del contratto; dall'altro confrontando il risultato della prevalenza economica con le clausole contrattuali, cioè con la volontà delle parti. Afferma infatti la Corte che «*il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato obiettivo che rappresenta un indice di cui si può tenere conto nel qualificare l'operazione [...] (ma è altrettanto vero) il costo del materiale e dei lavori non deve, da solo, assumere un'importanza decisiva*»¹¹³. Ciò che va primariamente valutato è piuttosto l'assetto negoziale degli interessi delle parti¹¹⁴ (che peraltro rileva solo quando non persegua scopi abusivi¹¹⁵) nel senso che l'esatta qualificazione della fattispecie va desunta in via principale dal contenuto del contratto stipulato con il cliente, verificando in quale modo le diverse attività vengano in esso dedotte.

ovvero l'esecuzione delle prestazioni ad essa complementari – in questi termini la sentenza 11 febbraio 2010, causa C-88/09, caso *Graphic Procédé*, cit. cui faceva eco l'art. 7 della proposta di regolamento del Consiglio di cui al documento COM(2009) 672, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE il quale nella versione del 26 luglio 2010 (doc. int. 12663/10) prevedeva quanto segue: «*1. Le operazioni seguenti sono considerate "cessioni di beni" ai sensi dell'art. 14 della direttiva 2006/112/CE: a) la riproduzione di fotografie digitali su un supporto fisico, accompagnata dalla consegna dell'acquirente a tale supporto; b) il lavoro di repografia di documenti, di fascicoli o di piante su un supporto fisico a partire da un originale fornito dall'acquirente qualora il fornitore utilizzi i propri materiali; c) il lavoro di stampa di libri, opuscoli o altre pubblicazioni, a partire da un originale fornito dall'acquirente qualora il fornitore utilizzi i propri materiali*». È evidente come l'intento della proposta fosse quello di rendere dei criteri oggettivi da poter seguire nella qualificazione dell'operazione, perseguendo uno scopo di semplificazione e di certezza del diritto che tuttavia mal si concilia con l'orientamento casistico elaborato dalla Corte, come sembra dimostrare la mancata riproduzione nel regolamento definitivo 15 marzo 2011 n. 282/2011.

¹¹³ Così il punto 37 della sentenza *Akiebolaget NN*, cit.

¹¹⁴ Si ritiene da parte di alcuno (LOGOZZO M., *La qualificazione unitaria dell'operazione ai fini IVA*, cit.) che l'indirizzo della Corte fornisca una sorta di interpretazione antielusiva delle clausole contrattuali riferibili all'operazione da assoggettare ad IVA: se si attribuisse infatti alle singole clausole contrattuali contenenti prezzi distinti e all'emissione di una pluralità di fatture in relazione ad esse un'importanza decisiva, le parti di un contratto avrebbero la possibilità di determinare a loro discrezione la qualificazione rilevante ai fini dell'applicazione dell'IVA; ciò sarebbe in contrasto con l'esigenza di valutare la prestazione tipica del contratto, vale a dire di considerare la sua intrinseca natura sulla base degli elementi caratteristici che lo contraddistinguono. In altri termini, contrasterebbe con i principi comunitari dell'IVA l'artificiosa scomposizione di una operazione unitaria al fine di influenzarne il regime impositivo. In realtà sembra piuttosto ed ancora una volta che il riferimento alla volontà delle parti sia un criterio comunemente accettato per valutare ciò che le parti stesse perseguono con un determinato contratto e assicurarsi una interpretazione uniforme all'interno della Comunità del tipo di operazione, considerato che l'analisi non può che farsi caso per caso ed essere rimessa in ultima battuta alla valutazione del giudice comunitario per mezzo di un rinvio interpretativo.

¹¹⁵ Come emerge dalla sentenza 21 febbraio 2008, causa C-425/06, caso *Part Service*, in *Racc. giur.*, 2008, I, 897, dove si afferma il principio antiabuso per il quale «*in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti*» (par. 51).

Vale al termine di questo paragrafo interrogarsi sulle motivazioni che hanno indotto a sottoporre all'attenzione della Corte di giustizia così spesso volte questioni concernenti l'esatta individuazione delle operazioni poste in essere. Potrebbe infatti apparire irrilevante l'interesse attribuito alla qualificazione delle stesse una volta appurato trattarsi di operazioni comunque interessate dall'applicazione dell'IVA.

E tuttavia la giurisprudenza della Corte conferma le osservazioni rese nel precedente paragrafo, per le quali un'interpretazione condivisa delle nozioni IVA appare imprescindibile punto di partenza del corretto funzionamento dell'imposta.

Lo dimostra la constatazione che la quasi totalità delle sentenze che si sono pronunciate sul tema, hanno affrontato lo stesso dal punto di vista della localizzazione territoriale delle operazioni¹¹⁶, la cui qualificazione costituiva il necessario presupposto della scelta dei criteri di collegamento territoriale applicabili e dunque l'antecedente logico alla risoluzione delle fattispecie concrete affrontate.

3.2. *Le cessioni di beni immateriali e le new properties*

La pattuizione contrattuale che abbia ad oggetto una molteplicità di attività non è l'unica fattispecie nella quale emergano difficoltà qualificatorie in ordine al "tipo" di operazione (ovvero di operazioni) poste in essere e conseguentemente al regime d'imposta applicabile.

La continua emersione di nuove forme di ricchezza e di "nuovi beni" che l'ordinamento reputa meritevoli di tutela pone infatti la necessità di valutarne la rilevanza sotto il profilo impositivo e per quanto qui di interesse la loro inclusione nelle tradizionali categorie di operazioni imponibili ai fini IVA.

Si tratta di entità che non risultano connotate, sotto il profilo naturalistico, dal tratto della corporalità¹¹⁷ (cd. beni immateriali) e che tuttavia si prestano ad essere utilizzate economicamente sì da creare l'interesse del mondo del diritto¹¹⁸.

Vengono innanzitutto in rilievo le opere dell'ingegno e le creazioni affini¹¹⁹, le quali presentano un profilo che si rivela particolarmente incidente agli effetti applicativi dell'IVA: la

¹¹⁶ Salve quelle in cui si discuteva dell'imponibilità ovvero dell'esenzione di operazioni composite per accessorietà, il che peraltro ugualmente dimostra l'incidenza della qualificazione sul regime d'imposta applicabile, ancora più a monte rispetto al radicamento territoriale di una operazione già definita imponibile.

¹¹⁷ Così MESSINETTI D., *Beni immateriali (dir. priv.)*, cit., 1.

¹¹⁸ Più correttamente, si tratta di beni che non esistendo in natura costituiscono creazione dell'ordinamento medesimo, il quale seleziona tra le varie entità quelle idonee ad assurgere al rango di beni in senso giuridico. In particolare gli elementi cui viene subordinata la qualificazione giuridica sembrano essere l'apporto creativo e la riproducibilità. Così MESSINETTI D., *Beni immateriali (dir. priv.)*, cit., 6.

contrapposizione tra *corpus mysticum* e *corpus mechanicum*, ovvero tra creazione intellettuale e forma della sua materiale estrinsecazione¹²⁰.

Se la cessione del *corpus mechanicum* rientra infatti pacificamente nella sfera di applicazione del tributo quale cessione di bene, non scontata è la qualificazione giuridica ed il conseguente regime impositivo da attribuire al *corpus mysticum*. Peraltro, come osservato¹²¹, può accadere che la disponibilità della cosa materiale costituisca lo strumento indispensabile per attuare l'utilizzazione dell'opera dell'ingegno, nel qual caso la trasmissione del diritto di utilizzazione implica anche la consegna del veicolo di estrinsecazione dell'opera e la disciplina IVA sulla circolazione del diritto d'autore assorbe quella sulla circolazione del mezzo di espressione della creazione intellettuale.

Ebbene, come anticipato al par. 2.2 del presente lavoro, il legislatore del D.P.R. n. 633/1972 sceglie di classificare tra le prestazioni di servizi se effettuate verso corrispettivo «*le cessioni, concessioni, licenze e simili relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili, a marchi ed insegne e a diritti d'autore*» nonché (per successiva previsione del D.L. 31 dicembre 1996 n. 669, art. 2, c. 1) «*le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti*», così includendovi ritrovati privi del requisito della brevettabilità ed il *know-how*¹²².

Si ottiene in tal modo una regolamentazione parzialmente unitaria, agli effetti dell'IVA, degli atti di scambio aventi ad oggetto i più importanti beni immateriali nell'ottica tributaria, regolamentazione che ha il suo maggiore punto di emersione nelle norme sulla territorialità dell'imposta¹²³, che più oltre meglio analizzeremo.

E tuttavia occorre notare come la disciplina assegnata a “*cessioni, concessioni, licenze e simili*”, sia frutto, nei termini peraltro già evidenziati, di una normativa nazionale di recepimento delle direttive comunitarie che estende la categoria delle “cessioni” a quelle aventi ad oggetto “*beni di ogni genere*”, dunque anche beni immateriali, compresi i diritti di cui in argomento. In difetto di una previsione *ad hoc* le cessioni del diritto d'autore e simili (importando il trasferimento della titolarità del diritto) sarebbero state infatti attratte all'area delle “*cessioni di beni*”, laddove gli altri negozi consistenti nella temporanea attribuzione dello sfruttamento

¹¹⁹ Riconosce in particolare il codice civile tutela alle opere dell'ingegno, alle invenzioni industriali, alle creazioni intellettuali che attengono ad una nomenclatura della realtà – ditta, insegna e marchio – nonché alle residuali categorie dei modelli di utilità e dei modelli e disegni ornamentali. Sulla disciplina fiscale di tali beni, tra gli altri, GULMANELLI E., *Beni immateriali (trib.)*, in *Enc. Giur.*, V, Roma, 1993; TABET G., *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1988, I; ZANETTI E., *Utilizzazione economica dei beni immateriali e degli altri diritti: trattamento fiscale*, in *Fisco*, 2001.

¹²⁰ Così TABET G., *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, cit., 69.

¹²¹ Ancora TABET G., *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, ult. cit.

¹²² GULMANELLI E., *Beni immateriali (trib.)*, cit., 10 e FILIPPI P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 75.

¹²³ TABET G., *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, cit., 67.

economico delle opere avrebbero costituito “*prestazioni di servizi*”. La scelta del legislatore nazionale sembra allora nel senso di un adeguamento alla normativa comunitaria, la quale attribuendo rilevanza alle sole cessioni di beni materiali, include residualmente ciò che non lo è tra le prestazioni di servizi (come vedremo, con margini di scelta sui criteri di localizzazione dell’operazione ben più ampi).

Vale rammentare che a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 29 dicembre 1992 n. 518, in attuazione della direttiva comunitaria 14 maggio 1991 n. 91/280/CE, la legge sul diritto d’autore (L. 22 aprile 1941, n. 633) riconosce anche al *software* la medesima protezione accordata alle opere dell’ingegno.

Si ripropone dunque anche per tale bene la distinzione tra disciplina IVA riservata alla cessione o concessione verso corrispettivo in licenza dello sfruttamento del diritto d’autore – operazione che si configura quale prestazione di servizi – e quella prevista per la vendita di copie per uso personale del *software* (ossia senza trasferimento del diritto di sfruttamento economico proprio del diritto d’autore) – rientrante tra le cessioni di beni.

E tuttavia quanto al *software* viene in rilievo un’ulteriore differenziazione, quella tra cessione di *software standardizzato* – per tale intendendosi un prodotto di serie e di impiego generalizzato, destinato ad un pubblico indistinto di clienti¹²⁴ – e cessione di *software personalizzato*, prodotto questo sviluppato in base alle specifiche esigenze del cliente: solamente la cessione di *software* standardizzati è usualmente ricondotta alle cessioni di beni, prospettandosi nel diverso caso una prestazione di servizi.

Ai suddetti schemi contrattuali cui si fa ricorso per acquisire la disponibilità del *software*, se ne aggiunge peraltro nella prassi commerciale un terzo tipo, che prevede interventi di personalizzazione su un *software* standardizzato, per adattarlo alle specifiche esigenze del committente e che è stato affrontato dalla Corte di giustizia nella pronuncia resa per il caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*¹²⁵.

Ebbene, la disciplina IVA del *software* offre un esempio evidente di come qualificare una stessa operazione (cessione di *software*) quale cessione di bene ovvero prestazione di servizio

¹²⁴ Il programma viene in questo caso creato per soddisfare le esigenze operative di un numero indefinito di utenti e l’utilità economica del produttore consiste nella riproduzione sistematica del programma stesso, al fine di cedere singole copie del programma contenute nei relativi supporti materiali.

¹²⁵ Sul tema, tra gli altri, GABELLI M. – ROSSETTI D., *Regime Iva del software: il caso della personalizzazione di software standardizzato*, in *Fisco*, 2009, 4593 ss., a commento della risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 1 dicembre 2008 n. 456/E, la cui soluzione viene posta a confronto con la decisione resa dalla Corte di giustizia nella sopra richiamata pronuncia 27 ottobre 2005 per la causa C-41/04.

ne modifichi il regime della territorialità e contestualmente il meccanismo applicativo d'imposta¹²⁶.

Vale infatti osservare che l'acquisto da parte di un soggetto nazionale ovvero comunitario di una copia di *software standard* fornito da un operatore economico extracomunitario configura un'importazione di bene (laddove il bene è il supporto magnetico incorporante il *software*). Ma se il *software* è personalizzato l'operazione è da ricondursi ad una prestazione di servizio imponibile secondo criteri di collegamento territoriale appositamente individuati che appresso analizzeremo.

Il caso del *software* fa inoltre emergere come la commercializzazione di "nuovi beni" possa richiedere degli adattamenti della normativa perché la ricchezza prodotta non sfugga all'imposizione. È a tale esigenza che rispondono le modifiche apportate alla disciplina concernente la determinazione della base imponibile IVA per i supporti informatici contenenti programmi per elaboratore prodotti in serie.

La base imponibile IVA delle operazioni di importazione è infatti determinata ai sensi delle disposizioni in materia doganale (cfr. *supra*, par. 2.3). Per le cessioni di *software* l'art. 167 del Regolamento doganale (2 luglio 1993 n. 2954, poi oggetto di modifiche) prevedeva che nella determinazione del valore in dogana dei supporti informatici si tenesse conto solo del costo o del valore del supporto propriamente detto: ciò avrebbe comportato l'esclusione da IVA del maggior valore del *software* standardizzato oggetto di importazione. È questo il motivo per cui il legislatore italiano (in ragione del rinvio operato in punto di base imponibile dall'art. 69 del D.P.R. n. 633/1972 alla legge doganale) introduceva con il D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 una modifica all'art. 69 medesimo per rendere imponibile ai fini Iva l'intero valore del *software* (supporto informatico e dati ed istruzioni in esso contenuti)¹²⁷.

Un ultimo profilo delle cessioni di *software* merita la nostra attenzione: il rilievo che un'ulteriore modalità di utilizzazione di tale bene si affaccia nella nuova economia digitale,

¹²⁶ Come sottolinea anche HINNEKENS L., *The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce*, in *Intertax*, 1998, 56, soffermandosi sulla cessione di *software* tramite mezzo elettronico, ciò che non dovrebbe modificarne la natura (di bene ovvero di servizio), peraltro in applicazione del principio espresso dalla Corte di giustizia nella sentenza 5 giugno 1997, casua C-2/95, caso *Sparakassernes Datacenter*, a mente della quale la forma elettronica di servizi finanziari non ne muta l'essenza (con conseguente esentabilità). Il riferimento non pare tuttavia totalmente pertinente non vertendosi sulla riconduzione di tali servizi all'una piuttosto che all'altra categoria quanto all'individuazione del settore per così dire "merceologico" dei servizi stessi.

¹²⁷ Sul tema MELIS G., *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, in *Rass. trib.*, 2001, 713 ss. nonché MATTARELLI F., *Le importazioni*, cit., 859-861 che ripercorre le modifiche legislative.

quella dell'acquisto *on line* consistente nel *download* del prodotto da *internet* e nella contestuale possibilità di utilizzo senza necessità dei tradizionali supporti fisici¹²⁸.

Si assiste in altri termini non solo alla nascita di nuovi beni ma anche alla fruibilità di beni già noti in nuove forme che superano il limite della fisicità dello scambio e facilitano la transnazionalità delle operazioni.

Le cd. *new properties* assumono una rilevanza tale nelle nuove economie che il diritto tributario non può non occuparsene. Per le peculiarità che presentano, poi, è la Comunità internazionale che vi ha diretto la propria attenzione come dimostrano tanto alcuni mirati interventi della Comunità Europea quanto gli studi fiscali condotti a livello OCSE¹²⁹.

3.3. Il commercio elettronico diretto: quali soluzioni?

Il commercio elettronico rappresenta uno dei settori economici che più ha creato difficoltà nelle scelte impositive per le caratteristiche che gli sono proprie¹³⁰ e che hanno indotto, da un

¹²⁸ Vedremo al successivo paragrafo come la scelta della Comunità sia stata nel senso di considerare le operazioni di commercio elettronico diretto quali prestazioni di servizi. Il che comporta un'ulteriore discrasia rispetto alle cessioni di *software*, che rileva MELIS G., *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, cit: da un lato si qualifica infatti come cessione di beni la transazione avente ad oggetto i prodotti standardizzati, e dall'altro si sostiene che lo stesso prodotto, scaricato da *Internet*, costituisce una prestazione di servizi, sorgendo così quantomeno il dubbio se non debba piuttosto rilevare l'intrinseca natura del *software* e non già la sua modalità di acquisizione, atteso che in ambedue i casi non si fa altro che acquistare una copia di un prodotto "chiuso" e pronto per l'uso.

¹²⁹ Per un'analisi degli indirizzi OCSE da ultimo BANCALARI M., *IVA internazionale – Guidelines OCSE in materia di territorialità IVA di prestazioni di servizi e cessioni di intangibles*, in *Fisco*, 2010 e LAMENSCH M., *OECD Draft Guidelines on VAT/GST on Cross-Border Services*, in *International VAT Monitor*, giugno 2010 ma già CORASANITI G., *Profili fiscali del commercio elettronico*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, pt. I, 607, GARBARINI C., *Commercio elettronico e imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, pt. I, 485, IDEM, *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, pt. I, 1205, VALENTE P. – ROCCATAGLIATA F., *Internet: i problemi in tema di controlli e compliance*, in *Fisco*, 2001, 11313.

¹³⁰ Attribuisce correttamente all'economia digitale, rispetto all'economia tradizionale, le peculiarità di seguito elencate GARBARINI C., *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, pt. I, 1206: afferma l'Autore che l'economia digitale è innanzitutto un'economia essenzialmente *mobile*, caratterizzata non più dallo scambio di beni e servizi ma dallo scambio di un unico bene-servizio che ricomprende tutti gli altri, l'informazione; l'economia digitale è pertanto un'economia smaterializzata in cui prodotti come *software*, musica, film, testi circolano senza supporto fisico diversamente da quanto accade nell'economia tradizionale; è infine per sua natura *transnazionale*, in quanto un sito *web*, quale che sia la localizzazione geografica del *server* in cui è memorizzato, è raggiungibile e può essere visitato in ogni parte del mondo sicché anche una piccola impresa può presentare e commercializzare prodotti su scala globale.

Sintetizza anche HINNEKENS L., *The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce*, cit., 55, le caratteristiche del commercio elettronico come segue: «*electronic commerce is borderless, instantaneous and global [...]. It operates parallel to conventional physical trade channels [...]. It is disintermediated [...]. It is anonymous and untraceable [...]. It permits a close vertical integration of business functions scattered accross national borders, making it very difficult for the tax inspector to determinate the individual countries'*

lato, ad ipotizzare schemi impositivi *ad hoc*¹³¹ distinti dall'IVA, dall'altro a valutare la possibilità di escluderlo da imposizione¹³².

Creare tuttavia un'imposta per le operazioni telematiche, come al contrario detassarle, avrebbe significato regredire nel processo di completamento del mercato unico¹³³. La Comunità sceglieva allora di adattare l'imposta sul valore aggiunto e le sue categorie tradizionali alle nuove realtà telematiche, con sforzi i cui risultati, allo stato attuale, non sembrano avere ancora prodotto gli effetti sperati quanto alla necessità di contemperare esigenze diverse, in particolare lo sviluppo del settore da un lato – con garanzia per le imprese europee di operare in parità di condizioni rispetto a quelle localizzate fuori dalla Comunità – ed urgenze più propriamente fiscali di recupero del gettito ed efficacia dei controlli da parte delle Amministrazioni fiscali nazionali dall'altro¹³⁴.

Tale indirizzo trovava prima espressione nella Comunicazione della Commissione europea COM(98) 374 del 17 giugno 1998, *Commercio elettronico e tassazione indiretta*, che esprimeva il proprio favore per alcuni principi che avrebbero dovuto informare la tassazione IVA delle operazioni elettroniche, specificamente: il definitivo abbandono dell'idea di una possibile tassazione secondo schemi differenziati che non fossero quelli dell'imposta sul valore aggiunto;

contributions to the multi-jurisdictional profit generated by the global transaction or combination of transactions».

¹³¹ Segnala HINNEKENS L., *The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce*, cit., 69, ed anche in HINNEKENS L., *VAT policies in the digital age*, in *EC tax review*, 2001, 119, quattro diverse specifiche formule di tassazione del commercio elettronico diretto: una cd. *Transaction Tax*, riscossa sui flussi di denaro relativi a servizi telematici; una cd. *Telecoms Tax*, sui servizi base di telecomunicazione; una cd. *PC Tax*, riscossa alla registrazione di computer e modem; una cd. *Bit Tax*, commisurata al numero di informazioni trasmesse. Proprio quest'ultima, la quale sarebbe commisurata non al corrispettivo contrattuale bensì alla "densità" dell'informazione trasmessa (così MARELLO E., *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, cit., 596, nota 2), era promossa dal "Gruppo di esperti di Alto Livello" incaricati dalla Commissione Europea di analizzare il fenomeno nel documento *Building the Economic Information Society for Us All. First reflections of the High Level Group of Experts* (gennaio 1996), reperibile in www.ispo.cec.be/hleg/hleg.html, da cui tuttavia la Commissione si discostava (in COM(97) 157 del 15 aprile 1997, Comunicazione recante *Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*). Sul tema della tassa sul *bit*, VALENTE P. – ROCCATAGLIATA F., *Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione?*, in *Fisco*, 1999, 55.

¹³² Sul modello dell'originaria politica statunitense che conduceva il Congresso ad adottare il 20 ottobre 1998 una legge, conosciuta come "*Internet Tax Freedom Act*" (47 U.S.C.S. § 151 sec. 1102, H.R. 4328) con il quale veniva introdotta su tutto il territorio federale una "moratoria" triennale (poi prorogata a cinque anni) durante la quale gli Stati membri si sarebbero astenuti dall'introdurre nuove imposte gravanti sul commercio elettronico in attesa di conoscere meglio le implicazioni giuridiche del fenomeno.

¹³³ Come nota MICELI R., *La territorialità IVA nelle "operazioni telematiche"*, in *Rass. trib.*, 2004, sottolineando come il principio di neutralità concorrenziale che informa gli scambi intracomunitari ne sarebbe stato compromesso.

¹³⁴ Tra i documenti più recenti in tema di commercio elettronico che monitorano l'andamento degli scambi via *internet* individuando gli ostacoli anche fiscali che si frappongono al suo sviluppo, il *Commission staff working document*, SEC(2009) 283 final del 5 marzo 2009, recante *Report on cross-border e-commerce in the EU* e la Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale e al Comitato delle Regioni, *Sul commercio elettronico transfrontaliero tra imprese e consumatori nell'UE*, COM(2009)557 definitivo.

la previsione che le operazioni telematiche dovessero considerarsi *in ogni caso* prestazioni di servizi¹³⁵; la scelta di un'imposizione nel luogo del consumo (in linea con la natura dell'imposta).

Vale notare che tali linee guida venivano seguite dall'OCSE, che condivideva i tre principi informativi individuati dalla Commissione¹³⁶ e si attestava dunque sulla stessa lunghezza d'onda della Comunità europea; la quale, a sua volta, ne dava conferma con la successiva proposta di modifica alla VI direttiva IVA, presentata dalla Commissione con il documento COM(2000) 349, approvata con modifiche con la direttiva 7 maggio 2002 n. 2002/38/CE¹³⁷.

E tuttavia, nonostante la chiarezza dell'indirizzo espresso dalla Comunità in ordine alla qualificazione delle operazioni di commercio elettronico diretto quali prestazioni di servizi, da un punto di vista teorico che le operazioni telematiche rientrino tra le operazioni imponibili (e se vi rientrino in quale categoria) non è questione dalla risposta immediata.

Non aiuta in tal senso, nella determinazione della loro natura, la constatazione che si sia voluto assoggettarle ad IVA; dal punto di vista di una teorizzazione concettuale, infatti, che prescinde da un profilo più propriamente applicativo e che tuttavia manifesta su di esso i propri effetti, l'analisi di *cosa sia* una transazione elettronica passa per categorie giuridiche complesse ed in un certo senso destrutturate, rispetto ai tradizionali canoni, dalle trasformazioni della realtà economica che le stesse si ponevano l'obiettivo di descrivere.

Indubbiamente il commercio elettronico testimonia un cambiamento non solo nella dinamica contrattuale ma anche nel tipo di "prodotto" offerto (sia esso un bene o un servizio)

¹³⁵ Si noti che il riferimento è a quelle operazioni in cui tutto il ciclo produttivo e di fruizione avviene via *web*. Si distingue usualmente infatti tra commercio elettronico cd. *indiretto*, nel quale, pur avvenendo la transazione *on line*, l'esecuzione del contratto mantiene la sua fisicità (con consegna del bene o prestazione del servizio secondo le ordinarie modalità) e commercio elettronico cd. *diretto* caratterizzato per avere ad oggetto beni e servizi trasferibili telematicamente. In un'ottica di adeguamento del sistema IVA alle nuove realtà informatiche, proprio con riguardo alla distinzione ora rilevata, il commercio elettronico indiretto è apparso assimilabile alle vendite a distanza con conseguente assunzione (spontanea, come nota MICELI R., *La territorialità IVA nelle "operazioni telematiche"*, cit.) del regime impositivo di queste. Il commercio elettronico diretto ha invece trovato apposita disciplina nel presupposto, come rilevato, che le operazioni telematiche dovessero ricondursi alla categoria delle "prestazioni di servizi".

¹³⁶ Come emerge dal rapporto *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions* presentato alla conferenza di Ottawa dell'ottobre 1998, seguita dal documento *Taxation and Electronic Commerce, implementing the Ottawa taxation framework condition*, del 2001, in cui si sottolineava la differenza tra operazioni imprenditore-consumatore (*business to consumer*) da quelle tra operatori economici (*business to business*).

¹³⁷ Sul tema, per ripercorrere le tappe ed i rapporti tra studi comunitari e studi internazionali, GARBARINI C., *Commercio elettronico e imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, pt. I, 485 ss. e CORASANITI G., *Profili fiscali del commercio elettronico*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, pt. I, 607 ss.

La direttiva veniva recepita a livello nazionale con il D.Lgs. 1 agosto 2003 n. 273: in tema ADONNINO P., *L'attuazione nell'ordinamento interno della Direttiva n. 2002/38/CE in tema di regime dell'IVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 803 ss.

che viene digitalizzato e che dunque non incontra più ostacoli di trasferimento e fruizioni che siano legali all'elemento della realtà¹³⁸.

Ed è proprio la digitalizzazione ciò che rende difficoltosa la qualificazione della natura dell'*oggetto* della transazione telematica, di fronte al quale si è conseguentemente indotti a ragionare in termini di bene immateriale.

Peraltro neppure tale affermazione appare del tutto esente da critiche come dimostra chi ha indagato la possibilità di considerare il *byte*, l'insieme di *bit*, un bene materiale ed il suo trasferimento una cessione di beni¹³⁹, nonché chi osserva che non sarebbe corretto fare riferimento ad un bene oggetto della transazione che si smaterializza, essendovi in tale affermazione il rischio di un implicito richiamo alla categoria dei beni immateriali la quale si porrebbe tuttavia su un piano concettuale distinto. Ciò che infatti viene commerciato *on line* sarebbe empiricamente sensibile, difettando esclusivamente la tangibilità del bene e mutando nella comparazione tra commercio tradizionale e commercio elettronico semplicemente il *corpus mechanicum*, in altri termini il mezzo attraverso cui viene reso disponibile¹⁴⁰, come avviene ad esempio per il *software*.

Ciò che tuttavia è stato maggiormente sottolineato è che tanto la riconduzione delle operazioni telematiche alla categoria di cessioni di beni quanto a quella di prestazioni di servizi è allo stato attuale incoerente, mostrandosi come una forzatura resa ancor più evidente dalla constatazione empirica che rispetto alle transazioni informatiche immaginabili (ed individuate esemplificativamente nella menzionata direttiva¹⁴¹) alcune paiono maggiormente assimilabili a

¹³⁸ In questo senso, FICARI V., *Regime fiscale delle transazioni telematiche*, cit., 870-871, il quale sottolinea come a ciò si accompagni anche la dematerializzazione dei mezzi di pagamento e dell'articolazione economica dell'operatore economico.

¹³⁹ Così GIORGI M., *Gli acquisti attraverso le reti informatiche: la disciplina IVA*, in *Rass. trib.*, 1999, 765 ss., il quale peraltro nota che «allo stadio attuale di diffusione della tecnologia l'acquisto attraverso reti informatiche sembra possa riguardare soltanto beni che sono estrinsecazione di alcune opere dell'ingegno; soltanto per tali beni è, infatti, possibile separare l'aspetto fisico, il *corpus mechanicum*, dall'idea, il *corpus mysticum*, senza che il bene trasferito perda la sua intrinseca utilità. I beni trasferibili con mezzi telematici dovrebbero, quindi, essere individuati, negli stessi beni immateriali e nei beni che sono estrinsecazione di opere dell'ingegno tutelate dalla legge sul diritto d'autore».

¹⁴⁰ In questi termini MARELLO E., *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, cit., 602, il quale a sua volta nota come l'utilizzo della categoria delle cessioni di beni non sarebbe neppure reso instabile dal fatto che molte delle transazioni nel commercio elettronico configurino cessioni di beni immateriali intesi in senso tradizionale (603).

¹⁴¹ Fa espresso riferimento la direttiva n. 2002/38/CE all'art. 1 (modificativo dell'art. 9, par. 2, lett. e) della VI direttiva) ai «servizi prestati tramite mezzi elettronici», da intendersi per tali quelli di cui all'elenco (seppur esemplificativo) dell'allegato L, in particolare: 1. la fornitura di siti *web* e *web-hosting*, gestione a distanza di programmi e attrezzature; 2. la fornitura di *software* e relativo aggiornamento; 3. la fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati; 4. la fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento; 5. la fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza. Si precisa che il solo fatto che il fornitore di un servizio e il suo cliente comunichino per posta elettronica, non implica che il servizio fornito sia un servizio elettronico.

trasferimenti di beni¹⁴², altre si configurano di contro come vere e proprie prestazioni. Nel primo ordine di transazioni va sicuramente fatto rientrare il *downloading* di *software* standardizzati, di musica, giochi, prodotti editoriali; nel secondo le prestazioni di elaborazione dati, di servizi informatici (*web hosting*, *web design*, eccetera), di insegnamento e formazione *on line*, di accesso a banche dati, per renderne degli esempi.

E tuttavia non si è ritenuto opportuno distinguere a seconda della categoria giuridica cui l'*oggetto* della transazione telematica potesse più avvicinarsi. Piuttosto, come da taluno osservato¹⁴³, la scelta di ampliare la categoria delle prestazioni di servizi per ricomprendervi tutte le operazioni di *e-commerce* diretto ha avuto l'effetto di annullare la dicotomia beni/servizi a favore di un altro criterio distintivo: beni digitalizzati trasmessi *on line* e beni consegnati *off-line*.

Tale distinzione, se da un lato può in un certo qual modo semplificare l'attuazione del tributo da parte degli operatori, dall'altro comporta discriminazioni di non poco momento a seconda del mezzo utilizzato per la commercializzazione di un prodotto, che pare in contrasto con la volontà politica manifestata dalla Comunità di incentivare il commercio elettronico e svilupparne le potenzialità.

L'effetto distorsivo della concorrenza è particolarmente evidente se si guarda ai regimi delle aliquote applicabili, essendo espressamente previsto a livello comunitario che nel commercio elettronico diretto sia applicabile l'aliquota ordinaria senza essere consentito l'utilizzo di aliquote ridotte o esenzioni (art. 12, par. 3, lett. *a*) della VI Direttiva come modificato dalla

Emerge con evidenza la vicinanza della nozione di “*servizi prestati tramite mezzi elettronici*” a quella di “*servizi di telecomunicazione*”, per tali intendendosi come previsto dalla direttiva 17 giugno 1999 n. 1999/59/CEE che ne ha modificato la disciplina territoriale, “*le prestazioni di servizi che rendono possibile la trasmissione, l'emissione o la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi compresa la cessione e la concessione, ad esse commesse, di un diritto di utilizzazione a infrastrutture per la trasmissione, l'emissione o la ricezione*”, compresa la “*messa a disposizione dell'accesso a reti globali di informazioni*”; da cui la difficoltà di tracciare in maniera sempre netta la distinzione e la necessità, che rileva MELIS G., *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, cit., di individuare una disciplina sostanzialmente unitaria del fenomeno tecnologico: ciò che effettivamente pare essere avvenuto con la riforma IVA del 2008, di cui oltre.

¹⁴² Il problema qualificatorio sorge in altri termini rispetto ai beni per così dire “digitalizzati”, non anche per i servizi che seppure resi attraverso il mezzo elettronico rimarrebbero tali. Si interroga MELIS G., *ult. cit.*, in tal senso, sull'opportunità della scelta della Commissione che ha preferito, in un'ottica di attrazione a tassazione, considerare le cessioni di beni digitali quali prestazioni di servizi; ciò ancorché le regole in tema di territorialità risultassero già in grado di consentirne la tassazione nel territorio dell'Unione se rese da soggetti extra-CE: l'acquisto di un bene digitalizzato da parte di un soggetto comunitario avrebbe infatti configurato un'importazione. È tuttavia vero che la scelta comunitaria ha consentito una qualificazione unitaria delle operazioni di commercio elettronico ed in ogni caso pare aver risolto il problema di individuare in quale Paese l'introduzione di un bene digitalizzato dovesse intendersi effettuata.

¹⁴³ CORASANITI G., *Profili fiscali del commercio elettronico*, cit., 625.

direttiva 7 maggio 2002, n. 2002/38/CE, di introduzione di una peculiare disciplina del commercio elettronico, ogg art. 98 della direttiva n. 2006/112/CE).

Si è da più parti affermato, rispetto al prodotto digitale, che lo stesso, sebbene abbia un contenuto simile, non sarebbe equivalente a quello tradizionale, rispetto al quale presenterebbe funzionalità addizionali, tali da comportare una differenza fondamentale tra le tipologie e da escludere che l'applicazione dell'aliquota IVA ordinaria sui prodotti diffusi *on line* costituisca una discriminazione rispetto all'aliquota ridotta prevista per gli stessi prodotti ceduti in altra forma (è il caso dell'editoria).

E tuttavia per perseguire realmente le finalità che la Comunità si pone in tema di commercio elettronico non può che sembrare opportuno diminuire il *gap* concorrenziale, quanto al trattamento fiscale, tra prodotti comparabili.

Ciononostante si è preferito mantenere, a costo delle frizioni individuate, l'unitarietà della categoria delle operazioni realizzate in via telematica. La ragione della scelta sembra possa essere individuata anche e forse soprattutto nella maggiore flessibilità delle prestazioni di servizi sotto il profilo della territorialità, che rappresenta l'aspetto su cui si incide per attrarre o esonerare da imposizione le operazioni telematiche.

Ciò emerge chiaramente dalla disciplina dettata per il commercio elettronico diretto dalla direttiva n. 2002/38/CE¹⁴⁴, intervenuta sulla territorialità delle operazioni e sull'individuazione del soggetto debitore d'imposta¹⁴⁵, con il fine di evitare che il fattore fiscale potesse come effetto creare distorsioni della concorrenza, determinandosi il prezzo finale di un determinato prodotto quale funzione variabile rispetto a fattori esogeni, *in primis* la residenza del fornitore.

Il generale principio della tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore, valevole per le prestazioni di servizi e che più oltre meglio analizzeremo, creava infatti fenomeni distorsivi a danno degli operatori residenti nella Comunità, le cui operazioni sarebbero state assoggettate a tassazione anche se rese a soggetti extra-CE mentre nessuna garanzia di imposizione sussisteva laddove fossero operatori non Comunitari a rendere servizi elettronici a soggetti nella Comunità residenti¹⁴⁶.

¹⁴⁴ La normativa interna di recepimento è da rintracciarsi all'art. 74-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972.

¹⁴⁵ MICELI R., *La territorialità IVA nelle "operazioni telematiche"*, cit., nonché MELIS G., *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, cit., il quale osserva che mentre con le modifiche alla territorialità, nell'ottica del perseguimento della neutralità dell'imposta, la Commissione ha capovolto le regole esistenti nei rapporti con soggetti extra-Ue, attraendo nel campo Iva ciò che non vi era (e avrebbe dovuto esserci) e sottraendovi ciò che vi era (e non avrebbe dovuto esserci), con le modifiche alla soggettività passiva essa interviene su chi debba applicare e versare l'imposta, su chi sia insomma l'obbligato nei confronti dell'Erario, tenendo conto a tal fine della natura del destinatario della prestazione del servizio.

¹⁴⁶ In altri termini, i fornitori extracomunitari potevano trovarsi in una posizione di vantaggio, in termini concorrenziali, rispetto ai fornitori della Comunità, sia in quanto la normativa non assicurava

Si prevede allora con la direttiva n. 2002/38/CE che “*luogo di effettuazione della prestazione*” (e dunque di assoggettamento ad imposta) sia quello dove il *cliente* ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale; ciò, a condizione che i servizi vengano forniti alternativamente: *a)* da un soggetto passivo stabilito nella Comunità a clienti stabiliti fuori della Comunità; *b)* da un soggetto passivo stabilito nella Comunità a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma in un Paese diverso da quello del fornitore; *c)* da un soggetto passivo stabilito al di fuori della Comunità a persone stabilite nella Comunità.

In altri termini, le operazioni rese a soggetti comunitari (siano essi soggetti passivi d'imposta o consumatori finali) si tassano nella Comunità ed in particolare nel luogo di stabilimento del committente; si detassano le operazioni rese a clienti extra-CE (indipendentemente dal loro *status*).

Contestualmente si opera sul meccanismo applicativo d'imposta, da un lato attribuendo la qualifica di debitore del tributo all'operatore comunitario che abbia commesso la prestazione ad un soggetto extra-CE per il mezzo dell'autofatturazione; dall'altro semplificando le modalità di assolvimento dell'operatore extra-CE quando il servizio sia reso a privato consumatore nei confronti del quale l'“inversione” della soggettività non può operare. Si consente infatti al soggetto extra-europeo, alternativamente rispetto alle ordinarie modalità di assolvimento dell'imposta che analizzeremo al successivo capitolo, di identificarsi (per i soli servizi telematici) in uno degli Stati membri in cui svolga operazioni attive nei confronti di privati consumatori (tendenzialmente il primo Stato in cui vengano svolte quando i Paesi interessati siano più d'uno) e di assolvere l'imposta nello Stato di identificazione anche in riferimento ad operazioni effettuate (in ragione del luogo di stabilimento del committente) in altri Stati membri della Comunità, ancorché con applicazione delle aliquote previste nei singoli Paesi, i quali ne percepiranno il gettito¹⁴⁷ secondo i dati risultanti dalla dichiarazione a sua volta presentata dall'operatore extra-comunitario nello Stato di registrazione^{148 149}.

l'applicazione dell'Iva sulle transazioni elettroniche effettuate da fornitori extra-UE a consumatori privati, sia in quanto il criterio di residenza del fornitore – applicabile in via generale alle prestazioni di servizi – rendeva imponenti le prestazioni rese a soggetti domiciliati al di fuori dell'Unione, come nota MELIS G., ult. cit.

¹⁴⁷ Il che conferma la volontà di procedere alla tassazione nel luogo del consumo per assicurando forme di semplificazione per gli operatori economici.

¹⁴⁸ Vale osservare che diretta conseguenza dell'identificazione diretta nel regime previsto per il commercio elettronico è la modalità con cui avviene il recupero dell'imposta a monte, non potendo il soggetto che scelga tale regime avvalersi dell'ordinario meccanismo della detrazione ma dovendo procedere attraverso apposita istanza di rimborso per la fruizione del credito maturato.

¹⁴⁹ Interessanti i dati resi noti del numero dei soggetti che hanno manifestato la volontà di avvalersi del regime dell'identificazione per il commercio elettronico. In argomento CAMPAGNA A.P., *Iva: il punto sui*

Si riesce dunque in questa occasione ad introdurre una stanza di compensazione tra Stati, modello abbandonato all'introduzione della disciplina IVA degli scambi intra-CE, che mira ad agevolare i meccanismi applicativi dell'imposta per gli operatori extra-comunitari che pongano in essere operazioni soggette ad IVA nel territorio della Comunità e che si affianca all'inversione contabile operante per quelle di cui siano destinatari soggetti passivi comunitari.

Osserveremo al capitolo IV come con la direttiva n. 2008/8/CE si siano poste le premesse per implementare un tale meccanismo di assolvimento dell'imposta evidenziando tuttavia già da ora come la scelta della tassazione a destino porti con sé, almeno nel caso del commercio elettronico, insormontabili criticità quanto all'individuazione del luogo di stabilimento della controparte contrattuale (criterio attorno a cui ruota la determinazione del luogo di assoggettamento ad imposta), le quali si ripercuotono sul profilo dell'*accertabilità* del corretto comportamento fiscale da parte degli operatori e sulla *fattibilità* del prelievo, elemento questo che pure modella le scelte in punto di territorialità dell'imposta e meccanismi di assolvimento del tributo, come appresso meglio analizzeremo.

3.4. Le (opposte) scelte effettuate nel campo delle cessioni di energia elettrica, gas, calore e freddo

Altro settore che merita di essere in questa sede richiamato per le peculiarità del trattamento riservatogli dalla disciplina IVA è quello delle cessioni di energia elettrica e gas naturale mediante reti di distribuzione¹⁵⁰, esteso più di recente alle cessioni di calore e freddo.

Se infatti da un lato la Commissione si è preoccupata con l'introduzione della VI direttiva IVA di qualificare espressamente come beni materiali "*l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili*" (art. 5, par. 2 – ma già allegato A, n. 3 della II direttiva –, oggi art. 15 della direttiva n. 2006/112/CE), dall'altro, consapevole della difficoltà di individuare il luogo di cessione degli stessi, ha ritenuto di dover affrontare anche in questo campo il problema di come creare un mercato interno evitando doppie imposizioni ovvero salti d'imposta.

primi "identificati" con il regime speciale e-commerce, in *FiscoOggi*, 2004, da cui si trae che al 31 ottobre 2003 le domande di registrazione pervenute alla sola Amministrazione italiana al 31 ottobre 2003 risultavano 570, delle quali 166 dagli Stati Uniti, 90 dalla Russia, 2 da Canada e Ucraina (l'importo Iva complessivo dichiarato risultava di 17 milioni 574 mila euro, di cui all'Italia circa 305 mila euro), da cui il successo del nuovo regime.

¹⁵⁰ Sul tema, TURRI G., *Cessioni di energia e imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, pt. I, 55 ss.; TOMA G.D., *La territorialità dell'IVA nella tassazione della cessione di energia elettrica e gas*, in *Fisco*, 2008, 3269 ss.; LOVETERE G. – SGROI A., *Le nuove regole di tassazione IVA per le cessioni di energia elettrica e di gas naturale mediante reti di distribuzione*, in *Fisco*, 2005, 979 ss.; CENTORE P., *Territorialità delle cessioni di gas e di energia elettrica*, in *Corr. trib.*, 2005, 421 ss.; MASPEL – DI SALVO, *Le cessioni e le importazioni di gas e di energia elettrica*, in *Tributi On line*, 2005; PALMA P., *Novità IVA per gas ed energia elettrica*, in *Fisco*, 2004, 2136 ss.

L'ha fatto predisponendo per tali beni una disciplina territoriale – che vale fin d'ora anticipare – che tiene conto di quei criteri soggettivi che regolano il collegamento territoriale delle prestazioni di servizi, peraltro in linea con la previsione per la quale la *somministrazione* di altri beni è tradizionalmente ricondotta a tale categoria di operazioni (art. 3, c. 2, n. 4) del D.P.R. n. 633/1972 nell'ordinamento nazionale).

Si legge oggi al *considerando* n. 19 della direttiva n. 2006/112/CE, che «*il luogo di cessione del gas mediante la rete di distribuzione di gas naturale nonché dell'elettricità, prima che tali beni raggiungano la fase finale del consumo, dovrebbe [...] essere il luogo in cui l'acquirente ha stabilito la sede della propria attività economica. La cessione di gas e di energia elettrica nella fase finale, dal commerciante e distributore al consumatore finale, dovrebbe essere tassata nel luogo in cui l'acquirente effettivamente usa e consuma i beni*».

La nuova disciplina veniva introdotta con la direttiva 7 ottobre 2003 n. 2003/92/CE, di modifica della VI direttiva, che prevedeva per l'appunto l'applicabilità alle cessioni di energia elettrica e gas di peculiari criteri di localizzazione territoriale dell'operazione rispondenti da un lato alla necessità di garantire la tassazione ancora una volta nel Paese di consumo a fronte della progressiva liberalizzazione dei mercati – che doveva essere sua volta incentivata dalla semplificazione delle modalità di assolvimento dell'imposta per i soggetti extra-UE –, dall'altro alla risoluzione delle difficoltà di stabilire il luogo dell'imposizione per beni i cui flussi fisici non sempre coincidono con il rapporto contrattuale venditore-acquirente.

Più in particolare, si abbandonano con la direttiva n. 2003/92/CE le regole dell'imposizione in funzione del luogo in cui i beni sono fisicamente collocati ovvero quello di spedizione o trasporto, per considerare: le cessioni nei confronti del rivenditore (soggetto passivo d'imposta che acquista per cedere nuovamente¹⁵¹) effettuate nel Paese in cui questi sia stabilito¹⁵²; le cessioni a consumatore effettuate nel luogo in cui il gas o l'energia sia *effettivamente* utilizzata^{153 154}.

151 La qualifica di rivenditore non viene persa se una parte del prodotto, di entità trascurabile, sia destinata alle proprie esigenze di consumo.

152 Più in particolare l'art. 8, par. 1, lett. *d*) della VI direttiva, come modificato dalla direttiva n. 2003/92/CE, individua il luogo di cessione di energia elettrica e gas naturale nello Stato in cui l'acquirente (comunitario o non comunitario) ha fissato la sede della propria attività o ha costituito un centro di attività stabile cui i beni vengono erogati, ovvero, in mancanza di tale sede o centro di attività stabile, il luogo in cui ha l'indirizzo permanente o in cui risiede abitualmente.

153 Tuttavia, ai sensi dell'art. 8, par. 1, lett. *e*) della VI direttiva, se la totalità o parte dei beni non è di fatto consumata dal cliente in questione, si ritiene che tali beni non consumati siano stati usati e consumati nel luogo in cui il cliente ha fissato la sede della propria attività o ha un centro di attività stabile in cui i beni vengono erogati. In mancanza di tale sede o centro di attività stabile, si ritiene che egli abbia usato e consumato i beni nel luogo in cui ha l'indirizzo permanente o in cui risiede abitualmente.

154 Il nuovo regime si applica anche a talune tipologie di servizi strettamente connessi con la fornitura di gas ed energia elettrica.

L'IVA non è conseguentemente più dovuta in dogana per le cessioni da operatore extra-UE configurandosi un'importazione esente (art. 14 della VI direttiva, oggi art. 143 della direttiva n. 2006/112/CE) per la quale, tuttavia, rimangono obblighi documentali quali la presentazione della dichiarazione all'importazione. Ciò che accade anche per la distribuzione di gas naturale ed energia elettrica al di fuori del territorio doganale europeo, rimanendo il soggetto esportatore obbligato alla presentazione della dichiarazione doganale di esportazione.

Contestualmente, perdono rilievo le nozioni tipiche di cessione ed acquisto intracomunitario¹⁵⁵.

Anche in questo caso, poi, come già avvenuto con riferimento al commercio elettronico diretto, lo *status* del soggetto destinatario della fornitura rileva con riferimento alle modalità di applicazione dell'imposta, ancorandosi nuovamente la debenza della stessa al soggetto passivo che riceve il prodotto, sì da esonerare l'operatore extra-UE dalla necessità di registrazione, salvo il caso di cessione a consumatori finali.

La disciplina ora delineata viene estesa con la direttiva n. 2009/162/UE del 22 dicembre 2009, con effetti dall'1 gennaio 2011, alle cessioni di calore e freddo¹⁵⁶; si legge al considerando n. 4 della direttiva (modificativa anch'essa della direttiva n. 2006/112/CE) che «*Le prime reti di riscaldamento o di raffreddamento transfrontaliere sono già in funzione. La cessione e l'importazione di calore o di freddo presentano la stessa problematica della cessione e dell'importazione di gas o di energia elettrica. Le norme attuali già assicurano, per il gas naturale e l'energia elettrica, che l'IVA sia riscossa nel luogo in cui tali beni sono effettivamente consumati dall'acquirente. Tali norme quindi evitano ogni distorsione di concorrenza tra Stati membri. È opportuno pertanto applicare, per il calore e il freddo, lo stesso regime che si applica per il gas naturale e per l'energia elettrica*».

In conclusione, se la qualificazione delle cessioni di gas, energia elettrica, calore e freddo comporta soluzioni diverse da quelle adottate per le cessioni *on line* (le une espressamente

¹⁵⁵ Come rilevano MASPES – DI SALVO, *Le cessioni e le importazioni di gas e di energia elettrica*, cit.

¹⁵⁶ La direttiva ha reso anche delle precisazione in ordine alla disciplina recata dalla direttiva n. 2003/92/CE, in particolare chiarendo: che il regime speciale si applica alle importazioni e alle cessioni di gas effettuate mediante ogni sistema del gas naturale situato nel territorio della Comunità o ogni rete connessa a un siffatto sistema; che per quanto riguarda le sue caratteristiche, il gas importato mediante navi è identico a quello importato mediante gasdotti ed è destinato, una volta rigassificato, ad essere trasportato mediante gasdotti sicché per esigenze di neutralità è opportuno applicare l'esenzione alle importazioni effettuate mediante navi in cui il gas è immesso in un sistema di gas naturale o in una rete di gasdotti a monte; infine, che il regime speciale si applica a tutte le prestazioni di servizi collegate alla fornitura di un accesso a qualsiasi sistema o rete di gas naturale e di energia elettrica, nonché alle reti di riscaldamento e di raffreddamento.

Le nuove disposizioni sono state recepite dal legislatore nazionale con l'art. 8 della legge 15 dicembre 2011, n. 217 (c.d. Legge Comunitaria 2010), con modifiche all'art. 7-bis e all'art. 68 del D.P.R. n. 633/1972, per un cui commento si richiamano RICCA F., *Comunitaria 2010: le novità in tema di IVA*, in *L'IVA*, 2012 e CENTORE P., *Nel «disegno di legge IVA» l'adeguamento nazionale alle disposizioni dell'IVA europea*, in *Corr. trib.*, 2011, 910.

qualificate come cessioni di beni materiali, le altre ricondotte espressamente alle prestazioni di servizi), le scelte in ordine allo Stato cui attribuire il gettito della loro realizzazione appaiono invece simili: fondate, quanto alla localizzazione, sul luogo di presumibile consumo del bene oggetto dello scambio – da identificarsi nel luogo di stabilimento del committente; quanto alle modalità di assolvimento dell'imposta, sull'estensione del meccanismo dell'inversione contabile in tutti i casi in cui ciò sia possibile.

4. Valenza della distinzione cessione di beni – prestazione di servizi ed effetti connessi all'inquadramento dell'operazione

Un profondo iato si afferma alla luce di quanto precede tra la categoria delle *cessioni di beni* e quella delle *prestazioni di servizi*, con il rischio, a volte concretatosi, di creare quelle distorsioni concorrenziali da cui il mercato comune rifugge e che tuttavia sono in alcuni casi il frutto della necessità e della difficoltà di inquadrare nell'area delle une ovvero delle altre una determinata operazione.

Se infatti la distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi non influenza in genere l'*an*, sicuramente incide sul *quomodo* dell'assoggettamento ad IVA¹⁵⁷, con la conseguenza che l'inquadramento dell'operazione ne influenza il regime impositivo applicabile e si presta ad interpretazioni volte in alcuni casi più a gestirne gli effetti e la disciplina che a fondarne ragionevolmente la causa.

Riflessi di non poco conto derivano poi dalla struttura dell'imposta, che è un tributo a cascata liquidato per masse di operazioni. Come osservato¹⁵⁸, infatti, dalla tassazione per masse deriva che l'eventuale errore di valutazione non rimane circoscritto all'operazione singola (come nella precedente I.G.E.) ma si ripercuote su tutta la massa della quale l'atto singolo fa parte integrante; così come dalla tassazione a catena discende che l'errore di valutazione non rimane circoscritto alla sfera di un singolo passaggio ma si ripercuote in tutta la catena medesima, che non deve subire rotture o incrinature se non si vuole che una parte d'IVA si trasformi in costo.

Inoltre non può non tenersi conto di come la qualificazione dell'operazione assuma particolare rilievo quanto alle operazioni intracomunitarie, creandosi a livello sovranazionale,

¹⁵⁷ LUPI R. – GIORGI M., *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, cit., 3. Sulla rilevanza del profilo oggettivo come scriminante interna tra le operazioni incluse nel campo d'applicazione dell'imposta e la conseguente diversità di regimi impositivi, anche LUPI R., *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur.*, XVI, 1988; FILIPPI P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, cit.; CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, cit.

¹⁵⁸ SCARLATA FAZIO M., *I presupposti dell'imposta sul valore aggiunto. Cessione – Concetto e natura*, in *Boll. Trib.*, 1972, 566.

per il regime instauratosi a seguito della sopra descritta abolizione delle frontiere fiscali, un sistema di simmetrie¹⁵⁹ che per evitare doppie imposizioni ovvero salti d'imposta necessita di un'interpretazione uniforme della natura dell'operazione e di un'unitaria riconduzione della stessa alla categoria delle cessioni di beni (per cui scatta l'imponibilità dell'acquisto intracomunitario a fronte dell'esonero della cessione da parte dello Stato di partenza dei beni) ovvero delle prestazioni di servizi (per i quali sono diversi criteri di collegamento territoriale ad individuare lo Stato dell'imposizione).

Anche le difficoltà che sono sorte quanto ai beni immateriali, al commercio elettronico e alla fornitura di energia elettrica e gas mostrano infine la rilevanza e la problematicità della menzionata dicotomia cessioni di beni-prestazioni di servizi, accentuata come sopra chiarito nell'ordinamento nazionale e che ha condotto ad interrogarsi sull'esistenza di una ragione sostanziale che la giustifichi.

Si è così da taluno osservato¹⁶⁰ come alla diversità di nozioni (e di disciplina) sia sottesa una diversa nozione di consumo. Più in particolare quest'ultima andrebbe ricondotta alla soddisfazione di un interesse "finale" del consumatore da intendersi come quella particolare posizione che il soggetto assumerebbe rispetto alla "cosa", da cui il profilo meramente strumentale del negozio il quale non sarebbe esclusivo né determinante per la realizzazione del fatto imponibile. Ciò sarebbe confermato proprio dalla disciplina della territorialità che per i beni non appare condizionata dalla struttura del contratto bensì dal luogo di esistenza fisica del bene medesimo.

Posta questa premessa, quanto ai beni – si è sostenuto – il consumo coinciderebbe con la titolarità ottenuta attraverso uno scambio sul mercato di un diritto reale sulla cosa, in funzione della soddisfazione di un interesse "finale" per l'appunto del soggetto, che giustificherebbe la non applicazione del tributo ogni qual volta l'insieme dei poteri e delle facoltà che garantiscono il godimento del bene si realizzi nell'ambito di un diverso ordinamento. Quanto ai servizi, invece, posto che le attività che formano oggetto dei contratti di prestazione realizzano l'interesse del committente solo in via mediata, la posizione centrale sarebbe assunta dal rapporto giuridico che identifica l'attività il cui svolgimento realizza l'interesse "ultimo" del soggetto e che attribuisce consistenza oggettiva all'interesse medesimo.

In altri termini, il consumo di un bene ovvero di un servizio presenterebbe un tratto differenziale da rintracciarsi nella «*natura sempre finale dell'acquisto di un servizio [...] là*

¹⁵⁹ Sviluppano il tema delle simmetrie LUPU R. – GIORGI M., *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, cit., 3 ma anche GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, cit., con particolare riferimento ai limiti all'esercizio del diritto alla detrazione.

¹⁶⁰ Tesi tracciata da FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 324 ss. nonché in IDEM, *Spunti sulla nozione di «consumo» di beni e di servizi nell'IVA con particolare riferimento alle operazioni internazionali*, cit., 543 ss.

dove, invece, l'acquisto su un diritto reale su un bene [...] concretizza una mera potenzialità di consumo nel territorio dello Stato, occorrendo a tal fine un ulteriore atto di distinzione (o, meglio, l'esclusione di destinazioni incompatibili con tale consumo)»¹⁶¹. Questa giustificazione, peraltro, come ancora osservato, sarebbe idonea a spiegare la scelta del legislatore comunitario di equiparare alle prestazioni di servizi le transazioni di commercio elettronico diretto: anche in questo caso infatti ogni eventuale scelta dell'acquirente in ordine alla destinazione di quanto ha formato oggetto dell'acquisto ne presupporrebbe la previa "incorporazione" e, quindi, attività che già realizzano una soddisfazione d'interesse¹⁶².

E tuttavia la tesi sembra perdere di consistenza se solo si osserva la differente nozione comunitaria rispetto a quella nazionale di "cessione di bene" e "prestazione di servizio", sopra evidenziata, nella quale il distinguo tra attività di dare (cui sarebbe riconducibile la prima categoria nella disciplina interna) e attività di fare (che caratterizza la seconda, nel senso della nascita di posizioni creditorie/obbligatorie) sembra scemare, a fronte della rilevanza della disponibilità economica di beni materiali da un lato e della nozione residuale di prestazione di servizio dall'altro.

Pare allora piuttosto, come da altri rilevato¹⁶³, che la distinzione tra "cessioni di beni" e "prestazioni di servizi" risponda ad esigenze di tecnica applicativa, ancorché possano apparire *prima facie* quali categorie autonome rispondenti a ragioni sostanziali quali la suddetta diversità della nozione di consumo sottesa agli scambi economici che le hanno ad oggetto.

Sembrano infatti essere esigenze di natura pragmatica a prevalere, consistenti nella necessità di risolvere problemi inerenti la definizione e le modalità di tassazione degli imponibili da sottoporre ad imposizione. Dal che deriverebbe peraltro l'opportunità di ridimensionare la tradizionale dicotomia cessione di beni-prestazione di servizi, a vantaggio di una nozione omnicomprensiva di bene giuridico, inclusiva dei beni materiali, dei servizi e delle nuove forme di ricchezza comunemente definite *new properties* o nuovi beni.

Le espressioni "cessione di bene" e "prestazione di servizio" non sarebbero in tal senso altro che gli strumenti attraverso cui qualificare le modalità di produzione della ricchezza, strumenti ai quali in sede fiscale ed in particolare nel sistema IVA si associa per ragioni tecniche, di efficienza, certezza, snellezza e semplicità di rilevazione dei fenomeni, una diversa disciplina impositiva¹⁶⁴, quale quella che segue.

È proprio questo l'orientamento che si intende qui condividere e che pare sostenuto dalle modifiche apportate dalla direttiva n. 2008/8/CE al sistema della territorialità e dei meccanismi

¹⁶¹ Così FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 336.

¹⁶² FRANSONI G., ult. cit.

¹⁶³ PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, cit., 267 ss.

¹⁶⁴ Così PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, cit., 300-301.

applicativi del tributo, la quale si è mossa, come osserveremo nel dettaglio al capitolo III, verso un'uniformazione del trattamento IVA riservato alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, ancora una volta mettendo così in luce come la riconduzione all'una o all'altra categoria sia legata alla volontà di associare all'operazione un regime d'imposta piuttosto che un altro.

4.1. I riflessi della distinzione sulla disciplina applicativa dell'imposta

La distinzione tra cessioni di beni e prestazione di servizi dà luogo a conseguenze giuridicamente rilevanti quanto al regime impositivo applicabile all'operazione di volta in volta considerata¹⁶⁵, innanzitutto quanto all'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione stessa.

Vale osservare come le direttive comunitarie si limitavano e si limitano sul punto a stabilire che il verificarsi del fatto generatore dell'imposta coincide con il "momento di effettuazione", per l'appunto, della cessione del bene ovvero della prestazione del servizio, senza tuttavia specificare quale criterio debba seguirsi nel definirlo. In un unico caso il momento impositivo è determinato: il diritto comunitario prevede infatti la facoltà per gli Stati membri di attribuire rilevanza quale fatto generatore dell'imposta al momento del rilascio della fattura ovvero al momento dell'incasso dell'acconto (limitatamente all'importo fatturato od incassato) per il caso in cui la cessione dia luogo a versamento di acconti anteriormente alla cessione stessa ovvero la prestazione di servizi abbia durata indeterminata, superi un certo periodo di tempo o dia anch'essa luogo a versamenti anticipati¹⁶⁶; in tal caso l'imposta è dovuta all'emissione della fattura ovvero all'incasso dell'acconto.

È dunque il legislatore nazionale ad aver riempito di contenuto la nozione di esigibilità¹⁶⁷, ancorandola alla *consegna* ovvero alla *spedizione* del bene per le cessioni di beni mobili, alla *stipula del contratto* quanto alle cessioni di beni immobili e al *pagamento del corrispettivo* per le prestazioni di servizi. La disposizione di riferimento è l'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 che, posti gli indicati principi, da un lato si preoccupa di renderne delle precisazioni in ordine alle ipotesi in cui gli effetti traslativi o costitutivi della cessione si producano posteriormente alla stipula ovvero alla consegna/spedizione dei beni nonché ai peculiari casi di cessioni per atto della pubblica autorità e di contratti di somministrazione, di passaggi dal committente al commissionario, di autoconsumo e di cessioni inerenti a contratti estimatori; dall'altro, tanto per

¹⁶⁵ In questo senso anche CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, cit., 43, per la quale la discriminazione interna all'IVA non risponde a semplici esigenze formali.

¹⁶⁶ Artt. 5 e 6 della II direttiva, poi art. 10 della VI direttiva ed oggi art. 62 ss. della direttiva n. 2006/112/CE.

¹⁶⁷ Sul tema FREGNI M.C., *Il momento impositivo*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001, 223 ss.

le cessioni quanto per le prestazioni di servizi, avvalendosi della facoltà di cui sopra, prevede la rilevanza dell'emissione della fattura ovvero del pagamento anche parziale del corrispettivo, se anteriori al momento di effettuazione dell'operazione individuato in conformità ai criteri ora descritti.

Vale notare che la rilevanza impositiva della cessione di beni è in un certo senso anticipata rispetto a quella delle prestazioni di servizi¹⁶⁸, sorgendo l'obbligo di versamento indipendentemente dal pagamento del prezzo dovuto. La regola, tuttavia, che rappresenta la prima rilevante conseguenza della qualificazione di un'operazione tra le cessioni ovvero le prestazioni, subisce una deroga nell'indicata ipotesi di emissione anticipata della fattura o di pagamento in acconto, caso in cui la differenza viene meno.

È con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione che occorre verificare la sussistenza del requisito territoriale della stessa, di cui oltre tratteremo (cap. II, par. 2.1.).

Tale momento condiziona inoltre anche l'individuazione dell'aliquota applicabile all'operazione imponibile e questo profilo assume particolare rilievo quando l'aliquota subisca variazioni nel tempo. Una stessa fornitura, per rendere un esempio, può infatti scontare aliquote diverse ove una parte del corrispettivo sia stata pagata o fatturata prima della consegna e l'aliquota sia mutata quando quest'ultima intervenga¹⁶⁹.

Sempre poi con riguardo al profilo della determinazione del *quantum* d'imposta, occorre osservare che la distinzione tra beni e servizi è funzionale alla *discriminazione* delle aliquote, in altri termini alla loro graduazione in ragione di esigenze di politica economica. È stata posta l'attenzione¹⁷⁰ su come il legislatore le diversifichi, determinandole in alcuni casi in relazione alla tipologia del "bene della vita", in altri tenendo conto dell'operazione cui accedono, cercando tuttavia di assicurare, nell'ambito delle aliquote agevolate, una parità di trattamento tra beni e servizi, sia che il "bene della vita" venga conseguito tramite un'operazione di acquisto, sia tramite una prestazione di servizi diretta a produrre il medesimo bene¹⁷¹. Si assiste in questo senso ad un ravvicinamento delle discipline per evitare che la differente qualificazione dell'operazione possa avere effetti contrari ai fini agevolativi ma anche al principio di neutralità concorrenziale.

Quanto al profilo degli adempimenti formali e a quello dell'accesso a regimi speciali di contabilità vengono invece tracciate discipline differenti. Con riferimento al primo degli aspetti indicati, vale rammentare la previsione di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 che prevede

¹⁶⁸ In questo senso PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, cit., 273.

¹⁶⁹ Sul tema PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, cit., 275 e LUPI R. – GIORGI M., *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, cit., 6-7.

¹⁷⁰ PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, cit., 276.

¹⁷¹ È il caso dell'equiparazione dell'acquisto e della vendita della prima casa (Tabella A, parte II, n. 21, allegata al D.P.R. n. 633/1972) alla sua costruzione (n. 39) quanto all'applicabilità dell'aliquota del 4%.

l'esonero dalla fatturazione per le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto e per alcune altre attività (*rectius* prestazioni di servizi) assimilate¹⁷², con ulteriore possibilità di estendere l'esonero, con decreto del Ministro delle finanze, ad altre categorie di contribuenti che prestino servizi al pubblico con caratteri di uniformità, frequenza e importo limitato tali da rendere particolarmente onerosa l'osservanza dell'obbligo di fatturazione e degli adempimenti connessi; per il commercio al minuto e le prestazioni di servizi assimilate, l'obbligo di fatturazione sussiste infatti solo in caso di richiesta da parte del cliente essendo altrimenti lo svolgimento dell'attività accompagnato da diversi obblighi di documentazione delle operazioni compiute, quali l'emissione di scontrini e ricevute fiscali.

Interessante notare¹⁷³ infine come la distinzione cessione di beni-prestazione di servizi rappresenti lo strumento per una diversificazione delle soglie d'ingresso a regimi semplificati di contabilità, i quali hanno a loro volta riflessi sugli adempimenti IVA degli operatori economici che vi accedono. Il riferimento è all'art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 che prevede l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili previste a fini esclusivamente fiscali per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi quando nell'anno precedente non abbiano superato l'ammontare di € 309.874,14 di ricavi e per le imprese aventi per oggetto altre attività quando gli stessi siano inferiori a € 516.456,90¹⁷⁴.

¹⁷² In particolare le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica; le prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito; le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti; le prestazioni di custodia e amministrazione di titoli e per gli altri servizi resi da aziende o istituti di credito e da società finanziarie o fiduciarie. L'emissione della fattura non è altresì obbligatoria per le operazioni esenti indicate ai nn. da 1) a 5) e ai nn. 7), 8), 9), 16) e 22) dell'art. 10.

¹⁷³ Sul tema PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, cit., 252 ss. la quale osserva, per l'appunto, che la distinzione rappresenta un primo strumento, seppur grossolano per una diversificazione delle suddette soglie d'ingresso. Con tale scelta il legislatore mostra di ritenere che le imprese di servizi raggiungano prima delle altre una dimensione organizzativa che rende ingiustificata la semplificazione contabile rispetto alle caratteristiche dell'impresa. In altri termini, osserva l'Autrice, all'attività di prestazione di servizi il legislatore associa un valore aggiunto maggiore, cui è connessa la possibilità di assorbire i maggiori costi amministrativi relativi alla contabilità ordinaria. Ipotizza che la valorizzazione legislativa delle imprese di servizi discenda dalla presunzione di un'effettiva maggiore redditività, a parità di fatturato, rispetto alle altre attività, ciò in quanto l'impiego di energie personali da parte dell'imprenditore e dei suoi dipendenti comporta margini di guadagno maggiori rispetto a quelli delle imprese "commerciali", nel cui esercizio l'operatore guadagna esclusivamente sulla differenza tra prezzo di acquisto e quello di vendita del bene. E tuttavia rileva come proprio la tendenza del legislatore in ambito IVA a confondere e sovrapporre le due entità – beni e servizi – sino ad essere ricondotte in alcuni casi alla categoria opposta, manifesta l'insufficienza del criterio fondato su tale dicotomia e la necessità di trovare indici che tengano conto della natura dell'attività svolta e della relativa soglia dimensionale che varia in ragione delle differenti categorie economiche.

¹⁷⁴ La norma è stata peraltro oggetto di modifica da parte dell'art. 7, comma 2, lett. m), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, in vigore dal 14 maggio 2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 12 luglio 2011, n. 106, il quale ha innalzato le soglie rispettivamente a € 400.000,00 e a € 700.000,00.

E tuttavia le maggiori diversità si rintracciano quanto al profilo territoriale dell'imposta cui si accompagna la qualificazione dell'operazione quale imponibile nel territorio statale ovvero ivi esclusa dall'applicazione del tributo perché "consumata" altrove, che appresso delineeremo.

CAPITOLO II

LA DICOTOMIA CESSIONI DI BENI - PRESTAZIONI DI SERVIZI ALLA LUCE DELLA LORO (DIFFERENTE) RILEVANZA TERRITORIALE

SOMMARIO: **1. La territorialità nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto;** **2. La scelta dei criteri di localizzazione delle operazioni imponibili;** **2.1. La localizzazione delle cessioni di beni;** **2.2. La localizzazione delle prestazioni di servizi;** **2.2.1. Domicilio, residenza e stabile organizzazione nella normativa nazionale: l'attuazione delle previsioni comunitarie;** **2.2.2. I criteri di collegamento speciali;** **2.2.3. I criteri di collegamento previsti per le prestazioni di servizi intracomunitarie;** **2.2.4. Il rapporto tra regola generale e criteri speciali;** **2.2.5. Profili territoriali delle operazioni "composite";** **3. Il rapporto tra territorialità e meccanismo applicativo d'imposta;** **3.1. Le modalità di adempimento dell'imposta nel territorio nazionale previste per gli operatori economici non residenti;** **3.1.1. Gli acquisti intracomunitari di beni: quali modalità di assolvimento dell'imposta?** **3.2. Le operazioni verso la Comunità ed i Paesi terzi;** **3.2.1. Le cessioni all'esportazione;** **3.2.2. Esclusione dall'imposta e non imponibilità a confronto.**

1. La territorialità nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto

Dall'inquadramento reso al precedente capitolo la territorialità dell'imposta emerge in tutta la sua evidenza quale profilo centrale del sistema comune, attorno alla quale ruota la realizzazione dei principi che ne regolano il funzionamento e che discendono direttamente dalla natura del tributo.

Tale aspetto dell'IVA si presta ad essere indagato dal punto di vista della già segnalata dicotomia "cessioni di beni-prestazioni di servizi", differendo profondamente il profilo territoriale dell'imposta (e più specificamente i criteri di localizzazione delle operazioni rilevanti) in riferimento all'una ovvero all'altra tipologia di operazioni, peraltro accompagnandosi a modelli applicativi del tributo che sembrano ancor più tendere ad accentuare la bipartizione del sistema in ragione del bene giuridico oggetto dello scambio.

E tuttavia la riconduzione ad unità non sembra impossibile, proprio alla luce delle modifiche intervenute nella disciplina d'imposta con la riforma del 2008 che muovono verso un'uniformazione dei principi su cui ruota il sistema IVA nei rapporti internazionali (tassazione all'origine ovvero a destino) e che saranno oggetto della nostra analisi ai successivi capitoli.

Ciò premesso, vale svolgere il tema della territorialità IVA muovendo dalla preliminare constatazione di come lo stesso si collochi nell'ambito del più generale e ripetutamente indagato argomento della *territorialità dei tributi*¹, quest'ultimo approfondito tanto con riferimento ai limiti interni ed internazionali relativi all'esercizio della potestà impositiva quanto a quelli concernenti l'attuazione del tributo². L'indagine attorno al principio di territorialità pone infatti due peculiari ordini di questioni: da un lato quella dell'"estensione" della legge ovvero della determinazione dei fatti che possono essere oggetto della potestà tributaria dello Stato, ancorché compiuti in tutto o in parte fuori del territorio nazionale o ad opera di cittadini di altro Stato³; dall'altro quella dell'accertamento e della riscossione all'estero di crediti tributari.

Quanto al primo aspetto, che assume rilievo ai nostri fini, gli studi condotti segnalano l'importanza di individuare criteri di collegamento tra realizzazione del fatto generatore d'imposta e ordinamento statale, i quali vengono a limitare la sfera d'applicazione del tributo contribuendo alla selezione dei presupposti impositivi. L'esistenza dei suddetti criteri regola l'esercizio del potere impositivo (solo in astratto assoluto) nei rapporti internazionali e caratterizza tanto le imposte dirette quanto quelle indirette, apparendo frutto della scelta di esercitare la potestà normativa tributaria in riferimento a presupposti d'imposta che non siano, per l'appunto, estranei all'ordinamento ovvero al territorio nazionale: così nel vigente sistema tributario italiano le imposte sul reddito colpiscono il possesso di redditi ovunque prodotti da soggetti *residenti* e di contro esclusivamente di quelli *prodotti* nel territorio nazionale – secondo criteri di collegamento legislativamente individuati – per chi residente non sia; allo stesso modo l'IVA, ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 633/1972, colpisce le cessioni di beni e le prestazioni di servizi "*effettuate nel territorio dello Stato*".

¹ Come osserva MICELI R., *Riforma della territorialità IVA*, in *Treccani - Il libro dell'anno del diritto 2012*, 575, che ne segnala tuttavia la meritevolezza di autonomia d'indagine. Dedicati specificamente alla territorialità nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, in particolare CARPENTIERI L., *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, pt. I, 2002, 3 ss.; RICCA F., *La territorialità nell'IVA*, in SACCHETTO C. – ALEMANNI L. (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002; BAGGIO R., *Il principio di territorialità e le esportazioni*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001; ARMELLA S., *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto: tesi di dottorato in diritto tributario internazionale e comparato*, Università degli studi di Genova, Facoltà di giurisprudenza – Istituto di scienze economiche e finanziarie, 1999; FAZZINI E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 1995; ADONNINO P., *La territorialità nell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, pt. I, 518 ss.

² Sul tema, SACCHETTO C., *Territorialità (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1992; LUPI R., *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXI, Roma, 1994; FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004; BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009.

³ Come rileva FAZZINI E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, cit., 8, il quale chiarisce peraltro come tale profilo si distingua dal problema dell'efficacia della legge nello spazio, la quale si estende su tutto il territorio nazionale per arrestarsi ai confini di questo.

Occorre dunque indagare quando un'operazione debba considerarsi ivi effettuata al fine di verificare come il profilo della determinazione dei fatti che possono essere oggetto della potestà tributaria dello Stato si atteggi rispetto al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, tenuto conto che l'IVA rappresenta un tributo di origine e costruzione comunitaria destinato a colpire scambi che, integrate le economie nazionali, appaiono sempre più spesso caratterizzati dal requisito della transnazionalità, da cui la necessità di individuare quale Paese possa/debba esercitare il proprio potere impositivo ed in base a quali criteri.

Sotto questo profilo il sistema IVA conosce una complessa varietà di regole in funzione delle quali stabilire se un'operazione acquisti o meno rilevanza nel territorio dello Stato e diventi nello stesso soggetta ad imposta, varietà che merita di assurgere ad autonomo oggetto d'indagine alla ricerca di una *ratio* di fondo che la giustifichi. Come osservato, infatti, se i criteri di collegamento col territorio dello Stato sono imprescindibili nella prospettiva del meccanismo di funzionamento del tributo, essi sono assai diversi per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi e non si prestano facilmente a generalizzazioni e sistematizzazioni, essendo formulati, piuttosto, in modo tendenzialmente casistico ed esemplificativo⁴.

I criteri di collegamento territoriale di cui ci occuperemo sembrano peraltro assumere valenza diversa a seconda che l'osservatore si ponga in una prospettiva nazionale ovvero prediliga una visione di sistema orientata alla verifica di come l'imposta si strutturi e sia regolamentata negli scambi transnazionali (per tali intendendosi tanto quelli tra Stati membri quanto quelli con soggetti extracomunitari); è questo un altro aspetto che rende interessante l'analisi del profilo territoriale dell'imposta, attribuendovi – pare – una valenza peculiare.

Nella prima prospettiva, che origina dalle previsioni normative interne, infatti, il profilo territoriale assume la funzione di integrazione del presupposto d'imposta (o meglio dei presupposti d'imposta), in altri termini di elemento costitutivo delle fattispecie impositive contemplate.

Prevede in tal senso il richiamato art. 1 del D.P.R. n. 633/1972 che *«l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate»*. Allo stesso modo ai sensi del successivo art. 67 costituiscono importazioni le operazioni aventi per oggetto beni *introdotti nel territorio dello Stato*. Infine, in conformità

⁴ In questo senso COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, 570 e 574, richiamando LUPI R., *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXI, Roma, 1994, 7-8 e FANTOZZI A., *Realtà e prospettive in materia di IVA*, in *Rass. trib.*, 1988, pt. I, 271, il quale in particolare rileva come *«l'esasperata tipizzazione delle fattispecie [...] ai fini della loro localizzazione [...] ha inevitabilmente causato problemi interpretativi non indifferenti originando una copiosa produzione di provvedimenti ministeriali, non coordinati con le interpretazioni di casi analoghi forniti dai dicasteri degli altri Stati comunitari»*.

all'art. 38 del D.L. 30 agosto 1993 n. 331, l'imposta sul valore aggiunto si applica sugli acquisti intracomunitari di beni *effettuati nel territorio dello Stato* nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato.

Il profilo territoriale connota dunque i fatti generatori del tributo assumendo funzione scriminante, dal punto di vista del diritto interno, tra operazioni soggette ad imposta in Italia e operazioni rispetto alle quali l'IVA non è applicabile⁵.

I criteri di collegamento territoriale, che consentono di localizzare o meno il fatto generatore del tributo (l'operazione) nel territorio statale, tuttavia, assumono in una prospettiva di sistema un ruolo di più ampio respiro, che appare quello di garantire la localizzazione delle operazioni nel luogo in cui avvenga il consumo del bene o del servizio oggetto dello scambio ed al contempo un riparto del gettito tra Stati membri dell'Unione – in funzione delle operazioni di cui in ciascun Paese si fruisca.

Colto questo tratto, a ben guardare anche dal punto di vista della legislazione nazionale, l'elemento territoriale non può essere considerato un presupposto che determina l'appartenenza o meno dell'operazione al sistema d'imposta, diversamente peraltro dai requisiti oggettivo e soggettivo delle fattispecie impositive.

Si afferma generalmente, per mutuare autorevoli definizioni⁶, che *«il requisito della territorialità attiene [...] alla qualificazione della fattispecie astrattamente idonea a rientrare nella previsione del tributo e pertanto è rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta in quanto le operazioni sono soggette all'IVA soltanto se risultino effettuate nel territorio dello Stato»* con la conseguenza che *«la territorialità [...] condiziona l'imponibilità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che, se prive di tale requisito, non si considerano poste in essere nel territorio dello Stato trattandosi invero di fattispecie che, ai fini IVA, non producono effetti in quanto non complete, essendo prive del requisito della territorialità»*.

E tuttavia proprio la territorialità non sembra attenere – contrariamente all'apparenza – al profilo genetico dell'operazione bensì semplicemente alla sua localizzazione spaziale, anche da un'angolazione interna⁷.

⁵ In tal senso osserva COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit., 524, l'assoluta importanza di tutti e tre i profili (oggettivo, soggettivo e territoriale) che caratterizzano le operazioni "incluse" nel campo di applicazione del tributo, che attribuisce ad essi un medesimo grado di dignità e li pone sullo stesso livello sul piano teorico, non essendo individuabile a priori quale sia dei tre il più significativo rispetto agli altri due.

⁶ In particolare FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, 995.

⁷ In questo senso RICCA F., *La territorialità nell'IVA*, cit., 415 ss. che individua le ragioni, che si ritengono pienamente condivisibili, per le quali analizzando la disciplina nazionale le operazioni prive del requisito della territorialità non possono considerarsi *completamente* irrilevanti nel sistema d'imposta tracciato dal legislatore interno.

Pare emergere, in altri termini, la diversità di rango tra i presupposti considerati necessari affinché un'operazione sia rilevante ai fini IVA, con la conseguenza che il presupposto oggettivo (realizzazione di cessione di beni ovvero prestazioni di servizi nonché importazioni ed acquisti comunitari) e quello soggettivo (realizzazione di dette operazioni da parte di ben individuati soggetti) non appaiono della stessa natura del presupposto territoriale ed anzi quest'ultimo, come da alcuno osservato⁸, non sarebbe neppure un "presupposto" ma, per l'appunto, un mero criterio di localizzazione – in questo caso nazionale – dell'operazione.

La tesi trova conforto nella peculiare disciplina interna riservata alle operazioni che risultano escluse dal campo di applicazione dell'IVA per difetto del requisito di territorialità; queste ultime, infatti, benché non diano luogo ad obblighi di fatturazione e registrazione non rimangono del tutto irrilevanti neppure nel sistema d'imposta approntato a livello nazionale.

Vale innanzitutto osservare che le stesse possono attribuire al soggetto passivo che le effettua il diritto all'esercizio della detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, come da ultimo chiarito e confermato dalla Corte di giustizia UE⁹, la quale nello stabilire la portata e la corretta interpretazione da attribuire all'art. 17, n. 3, lett. a) della VI direttiva, ha riconosciuto il suddetto diritto anche laddove le corrispondenti operazioni attive siano escluse dall'imposta per carenza del "presupposto" territoriale.

La questione portata all'attenzione della Corte nasceva nell'ambito di una controversia tra la filiale italiana di una società estera e l'Agenzia delle Entrate in merito al rifiuto di quest'ultima di riconoscere la detrazione dell'IVA sugli acquisti assolta in Italia, a fronte di servizi di telecomunicazione che detta filiale aveva reso ad altra società del gruppo con sede in Irlanda, non assoggettati ad imposta nel territorio italiano per difetto del requisito territoriale ai sensi dell'allora vigente art. 7, c. 4, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972 – per il quale, come meglio chiariremo oltre, tali prestazioni venivano localizzate¹⁰ in funzione della residenza/domicilio del committente.

L'Amministrazione argomentava con riferimento all'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, comma 2, per il quale non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi

⁸ Così COGLIANDRO L., *Il diritto alla detrazione dell'Iva per le operazioni passive afferenti ad operazioni attive non territorialmente rilevanti nello Stato membro*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, pt. IV, 115 ss., secondo il quale la relazione tra il requisito territoriale e l'emersione della fattispecie impositiva attribuisce validità alla tesi secondo cui esso rappresenta solamente uno degli elementi del presupposto oggettivo. Secondo tale impostazione, i presupposti dell'Iva sono dunque i soli presupposti soggettivo ed oggettivo; quest'ultimo si divide, a sua volta, in quattro aspetti: materiale o qualitativo, territoriale, quantitativo e temporale: il requisito territoriale rappresenta dunque un presupposto di localizzazione di una fattispecie impositiva, una volta che questa è nata; tale localizzazione può indifferentemente realizzarsi all'interno o all'esterno dello Stato membro.

⁹ Il riferimento è alla sentenza 2 luglio 2009 resa per la causa C-377/08, caso *EGN BV*, in *Racc. giur.*, 2009, I, 5685. A commento della sentenza COGLIANDRO L., ult. cit.

¹⁰ A partire dalle modifiche introdotte con l'art. 2, comma 1, lett. b), n. 1), D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla L. 28 febbraio 1997, n. 30.

afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, ritenendo non applicabile la previsione del successivo comma 3, lett. *b*), in conformità al quale l'indetraibilità non si applica per le operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se ivi effettuate, darebbero diritto alla detrazione; rendeva più in particolare una distinzione tra operazione materialmente effettuate all'estero e operazioni considerate tali per una *fictio iuris*, quali le prestazioni di servizi di telecomunicazione nel caso affrontato.

L'interpretazione dell'Amministrazione veniva tuttavia indirettamente censurata dalla Corte di giustizia la quale affermava il principio per il quale l'art. 17, n. 3, lett. *a*) della VI direttiva deve essere inteso nel senso che un prestatore di servizi di telecomunicazione stabilito nel territorio di uno Stato membro ha il diritto, in forza di tale disposizione, di detrarre o ottenere il rimborso, in tale Stato dell'IVA assolta a monte relativamente a servizi di telecomunicazione forniti ad un'impresa avente sede in un altro Paese comunitario, nei limiti in cui un tale prestatore avrebbe goduto di questo diritto se detti servizi fossero stati forniti all'interno del primo Stato membro.

Ebbene, la statuizione in argomento¹¹ conferma la rilevanza delle operazioni internazionali che pur "escluse" dal campo IVA secondo il diritto nazionale producono effetti nel sistema d'imposta, in primo luogo dal punto di vista sostanziale del diritto all'esercizio della detrazione.

Ulteriori profili di diritto interno supportano poi la tesi per la quale la realizzazione dell'operazione in Italia non costituisce profilo del presupposto impositivo tradizionalmente inteso attenendo alla sua collocazione spaziale.

Elemento di riscontro della rilevanza di operazioni prive del requisito della territorialità si ha infatti anche con riguardo all'esercizio del diritto al rimborso dell'eccedenza d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale, speculare peraltro al diritto alla detrazione. In tal senso l'art. 30, c. 3, lett. *d*) del D.P.R. n. 633/1972 attribuisce il diritto di chiedere la restituzione del credito anche al contribuente che effettui operazioni non soggette ad IVA perché prive del requisito della territorialità, profilo che più oltre analizzeremo nel dettaglio.

Le operazioni che difettano del "presupposto" territoriale danno inoltre luogo, ancorché esclusivamente in determinati casi – essendo in linea generale operazioni che non richiedono documentazione alcuna in quanto escluse dal campo di applicazione dell'imposta – ad adempimenti formali. Prevede infatti l'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 l'obbligo di emissione della fattura (con conseguente necessità di registrazione e connessi obblighi dichiarativi che ne seguono) nell'ipotesi di cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a

¹¹ Resa peraltro a fronte di una disposizione nazionale che a dispetto di quanto da taluno osservato (ancora COGLIANDRO L., ult. cit.) appare piuttosto chiara; risulta infatti artificiale se non artificiosa la distinzione di cui sopra tra servizi materialmente effettuati all'estero e servizi solo giuridicamente localizzati fuori dallo Stato.

vigilanza doganale e non soggette ad imposta per difetto di territorialità ai sensi del previgente art. 7, c. 2 del decreto medesimo (ipotesi confermata anche a seguito delle modifiche apportate all'art. 21 dal citato D.Lgs. n. 18/2010 prima e dalla L. 24 dicembre 2012 n. 228 poi¹²).

Ne deriva per le stesse l'inclusione altresì nel volume d'affari dell'operatore economico che le ponga in essere, volume d'affari di cui al successivo art. 20, ai sensi del quale con tale locuzione deve intendersi l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento ad un anno solare, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26.

Se le osservazioni fin qui rese si ritengono fondare, come crediamo, la rilevanza interna anche di quelle operazioni che difettano del requisito territoriale (nel senso che non si intendono effettuate nel territorio dello Stato), allora la valenza da attribuirsi alla territorialità dell'imposta non varia a seconda che ad essa si guardi da un'angolazione interna ovvero sovranazionale che tenga conto della necessità di regolare sotto il profilo impositivo scambi di beni e servizi connotati dalla transnazionalità.

In entrambi i casi, infatti, la precisa individuazione della rilevanza territoriale di un'operazione rappresenta strumento di garanzia del raggiungimento dell'obiettivo ultimo perseguito dal tributo (quello della tassazione del consumo) ed al contempo dell'altrettanto ricercata neutralità concorrenziale non solo nei rapporti tra Stati membri bensì anche nelle relazioni internazionali, regolate queste ultime, in funzione della menzionata *ratio* dell'imposta, dal principio di tassazione dello scambio a destinazione, con conseguente speculare tassazione dei beni che entrano nel territorio della Comunità.

La territorialità è dunque aspetto strumentale da un lato alla realizzazione del fondamento economico (e giuridico) dell'imposizione prescelta, cui si accompagna l'esigenza di evitare – attraverso un'accurata selezione ed uniforme applicazione ed interpretazione dei criteri di localizzazione delle operazioni – doppie imposizioni ovvero salti d'imposta, dall'altro all'allocatione del gettito in considerazione della volontà di sottoporre a tassazione i consumi nel luogo ove si realizzano.

In questo senso, si è rilevato, l'utilizzo del "*requisito territoriale*" ai fini della soggezione all'imposta non avrebbe più motivo di esistere: lo stesso tessuto normativo consentirebbe infatti di comprendere come nella realtà le operazioni rimarrebbero territorialmente rilevanti, ancorché detassate in uno Stato piuttosto che in un altro, non essendo niente più che operazioni nazionali prive di imposta¹³.

¹² Le modifiche, intervenute su più aspetti e di cui oltre tratteremo, sono contenute all'art. 1, commi da 325 a 335 della menzionata legge di stabilità per il 2013.

¹³ Così CENTORE P., *Manuale dell'Iva Europea*, 2008, Milano, 414-415, il quale sulla base di tali premesse ulteriormente osserva che «*soprattutto nelle operazioni intracomunitarie e, segnatamente, per*

Se tale affermazione pare porsi in linea con l'attribuzione al profilo territoriale di una funzione distinta da quella di integrazione del fatto generatore del tributo, la sopra segnalata (apparente) diversità di prospettiva che si delinea a seconda dell'angolazione da cui si guardi a tale aspetto fa tuttavia emergere in tutta chiarezza come il sistema d'imposta conosca *livelli territoriali diversi* che se da un lato segnano una linea di discriminazione tra operazioni nazionali e sovranazionali (comunitarie o extracomunitarie) dall'altro, al contempo, determinano la struttura dell'imposta e la plasmano, come analizzeremo, nei suoi meccanismi applicativi in funzione del perseguimento degli obiettivi sopra menzionati che fondano il sistema dell'IVA comunitaria¹⁴.

2. *La scelta dei criteri di localizzazione delle operazioni imponibili*

I criteri per individuare *dove* un'operazione debba intendersi effettuata divengono dunque nel sistema IVA, alla luce di quanto fin qui esposto, lo strumento per localizzare, almeno tendenzialmente l'operazione medesima in funzione del suo consumo.

E tuttavia l'individuazione di tale *luogo* può risultare complessa. È questo il motivo per il quale i criteri di collegamento territoriale sono stati oggetto di numerose modifiche ed adattamenti a livello comunitario e conseguentemente nella normativa interna di recepimento, che appaiono il frutto da un lato della difficoltà di individuare regole (il più possibile chiare e di facile applicazione per gli operatori) in grado di garantire che una determinata operazione sia assoggettata ad imposta nel luogo di *consumo* del bene giuridico oggetto dello scambio (sia esso

le cessioni di beni (che costituiscono il vero nucleo delle regole del regime transitorio), l'operazione transfrontaliera si manifesta come bifronte: in estrema sintesi, la cessione intracomunitaria è rilevante all'uscita (come operazione "esente" nella specie non imponibile) ed è rilevante in entrata, come acquisto da integrare, si può dire, da nazionalizzare contabilmente. La doppia polarità, in senso territoriale, dell'operazione intracomunitaria non deve confondere: in effetti, nella visione unitaria (e unitiva, nel senso che l'Iva è utilizzata come strumento di aggregazione nell'ambito dell'Unione europea) della direttiva (in particolare, gli artt. 17, 33, 34, 40, 41, 42, 44 e da 47 a 55 della direttiva 2006/112/Ce, già art. 28-ter della direttiva 77/388) l'operazione è davvero sovranazionale. Per questo mezzo si intende, allora, che il principio della territorialità è destinato non tanto ad "espellere" l'operazione da un sistema a favore di un altro, ma, più organicamente, ad individuare il territorio di appartenenza giuridica dell'operazione e, di conseguenza, in linea di principio, del luogo di percezione dell'imposta. In altre parole, le regole della territorialità servono a determinare il principio di tassazione all'origine ovvero a destinazione e producono la detassazione non "assoluta", come si verifica nei casi normativamente individuati nelle cd. "esenzioni" (ex art. 10 del DPR n. 633/1972), ma relativa, nel senso che alla detassazione in un luogo deve corrispondere la tassazione in altro luogo».

¹⁴ Osserva COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit., 569, con riferimento alla distinzione tra territorio dello Stato e territorio della Comunità europea delineata all'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, che la stessa «corrisponde all'esigenza di definire due tipologie di regole in materia di territorialità: la prima rileva al fine di circoscrivere il campo di applicazione territoriale in relazione al complesso dei territori dei singoli Stati membri, unitariamente considerati, mentre la seconda si propone di ripartire analiticamente tra questi ultimi le diverse operazioni imponibili, definendone giuridicamente il luogo di effettuazione in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi».

una cessione di bene ovvero una prestazione di servizio); dall'altra dalla necessità di contemperare detto principio con esigenze, non sempre facilmente conciliabili, quali la lotta all'evasione e agli abusi ma anche la tensione alla semplificazione del sistema d'imposta a maggior garanzia degli operatori, i quali si trovano a sostenere innanzitutto il costo necessario a conformarsi alla disciplina impositiva sotto il profilo degli adempimenti.

La via seguita è stata quella di individuare criteri quanto più possibile "oggettivi" e "standardizzati" intesi ad agevolare l'uniformità delle regole attuative che realizzano, in ciascuno Stato membro, l'imposizione sul valore aggiunto, nonché a consentire al tempo stesso una maggiore facilità di coordinamento dei diversi sistemi tributari nazionali¹⁵.

Un impianto fondato per così dire su "presunzioni di consumo" viene allora approntato dal legislatore comunitario prima e dai singoli Stati membri poi, alla ricerca di una imprescindibile armonizzazione dell'imposta sotto il profilo territoriale che si accentua se si tiene conto della crescente complessità che caratterizza la *new economy* e le nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione¹⁶.

Vale prendere le mosse dalle previsioni della II direttiva IVA per poi tracciare l'evoluzione subito dall'imposta sotto il profilo territoriale. Si procederà in tal senso analizzando quale trattamento il legislatore comunitario e quello nazionale abbiano riservato rispettivamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi sotto il profilo della loro localizzazione.

2.1. La localizzazione delle cessioni di beni

L'analisi del profilo territoriale delle cessioni di beni coinvolge ovviamente anch'essa i tre livelli territoriali sopra specificati (nazionale, comunitario, extracomunitario), non esauendo la regola prevista per individuare quando una cessione debba considerarsi effettuata nel territorio dello Stato il profilo della loro territorialità; i beni possono infatti essere interessati, come già chiarito, da specifiche vicende che ne mutano tale aspetto, quali il trasporto da uno Stato membro all'altro (operazione intracomunitaria) ovvero l'introduzione nella Comunità (importazione) o il trasferimento al di fuori della stessa (esportazione)¹⁷.

In tal senso, con riferimento ai beni mobili che siano oggetto di movimentazione assume rilievo anche la condizione giuridica che gli stessi rivestono; l'esistenza nel territorio dello Stato non è infatti sempre condizione sufficiente per l'assoggettamento ad imposta dovendosi

¹⁵ Così FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 327.

¹⁶ Si veda sul punto il contributo di GARBARINO C., *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in *L'evoluzione dell'ordinamento italiano tributario*, Atti del convegno del 2-3 luglio 1999 per i settantanni di «Diritto e pratica tributaria», coordinati da UCKMAR U., Padova, 2000, con particolare riferimento al commercio elettronico.

¹⁷ In questo senso FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 329.

guardare per così dire al loro *status* giuridico (beni nazionali, nazionalizzati o vincolati in regime di temporanea importazione)¹⁸.

Ciò premesso, vale osservare innanzitutto che la localizzazione delle cessioni di beni segue oggi ed ha sempre seguito criteri di territorialità per così dire oggettivi, determinati in ragione del luogo di esistenza fisica dei beni stessi, indipendentemente dunque da quello di conclusione ovvero esecuzione del contratto nonché di residenza dei soggetti tra cui avviene l'operazione.

Prevedeva in particolare l'art. 5, par. 4 della II direttiva che luogo di cessione dovesse considerarsi quello in cui il bene si trovava al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, nel caso in cui lo stesso fosse spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente ovvero da un terzo; coerentemente, laddove il bene non venisse spedito o trasportato, la direttiva individuava il luogo di effettuazione dell'operazione in quello in cui il bene si trovava all'atto della cessione.

Il secondo dei criteri descritti, che interessava le cessioni senza trasporto, era riprodotto tal quale all'art. 8, par. 1, lett. *b*) della VI direttiva ed è attualmente contenuto immutato nell'art. 31 della direttiva n. 2006/112/CE vigente.

Il criterio di localizzazione delle cessioni di beni con trasporto, trasposto all'art. 8, par. 1, lett. *a*) della VI direttiva (oggi art. 32 della direttiva n. 2006/112/CE), era invece oggetto di precisazioni anche legate alla nascita, con l'abolizione delle frontiere fiscali, del nuovo livello territoriale comunitario e all'introduzione del regime transitorio degli scambi intra-CE, cui si accompagnavano, come anticipato, novità importanti in tema di territorialità: la direttiva n. 91/680/CE, infatti, attraverso la localizzazione dell'operazione nel *luogo di arrivo* del bene (piuttosto che in quello in cui lo stesso si trovasse al momento iniziale del trasporto) realizzava l'imposizione a destinazione dello scambio intracomunitario¹⁹, anche in questo caso nel luogo di presumibile consumo.

La VI direttiva attribuiva già in origine autonomo rilievo all'ipotesi in cui i beni fossero da installarsi o montarsi (con o senza collaudo) da parte del fornitore o per suo conto, nel qual caso doveva considerarsi come luogo di cessione quello dove avveniva l'installazione o il montaggio (ora art. 36 della direttiva n. 2006/112/CE)²⁰. L'interesse per la peculiare fattispecie nasceva

¹⁸ Sottolineano questo profilo FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 328, CARPENTIERI L., *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 2002, 3 ss., COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit., 571.

¹⁹ Da intendersi per tale gli scambi di beni a titolo oneroso tra operatori economici (ovvero di cui sia destinatario un ente che non abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole ma che sia soggetto passivo d'imposta per le attività secondarie o marginali, ancorché l'acquisto afferisca all'attività istituzionale non soggetta ad IVA) che importino il trasporto del bene da uno Stato ad un'altro.

²⁰ Si tratterebbe peraltro secondo CENTORE P., *L'evoluzione della territorialità delle cessioni di beni*, in *Corr. trib.*, 2010, 916, nota 10, non di una tassazione "a destinazione" ma più correttamente dell'individuazione di un nuovo luogo di origine dell'operazione. La disposizione è stata recepita dal

dalla constatazione che la stessa aveva provocato conflitti di competenza tra gli Stati membri, come si chiariva nei *considerando* della direttiva, la quale in uno sforzo di ricomposizione dei singoli sistemi nazionali invitava lo Stato membro all'interno del quale avvenisse l'installazione o il montaggio ad adottare le misure necessarie per evitare una doppia imposizione qualora l'installazione o il montaggio stesso fossero effettuati in uno Stato membro diverso da quello del fornitore²¹.

Quanto più specificamente alla disciplina degli scambi intracomunitari, l'art. 28-ter della VI direttiva²² di nuova introduzione prevedeva che si considerasse luogo dell'acquisto quello in cui i beni si trovavano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione. Contestualmente, le preesistenti nozioni di importazione ed esportazione venivano limitate alle movimentazioni di beni tra Comunità e Paesi non appartenenti alla stessa, rispettivamente in entrata e in uscita²³. Con la conseguenza che i beni di provenienza da Stati terzi venivano assoggettati all'IVA in dogana (ad aliquota propria del Paese membro di introduzione), i beni ceduti all'esportazione venivano esonerati da imposizione (nell'ordinamento italiano attraverso il meccanismo della non imponibilità che analizzeremo oltre), in entrambi i casi garantendosi la neutralità dell'imposizione per i soggetti intermedi della catena produttivo-distributiva per il mezzo della detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti realizzati nell'esercizio dell'attività economica.

Ebbene, con riferimento al recepimento delle previsioni comunitarie da parte del legislatore nazionale, vale rammentare l'originaria versione dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 che prevedeva, da un lato, che le cessioni di beni (e le prestazioni di servizi) fossero soggette all'imposta «*se ed in quanto effettuate nello Stato*», dall'altro che dovessero considerarsi tali le cessioni di beni immobili ivi esistenti nonché quelle che avessero per oggetto beni mobili nazionali, nazionalizzati o vincolati al regime della temporanea importazione esistenti nel

legislatore italiano con le modifiche apportate all'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 dal D.L. n. 331/1993, in conseguenza delle quali le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno ad oggetto beni mobili spediti da altro Stato membro, installati, montati o assiemmati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto (senza dunque che si configuri un acquisto intracomunitario, come chiarito dall'art. 38, comma 5, lett. B) del D.L. n. 331/1993). La conferma si trae dalle modalità di assolvimento dell'imposta e che nel caso di specie richiedono un'autofatturazione dell'operazione da parte del committente quando esso sia soggetto passivo d'imposta e non di un'integrazione della fattura come avviene per gli acquisti intracomunitari. Sul tema CENTORE P., *Gli adempimenti di autofatturazione negli scambi internazionali*, in *Azienda & Fisco*, 1999, 267 ss.

²¹ Specificava inoltre la direttiva, in questo caso a seguito delle modifiche apportate nel 1991, che qualora la cessione di beni avesse luogo a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità, la stessa doveva considerarsi effettuata nel luogo di partenza del trasporto di passeggeri; la previsione appariva conseguenza della disciplina approntata per i trasporti intracomunitari di persone, imponibili nello Stato in cui il trasporto aveva inizio.

²² La disciplina, tuttora vigente, è oggi contenuta all'art. 40 e ss. della direttiva n. 2006/112/CE.

²³ Con riguardo all'importazione di beni, l'art. art. 7, par. 2 della VI direttiva (ed oggi nella direttiva n. 2007/112/CEE, art. 60) prevedeva che la stessa fosse da considerarsi effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trovava il bene nel momento in cui entrava nella Comunità.

territorio doganale²⁴. Pacificamente (anche oggi si condivide tale indirizzo) il momento nel quale verificare la sussistenza del requisito territoriale era da ricondursi alle previsioni del richiamato art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, per il quale con riferimento ai beni mobili occorre avere in linea generale riguardo al momento della consegna o spedizione e con riguardo ai beni immobili a quello alla stipulazione del contratto: è infatti il momento di *effettuazione* che segnava e segna la linea di discriminazione tra ciò che assume rilevanza nel sistema d'imposta e ciò che rimane allo stesso indifferente, non esistendo prima di tale momento alcuna operazione nel mondo IVA e rimanendo tutta l'attività anteriore fiscalmente irrilevante qualora esso successivamente non si verificasse²⁵.

Disponeva inoltre l'originario art. 7 che le cessioni fatte da soggetti residenti nello Stato (e per successiva integrazione²⁶ quelle effettuate da stabili organizzazioni di soggetti non residenti) si presumevano ivi effettuate, salvo prova contraria.

Si introduceva così, a livello nazionale, una *specificazione* del principio enunciato a livello comunitario o più correttamente, come osservato²⁷, una "*presunzione di esistenza*" nel territorio statale dei beni a determinate condizioni, da un lato con una finalità semplificativa, dall'altro – pare – con una volontà di attrazione a tassazione nel territorio statale (data la relativa chiarezza della previsione comunitaria per la quale doveva farsi riferimento al luogo di esistenza del bene al momento iniziale del trasporto o della spedizione).

La legittimità della scelta nazionale appariva in tal senso dubbia quantomeno nei casi in cui dall'applicazione di detta presunzione potesse sorgere un contrasto con la regola sovranazionale, nella quale ipotesi quest'ultima avrebbe dovuto prevalere. In questo senso quella contenuta all'art. 7 era da ritenersi una presunzione non assoluta come anche evidenziava l'espressa previsione della possibilità di fornire prova contraria.

È con il D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24 che specificato cosa dovesse intendersi per territorio dello Stato²⁸, si assisteva all'abrogazione della vigente presunzione (con la conseguenza che

²⁴ Sono nazionali i beni prodotti in Italia o il cui perfezionamento sia avvenuto in Italia; sono comunitari i beni originari di altro Stato membro della Comunità o che, se provengano da Paese extracomunitario, siano stati immessi nel territorio della stessa in libera pratica, con l'effettuazione delle prescritte formalità di importazione; sono vincolati al regime di temporanea importazione quelli di provenienza estera introdotti in Italia per essere assoggettati a lavorazioni, trasformazioni ecc. ed essere successivamente riesportati.

²⁵ Così si esprimono LUPI R. – GIORGI M., *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, cit., 5.

²⁶ Art. 1 del D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687.

²⁷ Così ADONNINO P., *La territorialità nell'IVA*, cit. 519.

²⁸ Per territorio dello Stato si intende, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972, il territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei comuni di Livigno, Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano. Come rileva BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 555, le esclusioni derivano da ragioni storiche e geografiche: il territorio del comune di Livigno, posto sul versante svizzero delle Alpi retiche, fu dichiarato esterno alla linea doganale con L. 17 luglio 190 n. 516 e tale beneficio si è protratto fino ai nostri giorni, rimanendo anche escluso dal campo

l'accertamento dell'esistenza fisica del bene nel territorio dello Stato va da quel momento effettuato nei singoli casi concreti e con tutti gli ordinari mezzi di prova ammissibili in materia²⁹), seguita dal recepimento delle nuove disposizioni comunitarie con i DD.L. 31 dicembre 1992 n. 513, 2 marzo 1993 n. 47, 28 aprile 1993 n. 131, 30 giugno 1993 n. 213 (non convertiti tempestivamente in legge) e successivamente con il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427.

La tassazione a destinazione degli scambi intracomunitari, secondo il principio accolto dalla direttiva, si realizzava e si realizza tutt'oggi attraverso le previsioni di cui all'art. 39 del D.L. n. 331/1993, relativo all'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione (di recepimento dell'art. 28-*quinquies* della VI direttiva³⁰) e all'art. 40 del decreto medesimo, recante la disciplina della territorialità delle operazioni intracomunitarie.

Quanto al primo profilo vale rammentare che in conformità alle previsioni legislative antecedenti alle modifiche introdotte dalla legge 24 dicembre 2012 n. 228 l'acquisto intracomunitario si intendeva effettuato alla consegna dei beni nel territorio nazionale al cessionario ovvero a terzi per suo conto o, nel caso di trasporto con mezzi del cessionario, all'arrivo nel luogo di destinazione nel territorio stesso³¹.

dell'imposta sul valore aggiunto; il territorio di Campione d'Italia, invece, costituisce una *enclave* entro il territorio svizzero e le acque svizzere del lago di Lugano e proprio per l'eccezionale posizione geografica e una sorta di consuetudine esistente tra i due Stati è considerato dall'amministrazione doganale svizzera come facente parte del territorio federale. Fatte salve queste esclusioni il territorio dello Stato rilevante ai fini dell'IVA coincide con il territorio politico all'interno del quale la Repubblica esercita la propria sovranità. Anche gli spazi extradoganali sono da comprendere nel territorio dello Stato.

Alla nozione di territorio statale si aggiunge, ad opera del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, la definizione di territorio della Comunità, per essa intendendosi il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità economica europea con le seguenti esclusioni, oltre ai comuni di Livigno, di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano: 1) per la Repubblica ellenica, il Monte Athos; 2) per la Repubblica federale di Germania, l'isola di Helgoland ed il territorio di Busingen; 3) per la Repubblica francese, i Dipartimenti d'oltremare; 4) per il Regno di Spagna, Ceuta, Melilla e le isole Canarie; 4-*bis*) per la Repubblica di Finlandia, le isole Åland (numero questo aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. a), n. 1), D.Lgs. 15 dicembre 2005, n. 294, in vigore dal 28 gennaio 2006).

L'articolo 7 attualmente vigente muta il precedente n. 4-*bis*) in n. 5) ed aggiunge al n. 6) le isole Anglo-Normanne.

²⁹ Come rileva MANDÒ G. – MANDÒ D., *Manuale dell'imposta su valore aggiunto*, Milano, 2009, 115.

³⁰ Oggi art. 68 della direttiva n. 2006/112/CE ai sensi del quale il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'effettuazione dell'acquisto comunitario; l'acquisto intracomunitario è considerato effettuato nel momento in cui è considerata effettuata la cessione di beni analoghi nel territorio dello Stato membro.

³¹ L'intervento normativo ha inciso sull'art. 39 nel senso che «*Le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, rispettivamente, dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza*».

Sul tema GAVELLI G. – SIRRI M. – ZAVATTA R., *Acquisti intra-UE, vale la partenza*, in *Il Sole-24Ore Speciale*, 8 gennaio 2013, i quali rilevano come ancorando l'evento generatore del prelievo alla "partenza" del bene per dar rilievo la possibile diversa qualificazione dell'operazione in funzione della durata del trasporto, facendo riferimento al caso affrontato dalla Corte di giustizia nella causa C-84/09, caso X, sentenza 18 novembre 2010.

In linea con le previsioni dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, invece, se gli effetti traslativi e costitutivi si producono posteriormente, gli acquisti si considerano effettuati nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo un anno dalla consegna; parimenti nel caso di beni ricevuti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'acquisto si considera effettuato all'atto della loro rivendita o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti ed in ogni caso dopo un anno dal ricevimento.

Vale infine anche per gli acquisti intracomunitari il principio per il quale se anteriormente al verificarsi dell'evento individuato come quello di effettuazione dell'operazione sia avvenuta la ricezione della fattura o sia stato pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata – limitatamente all'importo fatturato o pagato – al momento in cui si verifica la ricezione o il pagamento.

Quanto al profilo della territorialità, attraverso il quale si realizza il principio della tassazione a destinazione, ai sensi del successivo art. 40 gli acquisti intracomunitari si considerano effettuati nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni originari di altro Stato membro o ivi immessi in libera pratica, spediti o trasportati dal territorio di altro Paese membro nel territorio dello Stato, quando l'acquirente sia ivi soggetto passivo d'imposta.

La disposizione precisa che il requisito della territorialità (e dunque dell'assoggettabilità ad imposta nel territorio nazionale) difetta quando venga provato che l'acquisto è stato assoggettato al tributo in altro Stato membro di destinazione del bene e comunque in caso di operazione cd. triangolare, quando i beni spediti o trasportati in altro Paese membro risultino ivi oggetto di successiva cessione (a soggetto d'imposta nel territorio di tale Stato o ad ente ivi assoggettato ad imposta per acquisti intracomunitari) sempre che il cessionario risulti designato come debitore dell'imposta relativa³².

Specularmente viene esonerata dall'imposta, secondo la formula della non imponibilità, la cessione da parte dell'operatore nazionale a soggetto passivo stabilito in altro Stato membro che implichi la movimentazione dei beni, nella prospettiva per cui sarà il Paese di arrivo a considerare l'acquisto imponibile per un meccanismo sovrapponibile a quello descritto.

Si contrappone a questa disciplina il regime territoriale delle cessioni di beni di cui sia destinatario un privato consumatore (ovvero un soggetto ad esso equiparato) che risieda in un Paese diverso da quello di stabilimento del fornitore, nel qual caso, secondo le previsioni comunitarie e nazionali di recepimento, trova applicazione l'ordinario criterio di tassazione

³² Rappresenta questa se non una deroga a quella che abbiamo definito una presunzione assoluta di consumo nel luogo (individuato) “*di effettuazione dell'operazione*”, quantomeno una previsione volta ad impedire (tendenzialmente) fenomeni di doppia imposizione che pur possono verificarsi.

nello Stato da cui la spedizione ovvero il trasporto hanno inizio, previsto per le cessioni nazionali.

Il principio è tuttavia a sua volta derogato nel caso di acquisti di beni da fornitori comunitari effettuati da enti non commerciali nonché nell'ipotesi di vendite cd. a distanza, casi questi che trovano ragione giustificatrice, come anticipato al capitolo I, nella necessità di evitare effetti distorsivi dipendenti dalle differenze di aliquote tra Stati membri.

Tale esigenza informa infatti gli acquisti di beni da parte di enti non commerciali non soggetti passivi che superino soglie di rilevanza prestabilite (ovvero, al di sotto di tale soglia, laddove abbiano optato per l'assoggettamento ad IVA degli acquisti effettuati); entro tale soglia e in difetto dell'opzione suddetta, correlativamente all'insussistenza di un acquisto intracomunitario, l'operazione rimane tassata nello Stato di origine a cura del soggetto passivo ivi residente ed il cessionario rimane inciso dall'IVA estera applicata dal cedente³³.

Ancora in deroga al generale principio della tassazione nel Paese di origine, il particolare regime delle cd. vendite per corrispondenza, anch'esso a motivo della potenziale incidenza di tale mezzo di acquisto sul mercato, laddove, vigenti aliquote d'imposta diverse tra Stati membri, si applicasse il principio di imposizione nello Stato di provenienza dei beni.

Secondo il sopramenzionato art. 40 del D.L. n. 331/1993, si considerano allora effettuate nel territorio dello Stato le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni spediti o trasportati nel territorio dello Stato dal cedente o per suo conto da altro Stato membro nei confronti di persone fisiche non soggetti d'imposta ovvero di cessionari che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari, con esclusione in tal caso delle cessioni di prodotti soggetti ad accisa. Tale peculiare disciplina non si applica tuttavia alle cessioni di mezzi di trasporto nuovi e a quelle di beni da installare, montare o assiemare, nonché alle cessioni di beni, diversi da quelli soggetti ad accisa, effettuate nel territorio dello Stato, fino ad un ammontare nel corso dell'anno solare non superiore a 35.000,00 euro e sempre che tale limite non sia stato superato nell'anno precedente³⁴.

Anche in tal caso viene dunque prevista una soglia di rilevanza degli acquisti ed ancora una volta attraverso la definizione del luogo in cui debba ritenersi effettuata un'operazione si

³³ La disciplina nazionale di riferimento è contenuta all'art. 38, comma 3, comma 5, lett. c) e comma 6 del D.L. n. 331/1993, concernente la definizione di "*acquisto intracomunitario*", cui vengono ricondotte operazioni – quali quelle effettuato da enti non soggetti passivi d'imposta – che non vi rientrerebbero. La tassazione a destinazione (oltre certe soglie) si realizza dunque non incidendo sul profilo territoriale ma, a monte, modellando la nozione di acquisto intra-CE (cui ordinariamente si accompagna l'imponibilità nel Paese di arrivo del bene).

³⁴ La disposizione regolante le vendite a distanza, infine, non opera per le cessioni effettuate da parte di soggetti passivi in altro Stato membro che hanno ivi optato per l'applicazione dell'imposta nel territorio dello Stato.

realizza la tassazione della stessa a destinazione, nello Stato di presumibile consumo del bene oggetto dello scambio.

Il principio della tassazione al consumo informa infine, come anticipato, anche la tassazione delle importazioni, per le quali si rimanda al capitolo I nonché la disciplina delle esportazioni che approfondiremo quanto al meccanismo di esonero dalla tassazione più oltre, anticipando fin d'ora che in tale ipotesi l'operazione è considerata territorialmente rilevante nel luogo in cui ha origine la spedizione ovvero il trasporto ma è classificata come *esente* (nel lessico comunitario dell'art. 15 della VI direttiva, oggi art. 146 ss. della direttiva n. 2006/112/CE), cioè *non imponibile* nella disciplina nazionale.

Vale ricordare a conclusione del presente paragrafo, dedicato all'individuazione dei criteri di localizzazione delle cessioni di beni, la disciplina accordata alle cessioni di energia elettrica e gas ceduto attraverso reti di distribuzione del gas naturale, introdotta dalla direttiva n. 2003/92/CE (oggi artt. 38 e 39 della direttiva n. 2006/112/CE), cui si è fatto cenno al precedente capitolo e recepita dal legislatore italiano con il D.Lgs. 15 dicembre 2005 n. 294, nonché alle cessioni di calore e freddo a seguito dell'estensione contenuta nella direttiva n. 2009/162/UE e recepita con la legge Comunitaria per il 2010, legge 15 dicembre 2011, n. 217.

Per effetto delle modifiche apportate a livello comunitario alla VI direttiva prima e alla normativa nazionale poi (in particolare agli artt. 7, 17 e 68 del D.P.R. n. 633/1972 e agli artt. 38, 40 e 41 del D.L. n. 331/1993), infatti, ferma la qualificazione delle operazioni di scambio di energia e gas naturale mediante reti quale cessione di beni, al criterio della tassazione nel luogo di esistenza fisica dei suddetti beni viene sostituito quello di stabilimento del cessionario, ulteriormente affiancato dal luogo della destinazione del bene e dell'effettivo suo consumo, nei termini che seguono³⁵.

Dalla prospettiva nazionale, ai sensi dell'art. 7, c. 2, del D.P.R. n. 633/1972 nella versione antecedente alle più recenti modifiche³⁶, le cessioni di gas mediante sistemi di distribuzione di gas naturale e quelle di energia elettrica si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il cessionario sia un soggetto passivo nazionale che non abbia all'estero una stabile

³⁵ Da rilevare che alle novità in punto di territorialità era preceduta una modifica ad opera della L. 23 agosto 2004, n. 239 – recante *Riordino del settore energetico, nonché delega al Governo per il riassetto delle disposizioni vigenti in materia di energia* – quanto all'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione da riferirsi, diversamente da quanto accade le cessioni di beni, all'atto del pagamento del corrispettivo. Prevedeva infatti l'art. 1, comma 38 della suddetta legge, tutt'oggi in vigore, che «*Le operazioni effettuate sul mercato elettrico di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79, si considerano effettuate, ai fini e per gli effetti di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, all'atto del pagamento del corrispettivo, salvo il disposto del quarto comma del medesimo articolo 6*». La previsione risultava espressione della facoltà concessa agli Stati membri dall'art. 10 della VI direttiva per la quale gli stessi possono stabilire che per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi l'imposta diventi esigibile al più tardi al momento dell'incasso del prezzo.

³⁶ Oggi art. 7-bis, c. 3 del decreto.

organizzazione destinataria dei beni o sia un soggetto estero che abbia nel territorio statale una stabile organizzazione per la quale gli acquisti siano effettuati (lett. *a*)); ovvero quando il cessionario non sia un rivenditore e i beni siano usati o consumati nel territorio dello Stato (lett. *b*)).

In questo senso la cessione rivolta al “*soggetto passivo rivenditore*” è legata, oltre che al criterio del domicilio e della residenza del cessionario, anche a quello della destinazione del bene stesso, mentre la cessione destinata al “*soggetto diverso dal rivenditore*” è riferita al criterio del luogo in cui sono consumati i beni e a quello del loro stesso uso o consumo³⁷.

Il nuovo regime della territorialità delle cessioni dei beni in questione è completato dalle previsioni in tema di importazioni, esportazioni e scambi intracomunitari, a loro volta oggetto di modifica una volta divenuto irrilevante il luogo di provenienza di tali beni per effetto dell’assoggettamento ad imposta nel territorio dello Stato in cui “*insiste*” il “*soggetto passivo rivenditore*” oppure il “*soggetto diverso dal rivenditore*” nei termini delineati.

2.2. La localizzazione delle prestazioni di servizi

È con riguardo alle prestazioni di servizi che la difficoltà di individuare il luogo del consumo si manifesta in tutta la sua evidenza, da cui la scelta comunitaria di procedere a successive modifiche normative rispondenti ad esigenze diverse ma ugualmente meritevoli di interesse e di reciproco bilanciamento: da un lato la necessità di garantire, per l’appunto, la localizzazione dell’operazione nel Paese di fruizione in linea con la *ratio* dell’imposta; dall’altro quella di assicurare certezza agli operatori del diritto e contestualmente la fattibilità del prelievo attraverso *specificazioni* del criterio del “*luogo di utilizzo*” di più facile applicazione³⁸.

I motivi sono essenzialmente da ricondursi al carattere di dette operazioni, che difettano dell’elemento della fisicità propria dei beni (che impedisce l’estensione alle stesse della

³⁷ Come rileva TOMA G.D., *La territorialità dell’Iva nella tassazione della cessione di energia elettrica e gas*, in *Fisco*, 2008, 3269 ss. Rileva l’Autore che l’individuazione oggettiva del luogo ove i beni vengono “*usati o consumati*”, dunque destinati all’effettivo utilizzo finale, è desumibile dal luogo in cui è situato il contatore – atto alla misurazione del bene erogato per il consumo – del cliente, che quindi costituisce il luogo di tassazione; tuttavia, il cessionario che ha acquistato i beni per “*non rivenderli*”, è libero di non consumare o non usare i beni, in tutto o in parte, nel territorio dello Stato, potendo decidere di utilizzarne una parte, oppure il tutto, all’estero. In questo caso la cessione è comunque considerata effettuata nel territorio statale anche per la parte non usata o consumata quando il cessionario è qui domiciliato, residente oppure ivi abbia una stabile organizzazione (ancora art. 7, c. 2, lett. *b*)). Ne consegue che nonostante il cessionario sia un “*soggetto diverso dal rivenditore*”, nella sostanza si ritorna a utilizzare la regola impositiva già esaminata a proposito della cessione effettuata nei confronti del “*soggetto passivo rivenditore*”.

³⁸ È in particolare la necessità di semplificare l’attività di accertamento delle Amministrazioni finanziarie che induce ad adottare criteri di collegamento di più agevole individuazione secondo ARMELLA S., *Il principio di territorialità nell’imposta sul valore aggiunto: tesi di dottorato in diritto tributario internazionale e comparato*, cit., 17.

disciplina delle importazioni), la cui catalogazione quanto a tipologie di servizi è spesso sfuggente (come nel caso evidente delle operazioni composite) e che devono confrontarsi, in questo senso tuttavia al pari dei beni, con nuove forme di utilizzazione quali quelle elettroniche.

Pur a fronte di tali peculiarità l'adozione di un criterio di localizzazione incentrato sul luogo di fruizione del servizio, a prescindere dalle difficoltà di accertamento che poteva comportare, appariva tuttavia quello che meglio si coordinava anche con la disciplina della territorialità delle cessioni di beni, per la quale il profilo territoriale, come già chiarito, si intendeva verificato ogni qual volta l'acquisto riguardasse un bene esistente o introdotto nel territorio nazionale al fine di soddisfare un interesse della vita comunque collegato alla collettività che in quel territorio si identificava (ciò spiegando per l'appunto come la cessione di beni esistenti nel territorio dello Stato ma esportati da operatori commerciali o trasportati al seguito da parte di soggetti non residenti³⁹ fossero inidonee ad assumere rilevanza ai fini dell'assoggettamento ad imposta); allo stesso modo, il criterio del luogo di utilizzazione del servizio esprimeva la destinazione dello stesso alla soddisfazione di un interesse direttamente coinvolto nei rapporti che si svolgevano all'interno di una determinata collettività⁴⁰.

In questo senso la scelta originaria della II direttiva ricadeva sull'adozione del criterio per il quale luogo di effettuazione (e dunque di imponibilità) delle prestazioni di servizi era da considerarsi quello in cui “*il servizio reso, il diritto ceduto o concesso o il bene locato*” fossero “*utilizzati o sfruttati*” (così art. 6, par. 3)).

Con riferimento a detta previsione, tuttavia, si specificava nell'Allegato A, al n. 11), che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, avrebbe potuto adottare (prima del 1° gennaio 1970) disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi per le quali ciò si dimostrasse necessario, derogando eventualmente al generale criterio del luogo di utilizzo. Sino all'adozione di tali disposizioni, per semplificare la riscossione dell'imposta, rimaneva inoltre in capo a ciascuno Stato membro la facoltà di derogare altresì al suddetto principio, adottando le disposizioni utili ad evitare la doppia o la mancata imposizione.

³⁹ Il riferimento è alla disciplina recata all'art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 recante *Sgravio dell'imposta per i soggetti domiciliati e residenti fuori della Comunità europea*, di recepimento dell'art. 15 della VI direttiva. Sul tema MARGARA F. – MICHELONE F., *Sulla non imponibilità Iva delle cessioni ai viaggiatori non residenti*, in *Fisco*, 2002, 5005; POSARELLI M., *Lo sgravio ed il rimborso dell'Iva nelle cessioni di beni a soggetti extra UE. Rapporti tra commerciante italiano, viaggiatore straniero e società cosiddetta di tax refund*, in *Fisco*, 2003, 6758; PEIROLLO M., *La detassazione delle cessioni a viaggiatori extra-comunitari*, in *Azienda e Fisco*, 2007, 10.

⁴⁰ In questi termini FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 333.

Rileva come criteri di collegamento oggettivi quale quello di effettuazione dell'operazione o di suo utilizzo fossero tecnicamente più rispondenti alla struttura del tributo sul valore aggiunto, realizzando esattamente il principio della tassazione nel luogo del consumo, anche ARMELLA S., *Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi*, in *Corr. trib.*, 2001.

Il criterio dell'utilizzo/sfruttamento non tardò a presentare difficoltà applicative, ponendosi innanzitutto il problema di interpretare la nozione di "utilizzazione", che all'apparenza così chiara mostra in realtà molteplici criticità quanto all'individuazione del suo contenuto. Come osservato⁴¹, infatti, nonostante la definizione data in via di principio, il luogo di utilizzazione non risultava in concreto sempre determinabile in modo univoco e con sufficiente certezza.

Innanzitutto sorgevano dubbi legati alla possibilità di intendere l'"utilizzo" in senso giuridico, quale acquisizione del diritto, ovvero nel senso economico di sfruttamento nonché in alternativa con riferimento all'utilizzazione "materiale"⁴². Assumerne l'una o l'altra accezione mostrava le proprie conseguenze in punto di individuazione dello Stato di imposizione e la conseguente necessità, in difetto di una precisazione legislativa, di procedere alla stessa in via interpretativa⁴³.

Inoltre, come osservato⁴⁴, il concetto di utilizzazione presume l'aver riguardo al committente, a colui il quale, cioè, sia destinatario del servizio e risulti titolare del diritto di utilizzazione. E tuttavia "committente" può essere qualificato tanto colui nell'interesse del quale il servizio è reso, che pattuisce con il prestatore del servizio la prestazione e che paga il corrispettivo (committente per così dire sostanziale), quanto chi pattuisce la prestazione del servizio, paga il corrispettivo ma nel cui interesse la prestazione non viene resa (committente per così dire formale).

Si poneva dunque l'ulteriore dubbio se individuare il luogo di utilizzo in funzione del concetto inteso in senso "finalistico", avendo riguardo all'effettivo utilizzatore, ovvero con

⁴¹ Così FAZZINI E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, cit., 83-84.

⁴² Sul punto FANTOZZI A., *Realtà e prospettive in materia di IVA*, cit., 500, che rende l'esempio della cessione di brevetto a un residente fuori dalla Comunità che a sua volta incarica un residente in Italia di produrre il bene. In questo caso, infatti, se l'utilizzazione giuridicamente intesa è extraterritoriale, di certo non lo è lo sfruttamento economico. Sulla differenza tra utilizzo in senso economico e materiale, SERAFINI A., *Servizi soggetti ad i.v.a. e territorialità dell'imposta. Un problema in evoluzione*, in *Giur. comm.*, 1978, I, 106 ed anche CECAMORE L., *L'IVA nei rapporti internazionali*, in *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, quaderni di *Rass. trib.*, 1986, 181.

⁴³ In questo senso la prassi amministrativa italiana, almeno inizialmente, provvedeva a definire il luogo di utilizzazione di un prestazione di servizi come quello ove, in linea generale, i servizi resi erano acquisiti dal committente nella propria sfera giuridica e patrimoniale, essendo dunque la prestazione considerata utilizzata nel territorio dello Stato dove era destinata a produrre i suoi effetti sostanziali o giuridici, come rileva FAZZINI E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, cit., al quale si rimanda per l'analisi degli interventi dell'Amministrazione finanziaria sul tema in questione. Sul punto anche LOMBARDO E., *Il luogo in cui il servizio può dirsi "utilizzato"*, in *L'Iva*, 2001, 280.

⁴⁴ ADONNINO P., *La territorialità nell'IVA*, cit., 520. *Contra* FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 334, nota 61, per il quale, anche nel caso di conclusione di un negozio avente ad oggetto la prestazione di un servizio a favore di un soggetto diverso dal committente, non sarebbe mai del tutto assente un interesse riferibile al committente medesimo, potendo al più avere carattere non patrimoniale; in ogni caso, allora, abbia l'interesse dello stipulante natura patrimoniale o meno, dovrebbe ritenersi, in linea teorica, che sia la soddisfazione di questo (e non di quello del terzo) a dover risultare determinante ai fini dell'individuazione del luogo di utilizzazione (sul punto cfr. nota successiva, quanto alle soluzioni – peraltro della stessa natura – cui giunge l'Autore contestato). Sul tema anche ARMELLA S., *Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi*, cit.

riferimento a quanto emergesse dalla documentazione dell'operazione, in particolare dalla fattura, dunque in ragione del committente definibile formale e non necessariamente coincidente con quello sostanziale⁴⁵.

Come avvenuto per le cessioni di beni, anche per la localizzazione dei servizi gli Stati membri adottavano poi criteri tendenti ad identificare la concreta applicazione del principio di utilizzazione, ricorrendo in tal modo a delle presunzioni che tuttavia riproponevano il problema in tutta la sua complessità, posto che individuati tre criteri fondamentali (il luogo di residenza del committente, il luogo di residenza del prestatore, il luogo in cui la prestazione veniva resa), ogni Stato sceglieva il proprio, rinnovandosi il profilo critico delle doppie imposizioni e dei salti d'imposta⁴⁶.

Quanto al legislatore italiano, accolto il principio per cui le prestazioni di servizi dovevano considerarsi effettuate nel territorio dello Stato laddove utilizzate nel territorio doganale, lo stesso prevedeva al contempo una presunzione di utilizzo quando fossero *rese da soggetti residenti*⁴⁷, nonché da soggetti residenti all'estero *a soggetti residenti* nelle sole ipotesi di cessioni, concessioni, licenze e simili relative a beni immateriali⁴⁸. Tale ultima previsione

⁴⁵ A questa seconda conclusione giungeva ADONNINO P., *La territorialità nell'IVA*, cit., 521, non solo per la natura sostanzialmente documentale dell'IVA ma anche in ragione di un criterio pratico ed in particolare della complessità delle forme in cui la prestazione di servizio può esplicarsi da un punto di vista territoriale. Rende l'Autore l'esempio della prestazione di servizio resa da un attore per la produzione di un film il cui sfruttamento viene poi eseguito in un gran numero di territori differenti.

⁴⁶ Come rileva ADONNINO P., *La territorialità nell'IVA*, cit., 521, che ripercorre le scelte degli originari sei Stati membri. In particolare, il Belgio identificava, come regola generale, il luogo di utilizzo in quello di residenza dell'acquirente mentre, come regola speciale, per le prestazioni dei servizi relativi a beni immobili il luogo in cui si trovava l'immobile e per le prestazioni di servizi di intermediazione alla circolazione dei beni luoghi differentemente qualificati a seconda che si trattasse di servizi di esportazione o di importazione; la Francia recepiva il concetto di utilizzazione salvo poi regolare i singoli casi (ed identificandolo per la maggior parte delle ipotesi nel luogo in cui il servizio veniva reso); la Germania faceva diretto riferimento al concetto di luogo in cui il servizio è reso, come nella Gran Bretagna, laddove valeva, per determinare i casi dubbi, il criterio del luogo ove si svolgeva l'attività del fornitore del servizio ovvero di quello in cui si svolgeva l'attività principale, nell'ipotesi di attività svolta in più luoghi; l'Olanda, infine, prevedeva che l'imposta fosse sempre dovuta salvo per il committente straniero senza stabile organizzazione di chiedere il rimborso dell'imposta.

⁴⁷ Si considerava soggetto residente chi avesse nel territorio dello Stato il domicilio, la residenza ovvero una stabile organizzazione. A fronte di tale nozione e alla luce della menzionata presunzione si ingenerava tuttavia il dubbio che nel caso di soggetto residente all'estero ma con stabile organizzazione in Italia dovessero essere assoggettate nello Stato, in forza della presunzione di territorialità, tutte le operazioni dal medesimo effettuate, comprese quelle realizzate nello Stato di domicilio/residenza. Si circoscriveva dunque con le modifiche apportate dal D.P.R. 23 dicembre 1974 n. 687 l'area di operatività della presunzione alle sole prestazioni rese da stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, cioè alla sola attività svolta in Italia dalla stabile organizzazione.

⁴⁸ Chiariva la Relazione di accompagnamento al D.P.R. n. 633/1972 che il criterio accolto era «*quello del luogo di utilizzazione tecnica, industriale o commerciale. Per un mandato, una spedizione, una mediazione, ecc., il luogo di utilizzazione coincide, quindi, con quello della prestazione; per un brevetto è quello in cui la macchina, lo strumento, ecc., è realizzato; per i diritti d'autore quello in cui il libro è pubblicato od è effettuata la rappresentazione, a nulla rilevando che lo strumento, il libro, ecc., sia venduto all'estero. Ove manchi la prova dell'utilizzazione fuori del territorio doganale, il luogo è determinato anche in questo caso dalla residenza di chi ha prestato il servizio, salvo che non si tratti di*

trovava fondamento, come osservato⁴⁹, nella considerazione che in siffatte ipotesi le prestazioni erano, nella generalità dei casi, utilizzate nel territorio doganale.

Trattavasi, al pari delle disposizioni in tema di localizzazione delle cessioni di beni, di presunzioni non assolute, essendo ammessa la prova dell'utilizzazione al di fuori dei confini nazionali; il che tuttavia sembrava ribaltare il principio della tassazione nel luogo di utilizzo quale luogo del consumo, nel senso che la tassazione avveniva nel Paese in cui il servizio era reso (l'Italia) e solo eccezionalmente lo stesso rinunciava al suo potere d'imposizione laddove fosse fornita la prova dell'utilizzo all'estero⁵⁰.

Si inseriva dunque in tale quadro l'intervento comunitario che giungeva, ancorché in ritardo rispetto alla prevista data del 1° gennaio 1970, con l'approvazione della VI direttiva IVA, nel 1977. Le modifiche alla territorialità dei servizi comportavano l'"oggettivazione" del generale criterio del luogo di utilizzazione⁵¹ e si proponevano la finalità di prevenire i conflitti di competenza tra Stati provocati dalla previgente disciplinata (questo l'intento che emerge anche nei *considerando* della direttiva) attraverso l'attribuzione di rilevanza a presunzioni per così dire ora "assolute" di consumo⁵², non più suscettibili di prova contraria (salva la riproposizione legislativa – residuale – del luogo dell'effettivo utilizzo).

Più in particolare l'art. 9 della direttiva sceglieva di localizzare in via generale le prestazioni di servizi nel luogo in cui il prestatore avesse fissato la *sede della propria attività economica* o avesse costituito un *centro di attività stabile* a partire dal quale la prestazione di servizi fosse resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, nel luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

cessioni, licenze e simili, di marchi, insegne o diritti d'autore, nel quale caso, se sono rese da soggetti residenti all'estero a soggetti residenti nello Stato, le prestazioni si considerano effettuate nello Stato. Per fare qualche esempio: per la cessione del contratto è determinante il luogo dove questo deve essere eseguito o, in mancanza, la residenza del cedente; per un brevetto, il luogo di utilizzazione nel senso suindicato; in mancanza di questo elemento la residenza dell'inventore, se italiano; la residenza del cessionario, se l'inventore è residente all'estero».

⁴⁹ FAZZINI E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, cit., 81-82.

⁵⁰ Come rilevava SERAFINI A., *Servizi soggetti ad i.v.a. e territorialità dell'imposta. Un problema in evoluzione*, cit., 105, che riconduceva la previsione alla necessità di cautelarsi contro possibili evasioni d'imposta, la quale tuttavia induceva il legislatore nazionale ad abbracciare un concetto di territorialità nel campo dei servizi che sembrava andare oltre il suo alveo naturale. Non era da escludersi, secondo l'Autore, peraltro, che avesse influito anche una certa "vischiosità" del vecchio sistema IGE che prevedeva la tassazione dei servizi nel luogo in cui la prestazione veniva materialmente effettuata.

⁵¹ In questi termini, del tutto condivisibili, FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 332.

⁵² Come rileva GIORGI M., *Territorialità IVA nei servizi internazionali*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 946, il quale sottolinea come il modello di tassazione prescelto negli scambi internazionali di servizi prevede delle regole della territorialità che normalmente per presunzione per l'appunto assoluta individuano il luogo dove il servizio si ritiene consumato.

Il criterio generale cd. del *luogo di stabilimento del prestatore* veniva adottato nella convinzione che tale regola consentisse l'applicazione dell'imposta nel Paese del consumo⁵³, almeno in un'economia quale quella degli anni '70, epoca di adozione della VI direttiva, in cui la transnazionalità dei servizi era ancora un fenomeno non diffuso⁵⁴. Rispondeva peraltro tale criterio al principio informatore del modello teorico dell'imposta che prevedeva la tassazione nel Paese di origine.

E tuttavia, accanto al criterio *generale*, la VI direttiva sceglieva di introdurre una serie di criteri di collegamento *speciali* per alcune tipologie di servizi, legati all'ubicazione del bene cui si riferisse la prestazione ovvero al luogo di esecuzione del servizio o anche al domicilio o alla residenza del committente, da un lato poiché tali criteri si attagliavano meglio ad alcune fattispecie nell'individuazione del Paese di consumo, dall'altro, come osservato⁵⁵, perché emergeva con la scelta del luogo di stabilimento del prestatore la necessità di evitare che detto criterio di localizzazione si traducesse in vantaggi concorrenziali per le imprese stabilite ancora una volta negli Stati ad aliquota IVA più bassa.

Con le modifiche apportate dalla direttiva n. 91/680/CEE di introduzione del regime transitorio degli scambi comunitari, si includevano inoltre in detto regime alcuni servizi dal carattere transnazionale. Se infatti tale disciplina non interessava di regola le prestazioni di servizi, costituivano eccezione quelle strettamente connesse con i beni mobili e con le loro movimentazioni intracomunitarie, in particolare: le prestazioni di servizi di trasporto

⁵³ Secondo BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 612-613, senza che di tale assunto vi fosse dimostrazione. L'Autore rileva come la globalizzazione, la deregolamentazione e le innovazioni tecnologiche abbiano condotto, nel corso degli anni, ad allargare il novero delle prestazioni considerate territoriali in base al luogo di stabilimento del committente, per ragioni legate all'esigenza di non alterare la concorrenza a svantaggio delle imprese e dei professionisti dei Paesi con aliquote più elevate. In effetti, ancora secondo l'Autore, al di là delle fattispecie particolari – in cui il servizio sia chiaramente usato in ambito locale – il Paese di consumo può normalmente considerarsi quello in cui il privato consumatore (o i soggetti ad esso parificati) possiede la residenza o il domicilio; con la conseguenza che sarebbe stata quantomeno improvvida la scelta a suo tempo operata e tuttora vigente (in parte, occorre aggiungere, per le considerazioni di seguiranno al capitolo III) di individuare nello Stato di stabilimento il luogo di effettuazione dei servizi non compresi nelle categorie per le quali sono stati dettati speciali criteri di collegamento territoriale.

⁵⁴ Sul punto osserva ARMELLA S., *Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi*, cit., che nella logica propria di una imposizione sui consumi l'adozione di tale criterio di collegamento territoriale contraddiceva il generale principio della tassazione nel Paese del consumo della prestazione ed era idoneo a dare luogo a fenomeni distorsivi della concorrenza in ambito comunitario, principalmente quando l'operazione era commissionata da soggetti per i quali fosse esclusa la detrazione; realizzava tuttavia l'essenziale vantaggio di facilitare l'Amministrazione finanziaria nella fase di accertamento dell'operazione ed era soprattutto per tale ragione che nel caso di prestazioni di servizi rese direttamente ad un consumatore finale si ricorreva a tale criterio. Inoltre, per quanto atteneva alle operazioni tra soggetti comunitari, l'attribuzione della potestà impositiva alla Stato dove aveva sede il prestatore rappresentava l'attuazione del criterio di tassazione nel Paese di origine delle prestazioni di servizi, principio cui tendeva anche la disciplina intracomunitaria delle cessioni di beni al termine del periodo transitorio.

⁵⁵ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 564.

intracomunitario di beni; le prestazioni di servizi a queste accessorie; le prestazioni di servizi effettuate da intermediari che operassero in nome e per conto terzi, laddove intervenissero nella fornitura di prestazioni di servizi di trasporto intracomunitario di beni; le prestazioni di servizi aventi appalto delle perizie o dei lavori relativi a beni mobili materiali, rese ad acquirenti titolari di un numero di partita IVA in uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale tali prestazioni fossero effettivamente rese.

Si aggiungevano così altri e differenti criteri di localizzazione – la cui previsione era contenuta all'art. 28-ter della VI direttiva che ne disciplinava il profilo territoriale ai paragrafi C e seguenti –, criteri che, vale rammentarlo fin d'ora, sono stati oggetto di modifica con l'ultima riforma della territorialità IVA, da cui la riconduzione dei servizi intracomunitari alla disciplina generale in tema di localizzazione delle prestazioni di servizi, senza distinzione a seconda che le stesse interessino l'ambito internazionale o comunitario⁵⁶.

Vale procedere, dunque, alla verifica di quali servizi venissero localizzati in base a criteri speciali nonché in quale Stato ed in base a quali regole dovessero ritenersi effettuate le prestazioni di servizi intracomunitarie, parallelamente osservando come il legislatore nazionale vi abbia dato attuazione.

Prima di muoversi in tale direzione, tuttavia, occorre richiamare la trasposizione che del principio generale il legislatore ha reso nell'ordinamento nazionale, il quale non risulta immune da alcune discutibili discrasie rispetto alle previsioni comunitarie.

2.2.1. Domicilio, residenza e stabile organizzazione nella normativa nazionale: l'attuazione delle previsioni comunitarie

Traduceva le disposizioni comunitarie recanti il principio della tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore l'art. 7, c. 3 del D.P.R. n. 633/1972, il quale assegnava rilievo ai fini dell'individuazione dei casi in cui il prestatore del servizio (e conseguentemente la prestazione resa) fosse localizzabile nel territorio italiano, alle nozioni di *domicilio, residenza* ovvero di *stabile organizzazione*.

Più in particolare, prevedeva il menzionato articolo, fino alle più recenti modifiche apportate con il D.Lgs. 11 febbraio 2010 n. 18, che le prestazioni di servizio si considerassero effettuate nel territorio dello Stato quando rese da soggetti con domicilio in Italia ovvero da

⁵⁶ Rimane ferma la sola autonomia del “*trasporto comunitario di beni*” la cui disciplina territoriale è contenuta all'art. 50 della direttiva 2006/112/CE.

soggetti ivi residenti non domiciliati all'estero nonché se rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero⁵⁷.

In difetto di previsioni *ad hoc* le nozioni di residenza e domicilio si intendevano nell'accezione civilistica dei termini, sicché per le persone fisiche la residenza veniva a coincidere con il luogo di dimora abituale e il domicilio con la sede principale degli affari ed interessi (in conformità all'art. 43 c.c.). Per le persone diverse da quelle fisiche, invece, lo stesso art. 7 prevedeva che per domicilio si intendesse il luogo in cui si trovava la sede legale mentre la residenza veniva individuata nel luogo della sede effettiva.

Quanto alla rilevanza della stabile organizzazione in Italia del soggetto estero, poi, vale spendere un breve approfondimento nella delimitazione del concetto, in ragione della rilevanza che essa assume nel sistema IVA, dimostrata dalle modifiche intervenute con la direttiva n. 2008/8/CE che si sono mosse nella direzione di renderne quella definizione positiva che prima difettava⁵⁸.

Si osserva innanzitutto che la stabile organizzazione⁵⁹ viene in rilievo quale mezzo di collegamento di un soggetto (estero) con il territorio di uno Stato membro della Comunità. L'esistenza di una stabile organizzazione incide infatti, come appena rammentato, sul principio di attrazione territoriale dipendente dal domicilio o dalla sede legale dell'operatore: nel senso che attrae al territorio (se il soggetto è estero) – o distrae dal territorio nazionale (per i soggetti

⁵⁷ Si noti che le stabili organizzazioni possono essere non solo di imprese ma anche di esercenti arti o professioni domiciliati o residenti all'estero, come rilevano DELLA VALLE E. – MASPEL P., *La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA*, in *Corr. trib.*, 2010, 942 ss.; ciò che non deve sorprendere poiché la dicotomia impresa/esercente arti e professioni è propria del solo diritto interno, laddove in conformità al diritto comunitario è, invece, soggetto passivo IVA chiunque eserciti in maniera indipendente una «qualsiasi» attività economica.

⁵⁸ Sul tema della stabile organizzazione nell'IVA, senza pretese di completezza, FIORELLI A. – SANTI A., *Specificità del concetto di «stabile organizzazione» ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 1998, 367; LUDOVICI P., *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 67; PURI P., *La stabile organizzazione nell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2001, 239; ROSSI RAGAZZI F., *La stabile organizzazione dopo le direttive IVA*, in *Corr. trib.*, 2010, 821.

⁵⁹ Vale osservare che la locuzione “stabile organizzazione” traduce nell'ordinamento italiano quella di “centro di attività stabile” cui l'ordinamento comunitario fa riferimento. Nonostante la diversità di terminologia e la constatazione che nell'ordinamento comunitario la nozione di stabile organizzazione non coincide con quella di centro di attività stabile, propria del solo sistema IVA, la locuzione nazionale e quella comunitaria dovrebbero essere ritenute, quanto al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, coincidenti. In primo luogo poiché la locuzione “stabile organizzazione” è utilizzata dal legislatore interno per recepire la nozione comunitaria di “centro di attività stabile” anche in altre occasioni, ad esempio nell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972, che recepisce la normativa comunitaria del rimborso IVA a non residenti prevista nella direttiva 6 dicembre 1979 n. 79/1072, cd. VIII direttiva (come nota GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, Padova, 2005, 203); in secondo luogo in ragione della maggiore ampiezza del concetto di stabile organizzazione che sarebbe in grado [come nota FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, 1111] di rendere imponibili ai fini IVA in uno Stato prestazioni di servizi che nello spirito della direttiva non lo sarebbero.

ivi stabiliti) – le attività svolte per il suo tramite⁶⁰. Di ciò si trovava conferma nella previsione dell'art. 7 (speculare a quella dell'imponibilità in Italia delle prestazioni rese da una stabile organizzazione di un soggetto estero) per cui le prestazioni di servizi non dovevano considerarsi effettuate nel territorio dello Stato quando rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia.

Ciò premesso, la nozione di stabile organizzazione ha creato nell'ordinamento interno difficoltà interpretative con riferimento all'individuazione degli indici utilizzabili al fine di ritenere sussistente nel territorio nazionale un radicamento del soggetto estero ed in particolare della mutuabilità in ambito IVA del concetto di stabile organizzazione cui si fa generalmente riferimento con riguardo all'imposizione diretta; in particolare quello che emerge dal modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni internazionali, il quale riconduce l'esistenza di una S.O. ad una sede fissa di affari in cui l'impresa eserciti in tutto o in parte la sua attività (cd. stabile organizzazione materiale) – prevedendo altresì la configurabilità della stessa quando una persona, diversa da un agente che goda di uno *status* indipendente, agisca per conto di un'impresa oppure abitualmente eserciti in uno Stato contraente il potere di concludere contratti a nome della stessa (cd. S.O. personale).

Alla tradizionale definizione ed elaborazione dottrinale e giurisprudenziale di stabile organizzazione resa per le imposte dirette, si è infatti nel tempo venuto contrapponendo l'autonomo concetto di “*centro di attività stabile*” rilevante ai fini IVA, delineato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia e che ha definitivamente trovato espressione nella recente introduzione di una “nuova” definizione positiva conforme ai precedenti giurisprudenziali.

In tal senso, pur condividendo la tesi per cui l'elemento materiale necessario per configurare un centro di attività stabile deve consistere in una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità⁶¹, la Corte ha tuttavia precisato, quanto al profilo soggettivo, che un centro di attività stabile può dirsi tale «*solo se [...] implica la presenza permanente di mezzi umani e tecnici*

⁶⁰ CENTORE P., *Criteri per la determinazione della residenza fiscale ai fini IVA*, in *Fisc. int.*, 2009, 34.

⁶¹ Ancorché l'esistenza di una stabile organizzazione rilevi ai fini dell'individuazione del luogo di imponibilità delle prestazioni di servizi dalla stessa rese, l'esistenza medesima non può che valutarsi, sotto il profilo materiale, alla luce di tutte le attività svolte dal centro, tanto si tratti di beni quanto di servizi. Più precisamente, come osserva IAVAGNILIO M., *Gli effetti della sussistenza della stabile organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2002, 3045 ss., sebbene per le operazioni effettuate da soggetti non residenti diverse dalle prestazioni di servizi il criterio di tassazione prescindendo dall'esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ciononostante, ai fini dell'accertamento dell'esistenza di una stabile organizzazione, non sembrerebbe fuori luogo considerare tutte le operazioni attive poste in essere dalla stessa, coerentemente con la definizione di stabile organizzazione inserita all'interno dell'art. 1 dell'VIII direttiva.

necessari per le prestazioni di servizi e se queste prestazioni non possono essere utilmente riferite alla sede dell'attività economica del prestatore»⁶².

In ordine poi all'estendibilità della nozione di centro di attività stabile alla fattispecie della cd. stabile organizzazione personale, la Corte ha escluso che l'esercizio di una mera attività di intermediazione seppur indipendente ad opera di persone fisiche possa configurare un centro di attività rilevante ai fini del radicamento territoriale delle operazioni⁶³, affermando di contro la possibilità che sia una società controllata da una società estera stabilita nel territorio nazionale a configurare una stabile organizzazione del soggetto estero, quando agisca per conto di quest'ultimo svolgendo un'attività che esuli dalla sua normale attività economica, agendo ad esclusivo vantaggio del non residente⁶⁴.

Emerge qui con evidenza la prefata funzione della stabile organizzazione nel sistema comune IVA, che si differenzia da quella assunta nell'ambito delle imposte dirette laddove è strumento di ripartizione del reddito d'impresa tra i diversi ordinamenti interessati alla sua produzione e che risponde all'esigenza di trovare una collocazione territoriale delle operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'imposta secondo criteri il più possibile rispondenti al fine perseguito (tassazione del consumo), come dimostra l'affermazione della giurisprudenza comunitaria per la quale la presa in considerazione di un centro di attività "altro" a partire dal quale venga resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il

⁶² Così sentenza 4 luglio 1985, causa C-168/84, caso *Berkholz*, in *Racc. giur.*, 1985, 2251, nella quale si negava che l'installazione, a bordo di navi marittime, di macchine automatiche per giochi d'azzardo, che dessero luogo a saltuaria manutenzione, potesse costituire un siffatto centro di attività, specialmente nel caso in cui la sede permanente del gestore di dette macchine automatiche fornisse un punto di riferimento utile ai fini della tassazione. L'indirizzo veniva riaffermato nella sentenza 2 maggio 1996, causa C-231/94, caso *FG-Linien*, in *Racc. giur.*, 1996, I, 2395, rilevante anche in punto di distinzione tra "cessione di beni" e "prestazione di servizi" quanto alle operazioni di ristorazione a bordo di traghetti.

⁶³ Così nella sentenza 17 luglio 1997, causa C-190/95, caso *ARO-Lease*, in *Racc. giur.*, 1997, 4383, nonché in Riv. dir. trib., 1998, III, 3, con nota di ARMELLA S., *Il regime IVA delle operazioni di leasing dei mezzi di trasporto in ambito comunitario*, 9, nella quale ribadito che «affinché un centro d'attività possa essere utilmente preso in considerazione, in deroga al criterio preferenziale della sede, come luogo delle prestazioni di servizi di un soggetto passivo, è necessario che esso presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate» (punto 16) si affermava che «allorché una società di leasing non dispone in uno Stato membro né di personale proprio né di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità, nell'ambito della quale possano essere redatti contratti o prese decisioni amministrative, struttura che sia quindi idonea a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi in questione, essa non può essere considerata disporre di un centro di attività stabile in tale Stato» (punto 19), nonostante l'esistenza nel territorio dello Stato di intermediari indipendenti che mettano in contatto i clienti con la società estera (i quali tuttavia, non possono considerarsi «mezzi umani permanenti, ai sensi della giurisprudenza citata» - punto 21). Per un commento alla sentenza anche DE BROE L., *Cross-border leasing of cars into Belgium: issues of VAT and the freedom to provide services – analysis of and comments on the European Court's holding in Aro Lease*, in *EC Tax Review*, 1997, 215.

⁶⁴ Così nella sentenza 20 febbraio 1997, causa C-260/95, caso *DFDS*, in *Racc. giur.*, 1997, I, 1005 ed in Riv. dir. trib., 1997, II, 579, con nota di ARMELLA S., *Il regime IVA della agenzie di viaggi*, 585.

riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro⁶⁵.

Vale peraltro osservare che, pur consolidatasi la nozione di “centro di attività stabile” rilevante ai fini della localizzazione territoriale delle operazioni (da cui anche l’assolvimento dell’imposta per il suo tramite – come vedremo più oltre analizzando l’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972), la stessa si confronta al pari delle altre categorie giuridiche proprie del sistema comune IVA con l’evoluzione tecnologica, che apre nuove prospettive e nuovi dubbi, come dimostra il dibattito della configurabilità di una stabile organizzazione nell’attività svolta nella nuova era digitale dal *service provider*⁶⁶ (ad oggi da escludersi in base all’indirizzo per cui l’esistenza di mezzi umani sarebbero carattere imprescindibile ai fini della configurabilità di un centro di attività stabile).

Ripercorse dunque brevemente le problematiche attinenti alla figura della stabile organizzazione nel sistema IVA, vale concludere il presente paragrafo rilevando alcune incongruenze della previsione nazionale di cui all’art. 7 del decreto IVA nella versione antecedente alle ultime modifiche rispetto a quella comunitaria, le quali si aggiungono alla difformità terminologica che sebbene non essenziale (dovendo ritenersi che “*stabile organizzazione*” sia la traduzione di “*centro di attività stabile*” e come tale la nozione vada interpretata ed applicata nell’ordinamento interno in linea con l’evoluzione giurisprudenziale comunitaria) è apparsa ed appare inutilmente fuorviante⁶⁷.

Innanzitutto si osserva infatti la creazione da parte del legislatore nazionale di una gerarchia “inversa” rispetto alle previsioni comunitarie degli elementi soggettivi utilizzati per radicare una prestazione di servizi nel territorio dello Stato.

La stabile organizzazione assume in tal senso una posizione preminente rispetto agli altri due criteri fondanti la regola del luogo di stabilimento del prestatore (domicilio e residenza), come risulta dalla previsione per la quale le operazioni «*non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all’estero di soggetti*

⁶⁵ Cfr. Corte di giustizia CE, 4 luglio 1985, causa 168/84, caso *Berkholz*, cit.; 2 maggio 1996, causa C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S*, cit.; 17 luglio 1997, causa C-190/95, caso *ARO Lease BV*, cit.; 7 maggio 1998, causa C-390/96, caso *Lease Plan Luxembourg SA*, in *Racc. giur.*, 1998, I, 2553. Si tratta per così dire di un criterio di collegamento territoriale delle prestazioni di servizi “di secondo grado”, come rilevano DELLA VALLE E. – MASPES P., *La stabile organizzazione nel sistema dell’IVA*, cit.

⁶⁶ Per i più importanti riferimenti bibliografici in tema di stabile organizzazione, GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, cit., 199 ss. e con riguardo all’ultimo aspetto rammentato 21 ss.

⁶⁷ A maggior ragione se si considera che la relazione di accompagnamento al decreto IVA assumeva che nei casi di dubbia interpretazione per stabilire se vi fosse una stabile organizzazione occorre avere riguardo ai precisi termini della convenzione contro le doppie imposizioni conclusa con lo Stato al quale l’impresa apparteneva, come rileva ARMELLA S., *Il principio di territorialità nell’imposta sul valore aggiunto: tesi di dottorato in diritto tributario internazionale e comparato*, cit., 73.

domiciliati o residenti in Italia»⁶⁸, diversamente dall'approccio comunitario per il quale invece il centro di attività stabile assume rilievo residuale ai fini della localizzazione delle prestazioni di servizi rispetto al luogo della “*sede dell'attività economica*”.

Proprio con riguardo a tale profilo si evidenzia poi un'ulteriore discrasia per la quale mentre la normativa comunitaria fa riferimento alla “*sede dell'attività economica*” del soggetto prestatore del servizio, volgendo dunque l'attenzione ad un elemento fattuale individuato nel luogo in cui l'operatore produce il proprio valore aggiunto⁶⁹, l'ordinamento nazionale utilizza prioritariamente gli schemi civilistici del domicilio e della residenza, intese rispettivamente come sede legale ed effettiva per le persone giuridiche.

Tali incongruenze non appaiono risolte neppure con le modifiche del 2010, che pur avrebbero rappresentato un'occasione di adeguamento, come meglio appresso chiariremo.

2.2.2. I criteri speciali di collegamento

Si è anticipato come la territorialità delle prestazioni di servizi abbia subito nel tempo molteplici modifiche che nelle intenzioni del legislatore comunitario hanno mirato a dare progressiva realizzazione al principio dell'imposizione nel luogo del consumo del servizio medesimo, bilanciandolo al tempo stesso con esigenze riconducibili al corretto funzionamento del sistema dell'imposta nella prospettiva della neutralità rispetto a possibili distorsioni della concorrenza e del mercato. A ciò rispondevano i criteri di collegamento territoriale *speciali* previsti dalla VI direttiva nonché gli interventi modificativi di più recente introduzione e che hanno riguardato in particolare il settore delle teleradiocomunicazioni, oltre quello del commercio elettronico. Vale brevemente di seguito sintetizzarli.

Un primo criterio di collegamento speciale rispetto al generale luogo di stabilimento del prestatore localizzava l'operazione in funzione del *luogo di ubicazione del bene* cui la stessa si riferisse e veniva previsto per le prestazioni di servizi relative a beni immobili, incluse le prestazioni di agente immobiliare e di perito, nonché per le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori immobiliari come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza.

Si esprimeva in tal senso l'art. 9, par. 2, lett. a) della VI direttiva che rendeva tali prestazioni imponibili nel luogo in cui il bene era situato. La disciplina di recepimento si rintracciava a livello nazionale nell'art. 7, comma 4, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, ai sensi del

⁶⁸ Come rileva BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 560-562.

⁶⁹ In questi termini CENTORE P., *Le modifiche territoriali all'IVA sulle prestazioni di servizi*, in *Corr. trib.*, 2006, 2105, il quale ritiene tuttavia che si possa continuare ad utilizzare i noti riferimenti della residenza e della sede legale al fine di individuare il luogo in cui l'operatore deve ritenersi stabilito.

quale le prestazioni di servizi relative ad immobili esistenti nel territorio dello Stato (ivi comprese le perizie, le prestazioni di agenzia e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari), si consideravano effettuate nel territorio statale quando l'immobile fosse ivi sito.

Tale criterio non produceva particolari difficoltà interpretative, essendo facilmente verificabile l'esistenza dell'immobile nel territorio, se non con riguardo a quali servizi fosse lo stesso effettivamente applicabile, assumendo ad esempio rilievo la distinzione concettuale tra perizia e consulenza tecnica, vigendo per quest'ultima un criterio di localizzazione diverso ancorché la stessa fosse relativa a lavori immobiliari (di cui oltre).

Un secondo criterio speciale guardava al luogo di esecuzione del servizio e più precisamente al suo "*luogo di esecuzione materiale*", valevole per prestazioni di servizi aventi per oggetto: attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, prestazioni di servizi accessorie a tali attività⁷⁰; attività accessorie ai trasporti quali operazioni di carico, scarico, manutenzione ed attività affini; perizie di beni mobili materiali; lavori relativi a beni mobili materiali (così l'art. 9, par. 2, lett. *c*) e *d*) e nell'ordinamento interno art. 7, c. 4, lett. *b*). Sempre avendo riguardo al luogo di esecuzione, inoltre, i servizi di trasporto internazionale, tanto di beni quanto di persone, si consideravano effettuati nel territorio dei singoli Stati membri in funzione della distanza rapportata al percorso nel territorio nazionale (così l'art. 9, par. 2, lett. *b*) e nell'ordinamento interno art. 7, comma 4, lett. *c*)).

La norma nazionale di riferimento, pur recependo il criterio della materiale esecuzione, presentava difformità rispetto a quella comunitaria: in ordine alla attività culturali ed assimilate non ricomprendeva espressamente le prestazioni accessorie e quelle degli organizzatori delle stesse⁷¹; quanto alle perizie e ai lavori relativi di beni mobili materiali, attraverso la locuzione «*prestazioni di servizi, comprese le perizie, relative a beni mobili materiali*» assommava invece

⁷⁰ Vale osservare che, almeno quanto alle attività culturali e affini, la previsione discendeva dal peculiare carattere di tali servizi, come chiarito dalla Corte di giustizia (sentenza 26 settembre 1996, causa C-327/94, caso *Jürgen Dudda*, in *Racc. giur.*, 1996, I, 4595), secondo la quale il legislatore comunitario nel prevedere un criterio di localizzazione riconducibile al luogo di materiale esecuzione del servizio considerava che l'organizzatore della manifestazione artistica o ricreativa riscuote un prezzo dal consumatore finale, comprensivo dell'imposta, che tiene conto dei costi sostenuti per l'apprestamento della manifestazione stessa, sicché l'imposta doveva essere versata nello Stato in cui le prestazioni fossero eseguite e non in quello nel quale fosse stabilito il prestatore.

⁷¹ Ancorché l'unica soluzione interpretativa che assicurasse il corretto recepimento della direttiva implicava la loro inclusione nell'ambito di applicazione del criterio speciale di localizzazione, come rileva FAZZINI E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, cit., 125-126.

le due distinte ipotesi, così dando adito all'idea di potersi riferire a tutte le prestazioni di servizi ad esse relative⁷².

Infine un ultimo criterio veniva a caratterizzare una variegata gamma di prestazioni di servizi, progressivamente allargatasi tanto da indurre a ritenere che non vi fosse più un criterio generale accompagnato da criteri speciali di interesse settoriale ma una molteplicità di criteri di pari livello ed importanza sotto il profilo applicativo dell'imposta: si trattava del *criterio del luogo di stabilimento del committente* utilizzato da un lato per escludere da tassazione servizi di cui si fruisse al di fuori della Comunità, dall'altro per attrarre ivi ad imposizione servizi che, ancorché resi da soggetti non residenti nella stessa, fossero nel suo territorio presumibilmente consumati.

Prevedeva così l'art. 9 della VI direttiva al par. 2, lett. e) che il luogo di effettuazione di una serie di *prestazioni cd. orientate al cliente*, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori del Paese del prestatore, fosse quello in cui il destinatario aveva stabilito la sede della sua attività economica o costituito un centro di attività stabile per il quale si era avuta la prestazione o, in mancanza di tale sede o di tale centro, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

Si trattava delle cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi; delle prestazioni pubblicitarie⁷³; delle prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni⁷⁴; degli obblighi di

⁷² In realtà, eccettuate le perizie, la previsione andava letta nel senso che rientravano nell'ambito di applicazione del criterio della materiale esecuzione solamente le prestazioni comportanti un'attività materiale sul bene (quali quelle di costruzione, riparazione, modificazione, trasformazione, manutenzione e lavorazione più in generale).

⁷³ Trattasi secondo la Corte di giustizia di un concetto di matrice comunitaria che deve essere interpretato in maniera uniforme secondo le indicazioni fornite dalla stessa Corte (così in sentenza 17 novembre 1993, C-68/92, *Commissione c. Repubblica francese*, in *Racc. giur.*, 1993, I, 5881), per le quali deve ritenersi inclusa ogni attività di promozione che comporti la trasmissione di un messaggio volto ad informare il pubblico dell'esistenza e delle qualità di un prodotto o di un servizio con il precipuo scopo di aumentarne le vendite; la qualità del prestatore non è condizione indispensabile per la qualificazione dell'attività, non potendo a priori escludersi che una prestazione pubblicitaria possa essere fornita anche da una impresa che non si occupi in via esclusiva o principale di pubblicità. Sono state così anche considerate prestazioni pubblicitarie quelle connesse con la vendita effettuata da un'impresa di pubblicità ai propri clienti di beni mobili destinati ad essere distribuiti ai consumatori, nonché le attività dirette alla fabbricazione di supporti pubblicitari, nel caso che tali operazioni comportino la trasmissione di un messaggio pubblicitario, ovvero siano indissolubilmente legate a tale trasmissione.

⁷⁴ In proposito giova segnalare che secondo la Corte di giustizia (16 settembre 1997, causa C-145/96, caso *Bernd von Hoffmann*, in *Racc. giur.*, 1997, I, 4857) la norma comunitaria non ha inteso individuare una serie di professioni ma piuttosto un insieme di servizi, escludendo, nella richiamata pronuncia, che tra le prestazioni in oggetto rientri quella di un membro di un tribunale arbitrale, anche se fornita da un avvocato, poiché l'attività propria di quest'ultimo ha ad oggetto la rappresentanza e la difesa degli interessi di un determinato soggetto, mentre l'attività dell'arbitro ha per oggetto la regolamentazione, a fini di giustizia, di una disputa tra soggetti. A commento della pronuncia ARMELLA S., *Il regime di territorialità IVA delle prestazioni arbitrali*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, 103 e CONFALONIERI S., *Il luogo*

non esercitare interamente o parzialmente un'attività professionale, o un diritto di quelli per i quali si prevedesse la tassazione nel luogo di stabilimento del committente; delle operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione, ad eccezione della locazione di casseforti; della messa a disposizione di personale; delle prestazioni di servizi rese dagli intermediari che agissero in nome e per conto altrui, nei casi di intervento nelle prestazioni di servizi tassate nel luogo di domicilio del committente; della locazione di un bene mobile materiale, ad esclusione di qualsiasi mezzo di trasporto⁷⁵.

A seguito delle previsioni della direttiva 17 giugno 1999 n. 99/59/CE il criterio della tassazione nel luogo di stabilimento del committente veniva esteso alle prestazioni di servizi di telecomunicazioni⁷⁶ – dopo peraltro che gli Stati erano già stati facoltizzati ad adottare tale criterio con apposite decisioni del Consiglio⁷⁷ – nonché ai servizi di radiodiffusione e di televisione; successivamente a quelli prestati tramite mezzi elettronici – esemplificati all'allegato L della direttiva – in conseguenza dell'intervento modificativo della direttiva 15 maggio 2002 n. 2002/38/CE.

Con riferimento a tali ultimi servizi si prevedeva altresì che qualora la prestazione fosse effettuata a favore di persone non soggetti passivi stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro, da parte di un soggetto passivo extra-comunitario⁷⁸, luogo di effettuazione dell'operazione era da intendersi quello in cui il committente era stabilito, domiciliato o abitualmente residente (art. 9, par. 2, lett. f)).

Si tracciava così quella peculiare disciplina descritta al capitolo I per l'*e-commerce* per cui l'operazione diveniva imponibile nello Stato del cliente, con attrazione a tassazione dei servizi resi da soggetti extra-CE nel territorio della Comunità a soggetti passivi d'imposta ovvero a privati (nell'un caso accompagnandosi il regime territoriale al *reverse charge*, nell'altro ad un peculiare meccanismo di registrazione del soggetto estero) e detassazione di quelli prestati da

di prestazione del servizio: cenni sui criteri di interpretazione dell'art. 9 della sesta direttiva IVA, in *Riv. dir. trib.*, 1998, pt. III, 67, entrambe critiche sulla soluzione resa al caso e più vicine alla soluzione proposta dall'Avvocato generale nelle proprie conclusioni.

⁷⁵ Tale ultima fattispecie veniva introdotta dalle modifiche apportate dall'art. 1, della direttiva 31 luglio 1984 n. 84/386/CEE, cd. X direttiva.

⁷⁶ Per tale intendendosi le prestazioni di servizi che rendono possibile la trasmissione, l'emissione o la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi compresa la cessione e la concessione, ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione a infrastrutture per la trasmissione, l'emissione o la ricezione. Si precisava che ai sensi della disposizione in questione era considerata come facente parte di una prestazione di servizi di telecomunicazioni anche la messa a disposizione dell'accesso a reti globali di informazioni.

⁷⁷ Quanto all'Italia con la decisione 17 marzo 1997 n. 97/207/CE, in applicazione dell'art. 27, par. 1 della VI direttiva.

⁷⁸ Più precisamente da un soggetto passivo che avesse fissato la sede della propria attività economica o avesse costituito un centro di attività stabile da cui il servizio era prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, fosse domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità.

operatori comunitari a soggetti esteri non identificati in uno Stato membro⁷⁹. Anche quanto ai servizi elettronici per così dire “intra-comunitari” si delineava poi una disciplina territoriale peculiare – simile a quella degli scambi di beni –, per la quale le prestazioni rese ad altro soggetto passivo IVA si assumevano territorialmente rilevanti nel Paese del destinatario del servizio mentre quelle fornite ad un privato continuavano a ritenersi effettuate nello Stato di stabilimento del prestatore⁸⁰.

Infine, a seguito della direttiva 7 ottobre 2003 n. 2003/92/CE si allargava ulteriormente il criterio della tassazione nel Paese di stabilimento del committente alle prestazioni di servizi relativi alla concessione all’accesso ai sistemi di distribuzione di gas naturale e di energia elettrica, nonché di trasporto o trasmissione mediante gli stessi e fornitura di altri servizi direttamente collegati (in linea con le nuove previsioni in ordine alla localizzazione delle cessioni di detti beni).

Vale osservare che il criterio di localizzazione della prestazione nel luogo di stabilimento del committente rappresentava un tendenziale adeguamento al principio di tassazione nel luogo del consumo ogniquale volta l’utilizzazione della prestazione avvenisse nel medesimo Stato in cui il destinatario aveva la sede della propria attività o il proprio domicilio.

Tuttavia tale criterio comportava alcune problematiche di ordine tecnico relative all’accertamento e alla riscossione del tributo, specie nelle ipotesi in cui la prestazione avesse per oggetto beni immateriali o prestazioni di contenuto intellettuale, ancor più evidenti quando il committente fosse un soggetto privato⁸¹.

Sembra per l’appunto questa la ragione per la quale il legislatore comunitario prevedeva che il criterio del luogo di stabilimento del committente si applicasse solo per prestazioni rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità (in questo caso rimanendo indifferente lo *status* giuridico del committente – soggetto passivo ovvero consumatore finale) o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori del Paese del prestatore, negli altri casi tornando a prevalere il principio generale della tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore.

Era il solo commercio elettronico diretto che sotto questo profilo rappresentava una rilevante novità, nel senso di costituire l’*unico caso* in cui il luogo di stabilimento del committente non soggetto passivo d’imposta assumesse rilievo (nell’ordinamento nazionale, art. 7, c. 4, lett. *f-ter*)).

⁷⁹ Intendendosi per “*Stato di identificazione*” lo Stato membro che il soggetto passivo non stabilito sceglie di contattare per notificare quando ha inizio la sua attività (di prestazione di servizi mediante mezzi elettronici) come soggetto passivo all’interno del territorio della Comunità.

⁸⁰ La disciplina si delineava in ambito nazionale dalla lettura combinata dell’art. 7 e dell’art. 74-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972, l’uno sui criteri di collegamento territoriale, l’altro sulle modalità di identificazione in Italia e sui conseguenti obblighi dichiarativi e di versamento dei soggetti extracomunitari.

⁸¹ Come rileva ARMELLA S., *Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi*, cit.

Vale sul punto rendere una precisazione quanto alla normativa di recepimento italiana che ad una prima lettura avrebbe potuto apparire non conforme a quella comunitaria. L'art. 7, c. 4, lett. *d*) del decreto IVA, infatti, nel dettare la regola di territorialità in riferimento al committente per i servizi di cui sopra, non si preoccupava di definire lo *status* del destinatario della prestazione, diversamente dunque dalla direttiva⁸². Lo faceva tuttavia alla successiva lett. *e*) laddove stabiliva che le medesime prestazioni rese a soggetti domiciliati o residenti in altri Stati membri della Comunità *non soggetti passivi*, dovessero considerarsi effettuate nel territorio dello Stato. Come segnalato⁸³, il tenore letterale delle disposizioni avrebbe potuto indurre a ritenere la previsione della lett. *d*) riferita a tutti i committenti e quella della lett. *e*) ai soli consumatori finali. Sarebbero discesi da tale interpretazione, tuttavia, fenomeni di doppia imposizione se sol si pensi al caso in cui altro Stato membro avesse adottato le medesime norme di recepimento, nella cui ipotesi le prestazioni di servizio verso consumatori finali sarebbero risultate rilevanti in entrambi i Paesi. Appariva dunque più corretta una interpretazione comunitariamente orientata, dalla quale risultava che il dettato della lett. *d*) avrebbe dovuto applicarsi, comunque, alle sole operazioni verso soggetti passivi comunitari. Quanto alla previsione della lett. *e*), invece, la stessa risultava essere mera riproposizione della regola generale della tassazione nel luogo di residenza del prestatore, peraltro in tal senso del tutto superflua⁸⁴.

Ciò chiarito per quanto reso possibile dalle difficoltà di lettura delle previsioni dell'art. 7 citato (che certo non brillava in tecnica legislativa), lo scenario veniva ulteriormente complicato – ancorché con il fine positivamente espresso all'art. 9, par. 3 della VI direttiva di evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza – dalla riproposizione del criterio dell'*utilizzo* della prestazione quale strumento facoltativo concesso agli Stati per localizzare ovvero delocalizzare la prestazione che fosse effettivamente utilizzata e impiegata, rispettivamente, all'interno o all'esterno del territorio comunitario⁸⁵.

⁸² Prevedeva l'art. 7, comma 4, lett. *d*) «...le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici ... si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica europea».

⁸³ GIORGI M., *Territorialità IVA nei servizi internazionali*, cit., 944 ma anche BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 566-567 nonché 577 ss.

⁸⁴ In questo senso, pare correttamente, GIORGI M., *Territorialità IVA nei servizi internazionali*, ult. cit., il quale critica la posizione di chi ritiene che la previsione della lett. *e*) sia un'eccezione (BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, ult. cit.) ovvero una limitazione (FAZZINI E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, cit., 128) alla regola di territorialità dettata alla lettera precedente, diversamente dagli altri criteri speciali ritenuti *in toto* sostitutivi di quello generale.

⁸⁵ Per tutti quei servizi per i quali, ai sensi dell'art 9, par. 2, lett. *e*), rilevasse il luogo di stabilimento del committente, ad esclusione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici a persone non soggetti passivi (modifica inserita dalla direttiva n. 2002/38/CE), nonché delle locazioni di mezzi di trasporto.

Ebbene, il legislatore nazionale faceva largo uso⁸⁶ della facoltà concessa dalla VI direttiva di derogare ai fissati criteri di localizzazione in considerazione del luogo di effettiva utilizzazione delle prestazioni.

Frutto del suo esercizio era la disposizione contenuta nello stesso art. 7, c. 4, lett. *d*), ai sensi della quale la territorialità delle prestazioni cui si applicava il criterio del luogo di stabilimento del committente veniva esclusa laddove le stesse fossero utilizzate extra-CE⁸⁷.

Parallelamente, le medesime prestazioni (salve alcune esclusioni scaturenti dalla oggettiva difficoltà di accertamento del luogo di utilizzazione⁸⁸) rese a favore di soggetti residenti e domiciliati fuori del territorio comunitario, si consideravano effettuate nel territorio dello Stato (e dunque vi imponibili) se utilizzate nel territorio stesso (art. 7, c. 4, lett. *f*)).

L'utilizzo nel territorio dello Stato rilevava poi per le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili mezzi di trasporto, se rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità ovvero domiciliati o residenti dai territori esclusi a norma dell'art. 7, c. 1 dalla nozione di territorio dello Stato (Comuni di Campione e Livigno nonché le acque nazionali del lago di Lugano) nonché da stabili organizzazioni operanti nei medesimi territori (art. 7, c. 4, ancora alla lett. *f*)⁸⁹.

Infine anche per le prestazioni di servizi di telecomunicazione il criterio dell'utilizzo nel territorio dello Stato assumeva rilievo prevalente laddove queste fossero rese a soggetti

⁸⁶ Come rileva FAZZINI E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, cit., 102.

⁸⁷ Nota CENTORE P., *Il criterio di utilizzo territoriale delle prestazioni di pubblicità*, in *Fisc. int.*, 2009, 128, che da tale previsione si poteva desumere che il legislatore nazionale avesse voluto radicare il principio di tassazione in riferimento al criterio di utilizzo "osservando" il servizio dal lato nazionale: se il cliente era italiano, infatti, ben si poteva desumere che la prestazione fosse utilizzata in Italia, con la conseguenza che andava ivi tassata a meno che non fosse utilizzata all'estero (inteso in senso di Paese extracomunitario). Il principio veniva rovesciato nel caso di cliente estero (extracomunitario) per il quale si poteva desumere il non utilizzo dei servizi in Italia in ragione della sua residenza, a meno che le prestazioni fossero proprio in Italia utilizzate. In tal senso, dunque, l'Autore rileva il nesso di coerenza tra le due norme per cui, come primo riferimento, l'utilizzo della prestazione era correlato, per così dire per presunzione relativa, alla sede del cliente; come secondo riferimento e in espressa deroga al collegamento territoriale con la residenza del committente, la prestazione veniva "espulsa" dal territorio nazionale se il suo effettivo utilizzo era posto in ambiente extracomunitario ed "attraetta" al territorio nazionale se, ancora il suo effettivo utilizzo era ivi posto, a nulla rilevando in tal caso la residenza del committente extracomunitario. Da qui la previsione di un doppio parametro: *utilizzo presunto* (sede del cliente) ed *utilizzo effettivo* (luogo di effettivo uso della prestazione); sdoppiamento del principio, che, come osserva l'Autore, è giustificato dalla normativa comunitaria di cui all'art. 9, par. 3 della VI direttiva.

⁸⁸ La previsione non si applicava alle prestazioni di consulenza e assistenza tecnica e legale, di elaborazione e fornitura dati e simili, alle prestazioni di servizi di telecomunicazione e alle concessioni di accesso ai sistemi di gas naturale e di energia elettrica, al servizio di trasporto mediante gli stessi e alla fornitura di altri servizi direttamente collegati.

⁸⁹ Le stesse prestazioni, se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia, si consideravano effettuate nel territorio dello Stato quando utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunità. La previsione era il frutto delle modifiche apportate dall'art. 46, L. 21 novembre 2000, n. 342, in vigore dal 10 dicembre 2000, prima delle quali l'art. 7, comma 4, lett. *f*) prevedeva quanto alle prestazioni in oggetto che se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia "a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità economica europea" (locuzione abrogata dall'intervento), si consideravano effettuate nel territorio dello Stato quando utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunità stessa.

domiciliati o residenti fuori del territorio della Comunità. Era questo, peraltro, l'unico caso di definizione positiva di "utilizzo"; si prevedeva infatti che detti servizi si considerassero utilizzati nel territorio statale se in partenza dallo stesso o quando, realizzandosi la prestazione tramite cessione di schede prepagate o di altri mezzi preordinati all'utilizzazione del servizio, la loro distribuzione avvenisse, direttamente o tramite rappresentanti, commissionari o altri intermediari, nel territorio dello Stato.

Ancora per quanto concernente le prestazioni di telecomunicazione nonché di radiodiffusione e di televisione, rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità a committenti comunitari non soggetti d'imposta, le stesse si consideravano effettuate nel territorio dello Stato se ivi utilizzate (art. 7, c. 4, lett. *f-quater*). Se dunque per l'*e-commerce* lo status di consumatore finale attraeva ad imposizione nel luogo di stabilimento del committente (cfr. *supra*), per i servizi di tele-radiocomunicazione lo stesso rilevava quanto all'applicabilità del criterio fondato sul luogo di utilizzo.

Da ultimo, con riguardo alle prestazioni di intermediazione diverse da quelle relative a servizi per i quali si prevedesse l'applicazione del criterio del luogo di stabilimento del committente e dalle intermediazioni relative a prestazioni di trasporto intracomunitario e a prestazioni a questo accessorie, le stesse dovevano considerarsi effettuate nello Stato quando le operazioni oggetto dell'intermediazione fossero ivi effettuate.

Il principio era, in altri termini, che ove non altrimenti disposto la prestazione di intermediazione seguisse la territorialità dell'operazione a cui si riferiva. Si prevedevano due eccezioni: il caso in cui dette operazioni fossero commesse da un soggetto passivo in un altro Stato membro della Comunità; l'ipotesi nella quale il committente fosse nello Stato italiano soggetto passivo d'imposta, nel qual caso le prestazioni erano comunque ivi assoggettate ad imposizione (art. 7, c. 4, lett. *f-quinquies*).

È evidente come con la previsione della rilevanza del luogo dell'utilizzo si presentassero quegli stessi profili critici che avevano indotto il legislatore comunitario ad approntare con la VI direttiva l'analizzata riforma della territorialità. Si assisteva in tal senso ad una proliferazione della prassi amministrativa nazionale nonché dei contenziosi che trovavano risoluzione nelle pronunce della Corte di giustizia sull'interpretazione dei criteri di collegamento territoriale da rendersi con riferimento alle fattispecie concrete sottoposte al suo vaglio, le quali in difetto di specifiche legislative hanno assunto la funzione di strumento per giungere ad una progressiva tendenziale uniformità applicativa dei criteri di collegamento territoriale delle prestazioni di servizi da parte delle Amministrazioni e dei giudici dei singoli Stati membri⁹⁰.

⁹⁰ È quanto accaduto, per rendere un esempio, con riferimento alle prestazioni di pubblicità, per le quali il luogo di utilizzo – come chiarito dalla Corte di giustizia da ultimo nella sentenza 19 febbraio 2009, causa

2.2.3. I criteri di collegamento previsti per i servizi intracomunitari

Una peculiare disciplina territoriale era infine riservata ad alcune tipologie di prestazioni di servizi quando fossero qualificabili come operazioni intracomunitarie poiché connesse a scambi di beni tra Paesi della Comunità⁹¹.

Veniva innanzitutto autonomamente disciplinato il trasporto intracomunitario di beni, da intendersi per tale, in conformità alla VI direttiva, art. 28-ter, qualunque trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo fossero situati nei territori di due Stati membri diversi⁹².

Il criterio di localizzazione si discostava da quello previsto per i trasporti internazionali di beni e persone (che attribuiva, come ricordato, ai singoli Stati membri il potere di assoggettare il servizio ad imposta limitatamente alla distanza percorsa nel proprio territorio) e veniva individuato nel *luogo di partenza del trasporto* (art. 28-ter, lett. C), recepito quale *luogo di inizio della sua esecuzione* nella disciplina nazionale, all'art. 40, comma 6 e ss. Del D.L. n. 331/1993. Tale criterio ricalcava quello generale previsto dall'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 per le cessioni di beni mobili e secondo cui le stesse si consideravano effettuate nel territorio dello Stato quando i beni ivi si trovassero al momento della spedizione.

Il trasporto intracomunitario di beni poteva essere commesso tanto da clienti consumatori finali quanto da soggetti passivi d'imposta, nel qual caso, abbandonandosi il principio della tassazione nel Paese di origine (quello di partenza del trasporto), si abbracciava nuovamente la tassazione a destinazione e più precisamente dell'imponibilità nel Paese in cui il committente soggetto passivo d'imposta risultasse registrato ai fini IVA.

C-1/08, caso *Athesia Druck s.r.l.*, in *Racc. giur.*, 2009, I, 1255, nata da rinvio interpretativo della Corte di Cassazione italiana – deve essere ricondotto a quello in cui il messaggio pubblicitario viene diffuso. A commento della sentenza CENTORE P., *Il criterio di utilizzo territoriale delle prestazioni di pubblicità*, cit., 127.

⁹¹ Sul tema CENTORE P., *Il requisito territoriale dei servizi intracomunitari*, in *Corr. trib.*, 2002, 2011 ss., il quale osserva come la modificazione dei parametri per la determinazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizio intracomunitarie è conseguenza della soppressione della nozione d'importazione nelle relazioni commerciali intracomunitarie del nuovo regime transitorio, nel senso che le prestazioni di servizi individuate (prestazioni di servizi su beni mobili, prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, prestazioni accessorie a tali trasporti, prestazioni di intermediazione effettuate in nome e per conto altrui) abbandonano il regime dell'accessorietà ad un'importazione. Le nuove norme rispondono peraltro all'obiettivo di alleggerire il carico degli operatori economici e si inseriscono nella prospettiva del passaggio al regime definitivo della tassazione degli scambi intracomunitari nel Paese di origine, previsto al termine del regime transitorio.

⁹² Ai sensi dell'art. 28-ter, lett. C, par. 1, come modificato dalla direttiva 10 aprile 1995 n. 95/7/CE, è assimilato ad un trasporto intracomunitario di beni il trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati all'interno di un paese, quando tale trasporto è direttamente connesso ad un trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati nei territori di due Stati membri diversi.

Si seguiva in altri termini la logica impositiva degli scambi di beni intra-CE prevedendosi la tassazione a destino degli stessi nell'intenzione di tassare la prestazione nel luogo del consumo – presumibilmente localizzabile nello Stato di stabilimento/registrazione dell'operatore economico che del servizio fruiva nell'ambito della sua attività –, del pari neutralizzando possibili effetti distorsivi della concorrenza derivanti dalla difformità di aliquote nazionale che avrebbe comportato tassare tali servizi nel luogo di stabilimento del prestatore.

Lo *status* giuridico del soggetto committente assumeva dunque rilievo al pari di quello accordatogli dalla disciplina riservata agli scambi intracomunitari di beni, come anche emerge dalle ipotesi che seguono e che vagliano l'applicabilità dei criteri di collegamento speciali alle prestazioni intracomunitarie. Se ne ricavava che in tutti i casi in cui si trattasse di committenti soggetti passivi, trovava applicazione la localizzazione nel luogo di stabilimento/registrazione del destinatario del servizio di trasporto.

In particolare, in deroga alla previsione per la quale le attività accessorie ai trasporti (internazionali) venivano localizzate (in conformità all'art. 9, par. 2, lett. c) della direttiva n. 2006/112/CE) nel luogo di loro materiale esecuzione, le prestazioni di servizi aventi per oggetto attività accessorie a trasporti intracomunitari di beni, rese ad acquirenti registrati ai fini IVA in uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale fossero materialmente eseguite, si consideravano ugualmente effettuate nel territorio dello Stato membro che aveva attribuito al destinatario il numero di identificazione con il quale il servizio gli era stato reso (art. 28-ter, lett. D).

In via eccezionale poi rispetto al criterio generale della localizzazione delle prestazioni di servizi nel luogo di stabilimento del prestatore, le prestazioni di servizi effettuate da intermediari che operassero in nome e per conto terzi, relativamente alla fornitura di prestazioni di servizi di trasporto intracomunitario di beni, venivano localizzate (art. 28-ter, lett. E) nel luogo di inizio del trasporto; mentre luogo delle prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari con riguardo ad attività accessorie a trasporti intracomunitari di beni, era quello dell'esecuzione materiale della prestazione accessoria.

Tanto nell'uno caso quanto nell'altro si tornava alla tassazione nel Paese di stabilimento del committente quando quest'ultimo fosse soggetto passivo in uno Stato membro diverso da quello in cui il trasporto cui l'intermediazione si riferiva avesse inizio ovvero la prestazione dell'intermediario fosse materialmente eseguita.

Ancora in deroga al criterio generale, il luogo delle prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari che agissero in nome e per conto terzi, relativamente ad operazioni diverse da quelle finora menzionate e da quelle per le quali l'art. 9 della direttiva prevedeva la tassazione nel luogo di stabilimento del committente, era il luogo in cui queste operazioni venivano

effettuate, salvo il caso di committente soggetto passivo (nella cui ipotesi si tornava alla tassazione “a destino” nel luogo di stabilimento del destinatario della prestazione).

Così mentre le prestazioni di intermediazione relative alle prestazioni di trasporto intracomunitario e quelle relative alle prestazioni accessorie al trasporto intracomunitario seguivano, ai fini della determinazione della disciplina intracomunitaria, il regime dell’operazione cui si riferivano (rilevando il luogo in cui si considerava effettuata la prestazione intermediata), le prestazioni di intermediazione da ultimo menzionate seguivano l’ordinario speciale criterio della tassazione nel luogo di materiale esecuzione delle stesse.

Si prevedeva infine una deroga al criterio del luogo della materiale esecuzione per le perizie e le lavorazioni su beni mobili. Le prestazioni di servizi aventi appalto delle perizie o dei lavori relativi a beni mobili materiali, rese ad acquirenti titolari di un numero di partita IVA in uno Stato membro diverso da quello all’interno del quale tali prestazioni fossero effettivamente rese, erano infatti localizzate nel territorio dello Stato membro di stabilimento del committente, salvo il caso in cui i beni non fossero spediti o trasportati al di fuori dello Stato membro in cui i servizi fossero stati effettivamente eseguiti.

Allo scadimento d’importanza del luogo di effettuazione di tali prestazioni, faceva dunque da contraltare il rilievo attribuito al luogo di stabilimento del destinatario della prestazione, accompagnato dall’esigenza che i beni trovassero movimentazione (in difetto di tale requisito, infatti, non veniva più a configurarsi una prestazione intracomunitaria).

Quanto al recepimento da parte del legislatore nazionale, la territorialità dei servizi intracomunitari trovava disciplina all’art. 40, c. 4-*bis* e ss. del D.L. n. 331/1993, la quale sembrava rendere adeguata attuazione della normativa comunitaria sopra descritta.

2.2.4. Il rapporto tra regola generale e criteri speciali

Analizzati i criteri di collegamento territoriale delle prestazioni di servizi previsti dal sistema IVA, vale evidenziare il rapporto sussistente tra la regola generale di localizzazione (luogo di stabilimento del prestatore del servizio) e gli *altri criteri* sopra descritti, applicabili a specifiche tipologie di servizi ed in alcuni casi in funzione della condizione giuridica dei soggetti coinvolti nell’operazione (da cui, ad esempio, il menzionato rilievo del luogo di stabilimento del committente ovvero del luogo di utilizzo per le prestazioni rese a privati in alcuni settori).

La tematica acquista importanza fondamentale se si tiene conto del fatto che, a seconda della soluzione che si rende in ordine alla struttura e allo scopo delle norme recanti i criteri di

territorialità, si perviene ad un diverso criterio interpretativo delle norme stessa⁹³. In altri termini, se i criteri speciali si intendono derogatori rispetto al criterio generale, tutte le volte che vi fossero dubbi sull'applicabilità della norma, si dovrebbe dare attuazione al criterio generale con esclusione di qualsiasi interpretazione estensiva dei criteri speciali; viceversa, come osservato⁹⁴, laddove si ritenga che criteri diversi da quello generale non siano derogatori di quest'ultimo ma solamente "altri" rispetto allo stesso, assumerebbe prevalenza una loro interpretazione funzionale ed i dubbi in ordine alla loro applicabilità andrebbero risolti sulla base delle finalità perseguite dalla VI direttiva, ben risultando possibile una loro applicazione estensiva quando tale scelta risponda alla stessa *ratio* che ha guidato il legislatore comunitario nell'originaria previsione del criterio speciale.

Risulta ancora una volta utile l'esame della giurisprudenza della Corte di giustizia sul punto, essendo più volte la stessa intervenuta in merito al rapporto intercorrente, all'interno dell'art. 9 della VI direttiva, tra la previsione del paragrafo 1 e quella del paragrafo 2⁹⁵.

La Corte ha negato la preminenza del primo rispetto al secondo, individuando piuttosto nel paragrafo 2 un norma tesa a stabilire un regime speciale per alcune categorie di prestazioni di servizi particolari ed affermando che il disposto del paragrafo 1 sarebbe stato adottato solamente per "motivi di semplificazione". In questo senso il criterio generale si configurerebbe piuttosto *residuale* ed applicabile solo laddove i criteri speciali non possano trovare applicazione.

L'art. 9 va in altri termini letto in funzione del suo scopo che è quello di evitare (come chiarito nei *considerando* della VI direttiva) conflitti di competenza tra giurisdizioni, alla cui esigenza corrisponde l'affermazione dell'indipendenza reciproca dei paragrafi 1 e 2; diversamente, come chiarito nelle conclusioni dell'Avvocato generale rese per la causa C-327/94⁹⁶, detto obiettivo potrebbe essere eluso mediante un'interpretazione strumentale della norma tale da consentire, di fatto, che la determinazione del luogo di effettuazione della prestazione sia nella disponibilità delle parti⁹⁷.

Ancora una volta la disciplina di recepimento nazionale non appare conforme, almeno nella sua lettera, al diritto comunitario nell'interpretazione resane dalla Corte di giustizia. Il

⁹³ Sul tema BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 564 ss.; CARPENTIERI L., *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, pt. I, 2002; ARMELLA S., *Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi*, cit.; ID., *Il regime di territorialità IVA delle prestazioni arbitrali*, cit., 103; CONFALONIERI S., *Il luogo di prestazione del servizio: cenni sui criteri di interpretazione dell'art. 9 della sesta direttiva*, cit., 67.

⁹⁴ CONFALONIERI S., *Il luogo di prestazione del servizio: cenni sui criteri di interpretazione dell'art. 9 della sesta direttiva*, cit., 68.

⁹⁵ CGCE, sentenza 4 luglio 1985, C-168/84, caso *Berkholz*, cit.; 26 settembre 1996, C-327/94, caso *Jürgen Dudda*, cit.; 6 marzo 1997, causa C-167/95, caso *Maatschap e altri*, in *Racc. giur.*, 1997, I, 1195; 15 marzo 2001, C-108/00, caso *Syndacat des producteurs indépendants*, in *Racc. giur.*, 2001, I, 2361.

⁹⁶ Caso *Jürgen Dudda*, cit.

⁹⁷ Come osserva anche CONFALONIERI S., *Il luogo di prestazione del servizio: cenni sui criteri di interpretazione dell'art. 9 della sesta direttiva*, cit., 70.

richiamato art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 attribuiva ai criteri diversi da quello generale del luogo di stabilimento del prestatore il carattere di *deroghe* allo stesso, da cui una loro interpretazione restrittiva in riferimento alla loro applicabilità a casi non espressamente contemplati.

E tuttavia non pare possa prescindersi dalla soluzione comunitaria ancorché il legislatore nazionale non abbia saputo risolvere il contrasto, neppure nell'ultima riforma della territorialità delle prestazioni di servizi che a livello nazionale ha portato alla sostituzione integrale dell'art. 7 con gli artt. da 7 a 7-*septies*, limitandosi a riproporre la natura derogatoria dei criteri speciali rispetto a quello generale.

2.2.5. *Profili territoriali delle operazioni "composite"*

Il rapporto tra criterio generale e criteri specifici merita di essere analizzato anche con riferimento alle prestazioni che abbiamo nel capitolo I definito *composite*, di fronte alle quali occorre domandarsi se un "aggregato" di prestazioni debba sempre considerarsi un *servizio generico* ed in quanto tale soggetto alla regola generale (residuale) di localizzazione del luogo di stabilimento del prestatore ovvero possa essere qualificato per affinità con i servizi per così dire "nominati" e seguire i criteri di collegamento territoriale di questi ultimi.

La soluzione è ancora da rintracciarsi nella *ratio* delle norme recanti la territorialità dell'imposta e nelle esigenze che giustificano la previsione dei criteri di collegamento speciali volto da un lato a garantire la tassazione nel luogo di consumo e ad evitare distorsioni della concorrenza, dall'altro a prevenire i conflitti tra giurisdizioni statali in ordine all'esercizio del potere impositivo.

Se questo è infatti il fine perseguito, le prestazioni complesse non dovrebbero sottrarsi al delineato rapporto di autonomia dei criteri di collegamento specifici rispetto a quello generale e ad un'interpretazione funzionale dei primi che conduce alla loro applicazione quando ciò sia richiesto dalla realizzazione dei detti obiettivi.

È quanto emerge dalla più recente giurisprudenza della Corte di giustizia che puntualizza come il servizio complesso vada qualificato, per l'appunto ai fini della territorialità e dunque della sua localizzazione, per *affinità* con i servizi nominati, cioè individuati normativamente, interpretando la somiglianza non in chiave per così dire merceologica ma con riferimento alle modalità di esecuzione del servizio, da valutarsi rispetto al risultato che la norma speciale intende perseguire⁹⁸.

⁹⁸ Così sentenza 9 marzo 2006, causa C-114/05, caso *Gillan Beach*, sulla quale CENTORE P., *Le prestazioni globali al vaglio della territorialità*, in *Corr. trib.*, 2006, 1354. Affrontava in quella sede la Corte la questione della localizzazione di un'attività di organizzazione di un salone nautico, resa in Francia da un soggetto non residente, nell'ambito della quale l'operatore forniva ai propri clienti un

La questione veniva affrontata con riguardo alla riconducibilità alla regola di cui all'art. 9, par. 2, lett. c) della VI direttiva della prestazione globale fornita da un organizzatore agli espositori in una fiera o in un salone e conduceva ad una *interpretazione estensiva dell'applicabilità del criterio speciale* di localizzazione fondato sulla materiale esecuzione della prestazione previsto per le attività culturali ed affini, rispondente alla constatazione che l'organizzatore della manifestazione artistica o ricreativa riscuote un prezzo dal consumatore finale, comprensivo dell'imposta, che tiene conto dei costi sostenuti per l'apprestamento della manifestazione stessa, sicché l'imposta deve essere versata nello Stato in cui le prestazioni sono eseguite e non in quello nel quale sia stabilito il prestatore (come già affermato in alcuni altri precedenti).

Con la conseguenza che poiché anche «*un salone o una fiera, quale che ne sia il tema, sono intesi a fornire, ad una molteplicità di destinatari, in linea di principio in un luogo unico e in modo specifico, diverse informazioni di natura complessa allo scopo, in particolare, di presentare informazioni, beni o avvenimenti in condizioni idonee a promuoverli presso altri visitatori*», ciò considerato «*un salone o una fiera devono considerarsi come ricollegabili alle attività affini contemplate dall'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva*» (par. 25).

L'«affinità» contemplata espressamente dalla previsione normativa costituisce così il fondamento della predetta interpretazione che estende a prestazioni complesse l'utilizzabilità (ed anzi l'obbligo di utilizzare) il previsto criterio di localizzazione dell'operazione. E tuttavia si ritiene che la sentenza della Corte richiamata affermi un principio di più ampia portata, che conferma la necessità di interpretare le regole di collegamento territoriale delle operazioni IVA in funzione teleologica rispetto all'obiettivo che perseguono; con la conseguenza che i criteri previsti per particolari settori non devono subire letture restrittive (tanto da potersi estendere alla localizzazione delle operazioni complesse) ma piuttosto trovare applicazione (anche rispetto alla operazioni globali, che potrebbero alternativemente ricondursi all'un criterio ovvero all'altro) in ragione della *ratio* di ancorare l'imposizione nel luogo di presumibile consumo⁹⁹.

pacchetto di prestazioni contenente, fra l'altro, l'uso degli *stand*, i mezzi di comunicazione *in loco*, il personale di *staff* per l'accoglienza dei visitatori, la sorveglianza delle imbarcazioni durante il periodo di esposizione. Per l'esecuzione di tali prestazioni l'operatore acquistava a sua volta beni e servizi in territorio francese, la cui IVA richiedeva a rimborso ritenendo di non aver posto in essere alcuna operazione attiva in detto territorio tale da poter attivare il meccanismo della detrazione dell'IVA a credito da quella a debito.

⁹⁹ Come rileva CENTORE P., *Gli effetti della qualificazione delle operazioni ai fini della territorialità*, in *Corr. trib.*, 2007, 2311 ss. a commento della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 6 giugno 2007, n. 130/E, in relazione alla localizzazione territoriale di attività oggetto di un contratto cd. di *servicing* a seguito del quale venivano acquisiti crediti in sofferenza di istituti bancari per l'amministrazione e la gestione dei procedimenti nonché per la realizzazione delle attività connessi (servizi cd. di *compliance*),

In tal senso la pronuncia della Corte rappresenta un'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in precedenza attestata sulla riconduzione delle operazioni complesse al criterio generale di tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore del servizio. Il riferimento è alla decisione resa per la causa C-429/97¹⁰⁰ avente ad oggetto il regime IVA applicabile alle operazioni di raccolta, smistamento, trasporto e smaltimento di rifiuti poste in essere da società stabilite in uno Stato membro diverso da quello della materiale esecuzione (Francia) ed in parte subappaltate a società in quest'ultimo stabilite. Se le prestazioni dai subappaltatori eseguite in Francia risultavano pacificamente ivi soggette ad IVA, dubbi si ponevano con riferimento a quelle prestazioni rese in Francia dal soggetto estero, qui imponibili in ragione del criterio speciale del “*luogo di materiale esecuzione*” solo se considerate “*prestazione di servizi aventi per oggetto lavori relativi a beni mobili materiali*”.

Affermava in quel caso la Corte la necessità di stabilire se la prestazione complessa di cui trattavasi fosse allora specificamente disciplinata dall'art. 9, n. 2, lett. c), quarto trattino, della VI direttiva, a tale scopo dovendosi tenere conto di tutti gli elementi che la caratterizzavano¹⁰¹.

Ebbene proprio alla luce dei caratteri propri della prestazione complessa analizzata, la Corte affermava che considerarla rientrante in tale previsione normativa, avrebbe portato ad assoggettarla alla disciplina dello Stato membro in cui essa era materialmente eseguita, con la conseguenza tuttavia che, tenuto conto della sua natura composita, l'applicazione di tale criterio di collegamento avrebbe avuto l'effetto di creare un'incertezza quanto all'aliquota dell'IVA che il titolare del contratto principale avrebbe dovuto fatturare ai suoi clienti ogni volta che l'una o l'altra delle operazioni componenti la prestazione complessa avesse avuto luogo in uno Stato membro diverso da quello in cui il titolare del contratto principale era stabilito.

che evidenzia per l'appunto come profili critici sorgano con riguardo a quelle operazioni che siano “a cavallo” tra più di una ipotesi derogatoria.

¹⁰⁰ Sentenza 25 gennaio 2001, *Commissione c. Repubblica francese*, in *Racc. giur.*, 2001, I, 637.

¹⁰¹ Emergeva che la prestazione era realizzata da imprese che si impegnavano in forza di contratti stipulati con enti locali, imprese industriali ed organismi pubblici o privati a raccogliere, smistare, trasportare nonché a smaltire rifiuti ed immondizie. In particolare, in base a tali contratti, le imprese prestatrici dovevano concepire un piano di raccolta, selezionare i punti di raccolta, organizzare il trasporto dei rifiuti, immagazzinarli, organizzare le operazioni di smaltimento, scegliere i sistemi di smaltimento dei rifiuti smaltiti, trasportare i vari tipi di rifiuti verso le varie discariche, distruggerne una parte, valorizzare taluni di tali rifiuti e, se del caso, ricorrere ai servizi di altre imprese, specializzate in particolare nello smaltimento di alcuni tipi di rifiuti. Le imprese titolari di detti contratti erano stabilite in uno Stato membro diverso dalla Repubblica francese; lo stesso valeva per i loro clienti. Inoltre, ad esclusione dello smaltimento di taluni tipi di rifiuti, il quale era affidato ad imprese subappaltatrici specializzate stabilite in Francia, tutte le summenzionate operazioni componenti la prestazione complessa erano realizzate nel primo Stato membro. In questo stesso Stato le imprese titolari dei contratti principali procedevano all'organizzazione dei mezzi di cui disponevano ed applicavano la loro tecnologia per garantire il buon esito dei loro contratti. Inoltre, le imprese titolari dei contratti principali fatturavano ai loro clienti il prezzo che corrispondeva a tutta la loro prestazione complessa, anche per la parte che esse avevano subappaltato ad un'impresa francese. Tale prezzo comprendeva l'IVA che avevano dovuto versare per tutta la loro prestazione (così par. 43-45).

Sosteneva la Corte che per lo stesso motivo l'applicazione del detto criterio di collegamento sarebbe stato tale da creare conflitti di competenza fra gli Stati, in contrasto con gli obiettivi perseguiti mediante l'art. 9 della sesta direttiva, ed anche, quindi, con il n. 2, lett. c), quarto trattino, di detto articolo.

Ne conseguiva che siffatta prestazione non poteva considerarsi disciplinata dalla previsione da ultimo citata «*e ciò indipendentemente dalla questione se lo smaltimento vero e proprio dei rifiuti costituisca un lavoro avente ad oggetto beni mobili materiali ai sensi di detta disposizione*»; per contro, il principio generale enunciato dall'art. 9, comportava un criterio sicuro, semplice e praticabile per il collegamento di tale tipo di prestazione, garantendo una tassazione *razionale ed omogenea* della prestazione complessa considerata nel suo insieme ed atto da evitare conflitti di competenza fra gli Stati membri.

Anche in questo caso è evidente come la scelta di applicare il criterio generale piuttosto che un criterio speciale non costituisca un'eccezione al consolidato rapporto tra par. 1 e par. 2 dell'art. 9 della direttiva quanto la sua applicazione concreta, che non induce a ritenere che qualunque prestazione complessa debba *tout court* seguire il criterio di collegamento territoriale previsto per le prestazioni generiche.

3. Il rapporto tra territorialità e meccanismo applicativo d'imposta

L'esistenza di un complesso di criteri di rilevanza territoriale delle operazioni IVA quale quello descritto produce inevitabili effetti sul meccanismo applicativo d'imposta. Se infatti la tassazione del consumo si sposa con regole di imposizione "a destinazione" del bene o del servizio, conseguenza necessitata laddove l'operazione assuma carattere transnazionale è che il soggetto fornitore/prestatore si troverà a doversi confrontare con la legislazione IVA del Paese in cui la cessione del bene ovvero la prestazione del servizio si assume localizzata e dunque si rende imponibile.

In altri termini, individuato un criterio di collegamento territoriale (comune) che radichi un'operazione in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento dell'operatore economico, sorge l'esigenza di rendere quest'ultimo ivi debitore d'imposta, ovvero di garantire più in generale l'applicazione del tributo nello Stato individuato come quello avente potere impositivo sulla fattispecie realizzata.

Abbiamo descritto al capitolo I l'ordinario meccanismo di applicazione dell'imposta che si basa in linea generale sull'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti (dall'imposta a debito sulle vendite) spettante ai soggetti passivi che impieghino beni e servizi per effettuare operazioni soggette al tributo, recepito nell'ordinamento italiano all'art. 17 del

D.P.R. n. 633/1972 laddove si prevede che l'imposta sia dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili (nel territorio statale), i quali devono versarla all'Erario *cumulativamente* per tutte le operazioni effettuate e *al netto* della detrazione prevista all'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti.

E tuttavia lo schema della detrazione mostra le proprie criticità quando si tratti di garantirne l'esercizio in uno Stato diverso da quello in cui l'IVA (detraibile) sugli acquisti sia stata assolta, più in particolare nello Stato in cui vengano poste in essere – per effetto dei citati criteri di collegamento territoriale – le operazioni attive (imponibili) cui il diritto alla detrazione è legato.

L'impossibilità di ammettere che l'IVA assolta in uno Stato possa essere detratta dall'IVA a debito dovuta in altro, almeno in assenza di meccanismi di compensazione interstatali, è ciò che ha portato all'abbandono del principio della tassazione all'origine quanto agli scambi intracomunitari e con cui tuttavia si scontra anche il principio della tassazione a destinazione. Quest'ultimo, infatti, a sua volta produce e moltiplica le fattispecie nelle quali l'IVA risulta dovuta in un Paese diverso da quello di stabilimento, tanto con riguardo alle cessioni di beni (in particolare per gli acquisti intracomunitari) quanto alle prestazioni di servizi (tutte le volte che si utilizzano criteri di collegamento territoriale differenti da quello di stabilimento del prestatore che attribuiscono rilievo all'operazione in altro Stato).

La rilevanza dell'operazione in uno Stato *altro* da quello di stabilimento del cedente/prestatore determina in questo senso un duplice effetto: da un lato la necessità di attrarre nel meccanismo di funzionamento del sistema comune d'imposta le operazioni effettuate da non residenti nel territorio nazionale, la quale è direttamente collegata alla possibilità di considerare gli stessi quali soggetti passivi e quindi di imporre loro obblighi analoghi a quelli imposti ai soggetti residenti¹⁰²; dall'altro, l'esigenza di assicurare contestualmente il rispetto del principio di neutralità dell'imposta, anche e soprattutto negli scambi transnazionali, da cui l'importanza di prevedere, in luogo dell'esercizio del diritto alla detrazione, altre forme di fruizione del credito IVA maturato ovvero meccanismi che ne eliminino il sorgere.

Viene così a delinearsi il peculiare sistema del rimborso dell'IVA sugli acquisti che sia stata assolta in uno Stato in cui non siano poi state poste in essere operazioni attive imponibili idonee a permettere l'esercizio del diritto alla detrazione, rimborso che assume la funzione di strumento alternativo all'ordinaria modalità di recupero dell'imposta a monte¹⁰³; a questo si accompagna l'estensione del modello dell'inversione contabile (noto come *reverse charge*) attraverso il quale si rende debitore d'imposta il soggetto destinatario del bene o del servizio quando sia egli

¹⁰² In questi termini GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, cit., 172.

¹⁰³ Sul tema GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, cit., 483 ss.

stesso soggetto passivo e che neutralizza l'operazione interstatale evitando il ricorso allo strumento del rimborso.

Vale dunque procedere all'analisi dei meccanismi applicativi dell'imposta previsti a livello nazionale per operazioni realizzate da soggetti esteri, preoccupandoci altresì di individuare in quale modo con riferimento a cessioni e prestazioni *verso l'estero* (Comunità o Paesi terzi) poste in essere da soggetti italiani sia *specularmente* garantita la detassazione (in Italia) e contestualmente la neutralità dell'imposizione rispetto agli operatori economici coinvolti.

3.1. Le modalità di adempimento dell'imposta nel territorio nazionale previste per gli operatori economici extracomunitari

Prevedono le normative comunitarie che qualora un soggetto passivo effettui delle operazioni IVA imponibili nel territorio di uno Stato membro *diverso* da quello di stabilimento, tale soggetto possa e talvolta debba registrarsi anche in tale Stato; analoga possibilità e analogo obbligo sono previsti per i soggetti stabiliti in Paesi non appartenenti alla Comunità che effettuano operazioni imponibili nel territorio di quest'ultima.

Le modalità con cui i soggetti esteri, genericamente intesi, assolvono all'onere d'imposta nel territorio nazionale è disciplinato nell'ordinamento interno dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 – oggetto di successive modifiche intervenute nel tempo – e con riferimento all'acquisto intracomunitario dall'art. 44 del D.L. n. 331/1993.

Vale osservare che la tradizionale forma di assolvimento degli obblighi nascenti dalla realizzazione di operazioni imponibili in Italia dal non residente (si tratti di cessioni di beni – diversi tuttavia dagli scambi intra-CE – ovvero di prestazioni di servizi) è costituita dalla nomina di un *rappresentante fiscale residente*, del quale si prevede la solidarietà con il soggetto rappresentato in ordine all'adempimento degli obblighi medesimi, in particolare quello di versamento del tributo.

Solo a partire dall'entrata in vigore delle modifiche apportate all'art. 17 dal D.Lgs. 19 giugno 2002, n. 191 (attuativo della direttiva comunitaria 17 ottobre 2000, n. 2000/65/CE), “*gli obblighi e i diritti*” derivanti dall'applicazione delle norme IVA, relativamente ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato, possono essere adempiuti o esercitati “*nei modi ordinari*” direttamente degli stessi soggetti esteri che si siano identificati nel territorio nazionale (così l'art. 17, c. 2). È l'istituto dell'*identificazione diretta* disciplinata all'art. 35-ter del decreto, fruibile tanto da soggetti non residenti esercenti attività d'impresa, arte o professione in altro Stato membro della Comunità quanto da operatori economici di un Paese terzo con il quale

esistano strumenti giuridici che disciplinino la medesima assistenza in materia di imposizione indiretta, e che si pone quale alternativa alla nomina del rappresentante fiscale.

Quanto a quest'ultima, peraltro, a seguito delle modifiche apportate nel 2002, la stessa in difetto di identificazione diretta diviene obbligatoria laddove l'operatore estero effettui operazioni nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta, così trovando soluzione il dibattito sorto nella precedente previsione della facoltatività della nomina che aveva indotto taluno a ritenere, in difetto della stessa, non assoggettabili a tassazione in Italia le operazioni rese a consumatori finali.

Diverso il caso in cui il cessionario/committente sia un operatore economico, ipotesi in cui in difetto di rappresentanza ovvero di identificazione (a seguito delle modifiche del 2002) l'art. 17 prevedeva già dal 1973 che fosse il soggetto passivo residente che realizzava l'acquisto nell'esercizio della propria attività, a farsi carico degli obblighi relativi all'operazione, auto-fatturandola e provvedendo ai conseguenti adempimenti formali¹⁰⁴.

È proprio questo, a ben guardare, il momento in cui si assiste per la prima volta ad una deviazione dell'ordinario meccanismo della detrazione di imposta da imposta, ancor prima dunque dell'introduzione del regime IVA degli scambi intracomunitari, e che si risolve nell'adozione di un meccanismo di inversione contabile che realizza la neutralità del tributo negli scambi tra operatori economici attraverso l'emissione della fattura ad opera dello stesso soggetto acquirente (con applicazione dell'aliquota propria del suo Paese di stabilimento, dunque nel Paese di destinazione dalla prospettiva di chi cede il bene ovvero rende il servizio) e la registrazione della stessa contestualmente nei registri di IVA a debito e di IVA a credito così da ottenere una compensazione delle poste con annullamento dell'esborso, ancorché l'operazione rimanga rilevante e confluisca nel monte acquisti.

Peculiare infine l'ipotesi in cui il soggetto estero operi nel territorio italiano per il mezzo di una stabile organizzazione (più correttamente di un centro di attività stabile nell'accezione comunitaria), nel qual caso le precedenti modalità di assolvimento degli obblighi d'imposta

¹⁰⁴ La disposizione, sempre stata presente nel decreto fin dalla sua introduzione, ha subito nel tempo alcune modifiche. Inizialmente prevista l'auto-fatturazione per le sole cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate *occasionalmente* nel territorio dello Stato da soggetti residenti all'estero, assume nel tempo un'applicazione generalizzata (eliminandosi il carattere dell'occasionalità già con le modifiche apportate dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687).

A partire dal D.P.R. 30 dicembre 1981, n. 793 si prevede l'operatività del meccanismo del *reverse charge* anche per quelle prestazioni di servizi imponibili secondo il criterio di tassazione nel luogo di utilizzo (art. 7, comma 4, lett. f)) laddove effettuate da soggetti domiciliati, residenti o con stabili organizzazioni operanti nei territori esclusi a norma del primo comma dello stesso art. 7 (Comuni di Livigno e Campione d'Italia, acque italiane del lago di Lugano).

A seguito delle modifiche intervenute nel 2010 *tutte* le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) di cui siano destinati soggetti passivi stabiliti vengono da questi ultimi auto-fatturate, divenendo il *reverse charge*, come meglio chiariremo, strumento di applicazione dell'imposta di pari dignità rispetto a quello "ordinario" o più correttamente "originario" della detrazione.

divengono inutilizzabili (quantomeno per le operazioni attive poste in essere dal centro di attività stabile ma oggi anche per quella realizzate direttamente dalla casa madre) in conformità a quanto prevede l'art. 17, c. 4.

Se infatti la stabile organizzazione diviene strumento di radicamento territoriale dell'operazione nel territorio dello Stato, che ivi viene assoggettata ad imposta, al contempo essa rappresenta il mezzo per l'assolvimento degli obblighi a questa connessi, essendo già "conosciuto" il soggetto estero all'ordinamento nazionale per avere quest'ultimo l'obbligo di comunicare l'esistenza di un centro attraverso cui svolge attività economica nel territorio statale¹⁰⁵.

L'esistenza di un centro di attività stabile semplifica dunque le modalità di assolvimento del tributo per il soggetto non residente, con la precisazione tuttavia che se la S.O. acquista rilievo al fine di individuare il luogo del consumo e dell'imponibilità della prestazione resa (ma anche specularmente ricevuta), la stessa non può comunque dirsi esplicitare in via generale alcuna forza attrattiva delle operazioni rese dal soggetto giuridico di cui è espressione.

In altri termini, come rilevato¹⁰⁶, proprio in ragione dell'art. 9 della VI direttiva ma anche della normativa interna di recepimento, il centro di attività stabile può assumere rilevanza per le sole operazioni dallo stesso effettuate.

Ciò significa che il soggetto estero può trovarsi ad effettuare *direttamente* operazioni rilevanti nel territorio statale, senza il mezzo della sua *branch*, da cui la necessità di indagare se quest'ultima possa quantomeno farsi ugualmente carico dei relativi obblighi formali e di versamento.

La disciplina nazionale è stata sul punto oggetto di profonde e recenti modifiche che hanno condotto ad un progressivo adeguamento della norma interna all'ordinamento comunitario, dopo che a seguito delle novità apportate dal D.Lgs. n. 191/2002 ci si era da questo allontanati. Prevedeva infatti l'art. 17 in vigore dal 2002 che benché la nomina di un rappresentante ovvero l'identificazione diretta non fossero necessarie per le operazioni poste in essere da una S.O. in Italia del soggetto estero (art. 17, c. 4, rimasto immutato rispetto alla previgente disciplina), sussisteva tuttavia l'obbligo di ricorrere a tali figure laddove la cessione di bene ovvero la prestazione di servizi fosse imputabile alla casa madre. Nel caso in cui l'operazione avesse come destinatario un soggetto non passivo d'imposta (per il quale l'inversione contabile non

¹⁰⁵ Prevede infatti l'art. 35 del decreto che i soggetti che intraprendano l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, debbano farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate, da cui la conseguente attribuzione di un numero di partita IVA.

¹⁰⁶ GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, cit., 237.

poteva operare), la società estera era dunque tenuta a nominare un rappresentante ovvero ad identificarsi direttamente.

Si assisteva in questo modo ad una duplicazione di partite IVA nazionali per un medesimo soggetto che se da un lato rispecchiava la differenza *sostanziale* tra operazioni compiute nel territorio nazionale dalla casa madre e operazioni ivi realizzate per il tramite del suo centro di attività, pur tuttavia non risultava immune da dubbi in ordine alla bontà di una tale soluzione dal punto di vista *procedurale*, attribuendosi a quello che è da ritenersi l'*unico* soggetto giuridico (società estera) obblighi ulteriori e non necessariamente rispondenti a proporzionalità.

Come rilevato¹⁰⁷, infatti, una volta che l'operazione (sia essa cessione di beni ovvero prestazione di servizi) debba considerarsi effettuata nel territorio nazionale per l'operare di specifici criteri di localizzazione (si faccia il caso della vendita di un bene immobile sito in Italia ovvero della rilevanza del luogo di stabilimento del committente per la prestazione di servizi), l'esistenza o meno di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato non assume alcuna rilevanza ai fini della territorialità, posto che il luogo di effettuazione è individuato o sulla base di un collegamento materiale ovvero in ragione della posizione soggettiva del committente. Per queste ultime operazioni, pertanto, l'eventuale attrazione alla stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ancorché si tratti di operazioni direttamente effettuate dalla casa madre, non avrebbe l'effetto di stravolgere il sistema dell'Iva, provocando conflitti di giurisdizione, ma, al contrario, avrebbe l'unico scopo di stabilire su chi incombe il pagamento dell'imposta verso l'Erario.

Pare dunque corretto affermare l'esistenza di un duplice livello di applicazione del principio della forza di attrazione della stabile organizzazione per le operazioni attive: uno sostanziale, che va sempre negato sulla base del principio di territorialità dell'imposta, attinente alle prestazioni di servizi disciplinate dall'art. 9, par. 1 della VI Direttiva ed uno procedurale, che ha effetti sull'individuazione del debitore verso l'Erario e può attenersi anche alle operazioni poste in essere direttamente dalla casa madre.

Tale constatazione chiarisce le ragioni delle modifiche intervenute sull'art. 17 ad opera del D.L. 25 settembre 2009 n. 135, convertito con modificazioni dalla L. 20 novembre 2009 n. 166, che ha (ri)attribuito – sotto il profilo procedurale – una forza per così dire "*attrattiva*" alla stabile organizzazione per le operazioni rese dalla casa madre estera senza il suo tramite nei confronti di privati che siano imponibili nel territorio nazionale, da cui l'obbligo di nominare un

¹⁰⁷ Le osservazioni, del tutto condivisibili, sono di IAVAGNILIO M., *Stabile organizzazione e forza di attrazione nell'imposta sul valore aggiunto, tra profili procedurali e sostanziali*, in *Rass. trib.*, 2002, 621 ss.

rappresentante ovvero di identificarsi direttamente solo in assenza di un centro di attività stabile, deputato ad assolvere se presente gli obblighi IVA della società estera^{108 109}.

Dubbi permangono invece sulle modalità di assolvimento dell'imposta laddove la casa madre ceda un bene ovvero presti un servizio direttamente ad un soggetto passivo d'imposta, dibattendosi in questo caso sull'esistenza o meno della medesima forza attrattiva della S.O. a fronte del previsto meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art. 17, c. 3 del decreto; tratteremo di tale profilo al capitolo III alla luce delle modifiche intervenute ad opera del D.Lgs. n. 18/2010.

3.1.1. *Gli acquisti intracomunitari di beni: quali modalità di assolvimento dell'imposta?*

Specifiche modalità di assolvimento dell'imposta vengono infine previste dall'art. 44 del D.L. n. 331/1993 quanto agli acquisti intracomunitari, attribuendosi in questo caso la

¹⁰⁸ Le modifiche sono apportate, dal D.L. n. 135/2009, attraverso l'inserimento, nel comma 2, primo periodo, dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, delle parole “*e senza stabile organizzazione in Italia*”, dopo le parole “*soggetti non residenti*”, che per l'appunto non consentono più al soggetto non residente di nominare un rappresentante fiscale, o di identificarsi direttamente, in presenza di una propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

¹⁰⁹ Vale osservare, ancora quanto alla stabile organizzazione, che la previgente incongruenza dell'ordinamento italiano rispetto al diritto comunitario viene con il decreto del 2009 sanata anche dal lato delle operazioni passive e dunque delle modalità di recupero dell'imposta a credito. Il legislatore nazionale, a fronte della negazione della forza di attrazione della stabile organizzazione quanto alle operazioni attive poste in essere dalla casa madre, estendeva coerentemente il principio alle operazioni passive (di acquisto di beni e servizi) poste in essere nel territorio dello Stato direttamente dal soggetto estero senza il tramite della stabile organizzazione italiana. Obbligava così il soggetto estero (comunitario) a recuperare, in assenza di operazioni imponibili in Italia, l'IVA assolta sugli acquisti ivi direttamente effettuati mediante il meccanismo del rimborso di cui all'art. 38-ter del decreto, attuativo della direttiva 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, cd. VIII direttiva, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, sulle modalità per il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non residenti all'interno del Paese. Stesso trattamento veniva riservato dallo stesso art. 38-ter ai soggetti stabiliti in Paesi extracomunitari per i quali trovavano attuazione in ogni caso i meccanismi di cui alla direttiva 17 novembre 1986 n. 86/560/CEE, cd. XIII direttiva, recante le modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità.

Le previsioni nazionali venivano censurate dalla Corte di giustizia nel procedimento d'infrazione conclusosi con la sentenza di condanna 16 luglio 2009, causa C-244/08 (sentenza 16 luglio 2009, causa C-244/08, *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica italiana*, in *Racc. giur.*, 2009, I, 130) e sanate con le modifiche apportate, contestualmente a quelle all'art. 17, all'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972 ad opera del D.L. n. 135/2009, a seguito delle quali non è più necessario da parte del soggetto estero azionare il meccanismo del rimborso d'imposta potendosi fruire dell'ordinario meccanismo della detrazione per il tramite del centro di attività stabilito nel territorio nazionale.

Il nuovo meccanismo, rispondente all'indirizzo comunitario, non è esente da profili critici: come rilevato da DELLA VALLE E. – MASPEL P., *La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA*, cit., l'obbligo di imputazione degli acquisti direttamente effettuati dalla casa madre alle liquidazioni periodiche dello Stato della stabile organizzazione fa sì che il soggetto non residente ma stabilito in Italia nell'accogliere sia nelle liquidazioni che nelle dichiarazioni annuali anche gli acquisti riferibili alla propria casa madre, debba considerare le eventuali limitazioni soggettive alla detraibilità dell'IVA sussistenti nel Paese di stabilimento primario e ciò ai fini della determinazione delle eccedenze detraibili ovvero rimborsabili.

soggettività passiva d'imposta al cessionario del bene ovvero al committente del servizio (in relazione alle prestazioni comunitarie già descritte) che sia un operatore economico – compresi tuttavia gli enti non commerciali identificati ai fini IVA.

Si assiste in questo caso *non* all'individuazione di un debitore d'imposta stabilito nel territorio nazionale “*in luogo*” del soggetto passivo estero, bensì ad una vera e propria attribuzione di soggettività passiva all'operatore destinatario della cessione/prestazione¹¹⁰; differenza che si traduce nella diversa modalità di assolvimento dell'imposta: nell'un caso per il tramite dell'*autofatturazione* che ricorre nelle ipotesi di inversione contabile di cui all'art. 17 e nel secondo per il mezzo dell'*integrazione* della fattura che caratterizza gli acquisti intracomunitari di beni ma anche di servizi¹¹¹.

Ancora il (differente) profilo territoriale delle operazioni in questione pare la chiave interpretativa atta a fornirne la spiegazione, come emerge da quanto segue.

L'autofatturazione di cui all'art. 17 si presenta infatti, da un punto di vista formale, come «uno strumento finalizzato ad evitare che il soggetto passivo d'imposta non residente privo di significativi collegamenti con il territorio dello Stato sia chiamato ad applicare le norme nazionali in materia di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, chiamando il cessionario od il committente residente a sostituire la controparte estera nell'assolvimento degli obblighi tributari»¹¹². In altri termini, quando l'operatore estero non stabilito si trovi ad effettuare cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi assoggettate a tassazione in Italia, pur servendosi degli istituti dell'art. 17 (compreso il meccanismo del *reverse charge* che impone l'obbligo di assoggettare l'operazione a tassazione da parte del cessionario/committente soggetto passivo IVA residente), è il non residente a rimanere il soggetto passivo d'imposta, così come né la rappresentanza, né l'identificazione diretta o l'esistenza di una stabile organizzazione danno vita ad altro distinto soggetto passivo¹¹³.

Ciò significa peraltro che quella che è stata definita quale una forma di stabilimento secondario (o più correttamente una ulteriore registrazione/identificazione di un soggetto in un Paese diverso da quello in cui abbia stabilimento primario – inteso come sede dell'attività economica – nel quale ponga in essere operazioni attive imponibili) assume rilevanza solo per

¹¹⁰ Pur nell'identità di rubrica degli artt. 17 e 44, entrambi recanti (impropriamente) “*Soggetti passivi*”.

¹¹¹ L'unica ipotesi di cd. *autofatturazione intracomunitaria* è prevista nell'ordinamento nazionale all'art. 46, comma 5 del D.L. n. 331/1993 per il caso in cui il cessionario/committente non riceva la fattura relativa all'acquisto entro il mese successivo (oggi secondo mese successivo a seguito delle modifiche apportate dalla L. 24 dicembre 2012 n. 228) a quello di effettuazione dell'operazione ovvero per l'ipotesi in cui abbia ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale.

¹¹² Così BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 553.

¹¹³ Con la conseguenza, peraltro, che salve le ipotesi in cui il diritto positivo dia rilevanza all'esistenza di una stabile organizzazione, la presenza di un rappresentante (o meglio la posizione IVA acquisita per il tramite del rappresentante) non incide sulla territorialità dell'imposta, come ancora rileva BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 541.

l'adempimento degli obblighi tributari relativi alle operazioni effettuate nello Stato membro in cui essa è istituita nonché per il recupero dell'imposta a monte; con la conseguenza che non può parlarsi di soggettività passiva se non nei limiti suddetti, che la rendono tuttavia del tutto relativa¹¹⁴.

Diversamente «nella disciplina degli scambi intracomunitari l'effetto di far ricadere sul cessionario o sul committente residente il peso di tali obblighi avviene grazie ad una vera e propria inversione della soggettività passiva»¹¹⁵. La spiegazione è da rintracciarsi nel modello individuato dal regime transitorio per la tassazione delle operazioni intra-UE. Nell'ambito degli scambi tra Stati membri, infatti, pur costituendo lo scambio stesso il fatto generatore del tributo, è solo l'acquisto (e non la cessione che ne rappresenta l'altra faccia) l'operazione imponibile, sicché sarà proprio colui che la pone in essere (dunque l'acquirente) a configurarsi soggetto passivo d'imposta. E tuttavia la cessione non rimane irrilevante nel sistema, da cui l'obbligo di documentazione della stessa e la sua semplice integrazione ad opera del ricevente.

In altri termini e dall'angolazione del diritto nazionale, le operazioni imponibili in Italia (diverse dagli acquisti intra-CE) effettuate da un soggetto estero sono operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta nel Paese in cui egli sia stabilito, sicché non sorge alcuna esigenza di fatturazione se non nel Paese di assoggettamento ad imposta – nel caso di specie l'Italia – laddove tuttavia si attiverà l'operatore economico residente destinatario del bene o del servizio.

Di contro all'acquisto intra-CE imponibile in Italia corrisponde una speculare cessione non imponibile nel Paese da cui il trasporto o la spedizione del bene ha inizio ovvero in cui il prestatore è stabilito, con la conseguenza che l'obbligo di fatturare l'operazione nasce anche in tale Stato diverso dall'Italia, da cui l'integrazione della fattura già emessa.

L'attribuzione di soggettività passiva in capo al cliente (cessionario del bene o committente del servizio intra-CE) non toglie peraltro che possano trovare applicazione anche gli istituti già descritti dall'art. 17, con la conseguenza che obblighi e diritti possono essere esercitati dal soggetto estero direttamente ovvero per il tramite di un rappresentante fiscale o ancora attraverso lo strumento dell'identificazione diretta¹¹⁶; ciò purché il soggetto non sia stabilito per

¹¹⁴ Come osserva anche GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, cit., 232 ss. trattando per l'appunto delle diverse forme di stabilimento a titolo primario e secondario.

¹¹⁵ Ancora BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 553.

¹¹⁶ Pare ricorrere tale ipotesi nel caso in cui i soggetti esteri introducano nel territorio dello Stato beni per esigenze della propria impresa, fattispecie che realizza un'operazione assimilata all'acquisto intracomunitario. La necessità di nominare un rappresentante fiscale ovvero di identificarsi direttamente sussiste poi nel caso di vendite a distanza quando sia applicabile il principio della tassazione a destinazione. Sembra infine anche esistere quando alle prestazioni di servizi intracomunitarie si applichino criteri di collegamento territoriale speciali che le localizzano in un Paese diverso da quello di stabilimento del prestatore, quando il destinatario della prestazione medesima sia un consumatore finale.

avere una stabile organizzazione nel territorio nazionale in presenza della quale torna in primo piano la questione della sua forza attrattiva.

È anche ammessa (art. 44, c. 3 del D.L. n. 331/1993) una forma di rappresentanza cd. semplificata per i casi in cui siano effettuate unicamente operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta, nel qual caso detta rappresentanza può essere limitata all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione delle operazioni intracomunitarie e alla compilazione degli appositi elenchi Intrastat^{117 118}.

Una peculiare disciplina è poi prevista per i depositi IVA di cui all'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993, da ultimo modificata dalla L. 24 dicembre 2012 n. 228¹¹⁹. Si tratta di speciali depositi per la custodia di beni nazionali e comunitari non destinati alla vendita al minuto nei depositi stessi, per le cui operazioni di introduzione e per le prestazioni che avvengono sui beni depositati si prevede un particolare regime di sospensione dell'imposta con riferimento alla quale sono da adempiersi alcuni obblighi formali (in particolare la tenuta di un apposito registro che evidenzia le movimentazioni dei beni ai sensi dell'art. 44, c. 3) ancora una volta assolti da un rappresentante fiscale (il gestore del deposito), che opera per i soggetti che introducono i beni nello stesso laddove questi non abbiano già nominato un rappresentante ovvero si siano identificati direttamente (art. 44, c. 7).

Come osservato¹²⁰, il regime consente al soggetto comunitario che introduca beni nel territorio dello Stato per fini della sua stessa impresa o in vista della loro immissione nel mercato italiano, ovvero acquisti da un soggetto nazionale beni senza provvedere al loro trasporto o alla loro spedizione nel territorio di altro Stato membro, di sospendere l'effetto di assimilazione di queste operazioni ad acquisti intracomunitari ovvero agli acquisti interni con conseguente applicazione dell'IVA italiana. È infatti solo l'estrazione dal deposito del bene a comportare l'applicazione dell'imposta da parte del soggetto che procede all'estrazione mediante autofatturazione, salvo il caso di precedente introduzione a seguito di acquisto

¹¹⁷ Non è prevista come nota GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, cit., 195-196, l'identificazione diretta che tuttavia dovrebbe ritenersi ammissibile per esigenze di coordinamento sistematico con le previsioni dell'art. 17.

¹¹⁸ Il che pone dei profili critici quanto alle modalità di recupero dell'IVA a monte, come rileva GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, cit., 197-198.

¹¹⁹ In tema MANTOVANI M. – SANTACROCE B., *Via libera la deposito «virtuale»*, in *Il Sole-24Ore Speciale*, 8 gennaio 2013.

¹²⁰ Così BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 609 ss., il quale ulteriormente rileva come i vantaggi non si fermano al soggetto comunitario che effettui acquisti intracomunitari o interni ma si estenda anche a coloro che effettuano operazioni di immissioni in libera pratica di beni non comunitari (scontando i dazi doganali ma sospendendo l'applicazione dell'IVA attraverso l'introduzione nel deposito) e a coloro che, in quanto soggetti extracomunitari o residenti nel territorio dello Stato, acquistano beni appartenenti a determinate categorie merceologiche indicate in una specifica tabella allegata al D.L. n. 331/1993.

intracomunitario, nel qual caso colui che vi procede deve provvedere secondo le modalità dell'integrazione della fattura (art. 50-bis, c. 6).

3.2. *Le operazioni verso la Comunità e verso i Paesi terzi*

Si è rilevato come il carattere *reale* dell'imposta sul valore aggiunto comporti il coinvolgimento indifferenziato di soggetti residenti e non residenti nel territorio dello Stato¹²¹, da cui i meccanismi applicativi del tributo di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, all'art. 44 e all'art 50-bis del D.L. n. 331/1993, che possono anche incidere sull'individuazione di chi sia tenuto al pagamento del tributo ed in talune ipotesi sulla soggettività passiva d'imposta ciò che accade per gli acquisti intracomunitari.

Le regole attraverso cui si delinea il radicamento delle operazioni IVA nel territorio statale dà contenuto al principio di territorialità dell'imposta attraendo a tassazione fattispecie che presentano un sufficiente grado di collegamento con l'ordinamento, in funzione di una presunzione di consumo nel territorio dello Stato. In questo senso, lo si è chiarito, i criteri che guardano al luogo in cui il bene si trova ovvero quelli previsti per le prestazioni di servizi che tendono ad oggettivizzare il luogo di presunto consumo, rispondono al medesimo obiettivo di dare attuazione alla *ratio* economica del tributo. Il principio di territorialità così come strutturato rappresenta allora l'altra faccia dell'assunzione a livello sovranazionale del principio di tassazione a destinazione degli scambi economici, rispondenti alle ragioni descritte al capitolo I.

Accade dunque che operatori economici italiani pongano in essere operazioni che non debbano considerarsi effettuate nel territorio nazionale essendo la fruizione del bene o del servizio destinata ad essere realizzata fuori dai confini statali e più precisamente in altro Stato che, se comunitario, presumibilmente ivi assoggetterà a tassazione l'operazione, considerandola imponibile per l'adozione di criteri di localizzazione della stessa tendenzialmente similari (anche se lo si è visto non sempre coincidenti) a quelli adottati dal legislatore italiano.

In questo senso risulta interessante e necessario a fini di completezza d'indagine verificare come la tassazione secondo il principio di destinazione venga assicurata nell'ordinamento interno con riferimento ad operatori nazionali che pongano in essere cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi transnazionali o più correttamente destinate al consumo estero.

Si è già anticipato come tutte le operazioni che non integrino il requisito territoriale (nel senso che non si considerano effettuate nel territorio statale) si intendano operazioni *escluse* dal campo di applicazione d'imposta nell'ambito dell'ordinamento nazionale. Accade così, per rendere degli esempi, che la cessione di un bene immobile da parte di un soggetto passivo

¹²¹ CECAMORE L., *Valore aggiunto (Imposta sul)*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, XVI, Torino, 1999, 358.

d'imposta italiano ad altro operatore stabilito non assuma una positiva rilevanza quando l'immobile si trovi all'estero, così come la prestazione di un servizio per il quale sia previsto un criterio di localizzazione speciale, da cui l'esclusione della sua imponibilità in Italia.

E tuttavia si è altresì accennato a come l'irrelevanza sia solo apparente o quantomeno non totale. L'indifferenza del sistema nazionale per tali operazioni, che si esprime nell'esclusione da obblighi formali – fatturazione, registrazione e dichiarazione – e sostanziali – pagamento del tributo –, non è infatti condizione sufficiente a garantire la detassazione dell'operazione nella prospettiva della sua (futura ed eventuale) soggezione ad imposta nel luogo del consumo (che si realizza, quanto ai beni, laddove i Paesi terzi prevedano imposte simili all'IVA all'importazione, e relativamente ai servizi quando detti Stati – ovvero Stati membri CE – assumano la localizzazione delle stesse nel loro territorio).

La strutturazione dell'IVA quale imposta cumulativa a riscossione frazionata e per la sola differenza tra l'imposta assolta sugli acquisti e quella dovuta a valle sulle vendite comporta infatti che la neutralità del tributo rispetto agli operatori che intervengono nella catena produttivo-distributiva possa essere assicurata solamente garantendo anche per le operazioni escluse per difetto di territorialità il riconoscimento dell'esercizio del diritto alla detrazione in assenza del quale il soggetto passivo rimarrebbe gravato, in luogo del consumatore finale, dell'IVA (nazionale). Il diritto comunitario ha sempre recato disposizioni di questo tenore¹²² peraltro correttamente recepite dal legislatore italiano (ancorché solo a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313) che all'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, posta l'indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, stabilisce un'eccezione a tale principio per quelle operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se ivi effettuate, darebbero diritto alla detrazione¹²³.

¹²² Si è già rammentato al capitolo I il disposto di cui all'art. 11 della II direttiva, che pur escludendo la detraibilità dell'IVA assolta su beni e i servizi utilizzati per effettuare operazioni non imponibili od esentate, tuttavia facoltizzava l'operatore economico ad esercitare il diritto alla detrazione con riferimento ad operazioni attive configuranti cessioni di beni spediti o trasportati al di fuori del territorio nel quale lo Stato interessato applica l'IVA ovvero prestazioni di servizi relative a detti beni o a beni in transito. Seguiva l'art. 17, par. 3 della VI direttiva ai sensi del quale sussisteva in capo all'operatore economico il diritto alla detrazione nella misura in cui i beni e i servizi fossero utilizzati ai fini di sue operazioni relative alle attività economiche effettuate all'estero che avrebbero dato diritto a deduzione se fossero state effettuate all'interno del paese; di sue importazioni esenti (con alcune esclusioni), operazioni (esenti) all'esportazione al di fuori della Comunità, operazioni assimilate e trasporti internazionali; di sue operazioni esenti in quanto connesse ai traffici internazionali (anche in tal caso con alcune esclusioni); di talune altre operazioni esenti (ai sensi dell'articolo 13 della direttiva) quando il cliente risiedesse fuori della Comunità o quando tali operazioni fossero direttamente connesse a beni destinati a essere esportati in un paese non appartenente alla Comunità. La disciplina di riferimento è oggi contenuta all'art. 167 della direttiva n. 2006/112/CE.

¹²³ Tale profilo aprirebbe peraltro al dibattito sulla compatibilità o meno dell'ordinamento italiano alla normativa comunitaria laddove quest'ultima fa riferimento all'"utilizzo" dell'acquisto per operazioni non

Ci troviamo dunque di fronte ad operazioni escluse dal tributo perché in applicazione dei criteri di cui all'art. 7 del decreto esse non devono ritenersi effettuate in Italia, le quali tuttavia garantiscono l'esercizio del diritto a detrarre l'IVA sugli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività economica.

L'esclusione per cd. *difetto del presupposto territoriale* si affianca poi nell'ordinamento nazionale a fattispecie di *non imponibilità* previste per cessioni di beni e prestazioni di servizi ugualmente interessati dal carattere della transnazionalità.

Si tratta delle cessioni di beni presenti nel territorio nazionale movimentati verso l'estero (tanto verso altro Stato membro della Comunità quanto verso Paesi terzi) e, quanto alle prestazioni di servizi, di quelle aventi ad oggetto servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali che per l'appunto l'art. 21 *ante* modifiche qualificava espressamente come non imponibili dopo che l'art. 7 (nella versione antecedente al D.Lgs. n. 18/2010) prevedeva che non si considerassero effettuate nel territorio dello Stato¹²⁴.

Vale prendere le mosse dalla disciplina interna delle esportazioni di beni (extra-CE) e delle operazioni assimilate di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, per poi indagare le ragioni della distinzione tra *operazioni escluse per difetto del requisito territoriale* ed *operazioni non imponibili*.

3.2.1. Le cessioni all'esportazione

Prevede come noto l'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 tre differenti tipologie di cessioni all'esportazione: le cd. esportazioni dirette (art. 8, c. 1, lett. a)), le esportazioni improprie (lett. b)) e cd. esportazioni indirette (lett. c)).

Si tratta nella prima ipotesi delle cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità, a cura o a nome dei cedenti o dei

soggette ad imposta laddove quella nazionale statuisce nel senso dell'"afferenza" a dette operazioni. Il tema per quanto d'interesse non può essere in questa sede trattato e per una sua efficace sintesi si rimanda a SALVINI L., *La detrazione Iva nella Sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1998, 135.

¹²⁴ A queste si accompagnano operazioni che disposizioni del decreto IVA e leggi speciali equiparano alle cessioni alle esportazioni e ai servizi internazionale al fine di riservare loro il medesimo trattamento di cui al successivo paragrafo. Sono le cessioni eseguite mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio dello Stato della Città del Vaticano ed in quello della Repubblica di San Marino ed i servizi connessi (art. 71 del D.P.R. n. 633/1972); le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non soggette ad imposta per agevolazioni previste da trattati ed accordi internazionali relativamente alle imposte sulla cifra d'affari (art. 72); le cessioni di beni e le prestazioni accessorie fatte alle amministrazioni dello Stato e alle organizzazioni non governative riconosciute, le quali provvedono all'esportazione dei beni stessi nell'ambito della cooperazione con Paesi in via di sviluppo (art. 14, comma 4 della L. 26 febbraio 1987 n. 49 e D.M. 10 marzo 1988 n. 379); i servizi resi da parte di consorzi o società consortili (di imprese medio-piccole) alle imprese consorziate per il commercio con l'estero (art. 3 della L. 21 febbraio 1989 n. 83).

commissionari (esportazioni *dirette tipiche*), anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi (esportazioni *dirette atipiche*). Tale (ultima) previsione apre la strada all'inclusione nel regime delle esportazioni delle cd. operazioni triangolari, nella cui ipotesi viene ad essere detassato anche il rapporto tra il primo cedente residente e l'intermediario che interviene quale secondo cedente nazionale del bene al soggetto estero, in vista per l'appunto della successiva cessione all'esportazione.

Le esportazioni *improprie* sono di contro quelle realizzate dallo stesso cessionario del bene tenuto a trasportarlo o spedirlo fuori del territorio Comunitario entro il termine di novanta giorni dalla consegna ivi avvenuta. Integra tale previsione quella di cui all'art. 38-ter del decreto recante lo sgravio di imposta per soggetti domiciliati o residenti fuori dalla Comunità che acquistano beni quali viaggiatori.

Infine, quanto alle esportazioni *indirette*, con tale locuzione si usa far riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi a soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione ovvero operazioni intracomunitarie. Ci si riferisce in altri termini alla previsione per la quale i cd. esportatori abituali possono acquistare in sospensione d'imposta nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione e delle cessioni intracomunitarie fatte nel corso dell'anno solare precedente. Vale osservare che impropriamente il legislatore definisce in questo caso "cessioni all'esportazione" anche "prestazioni di servizi", ciò tuttavia al solo scopo – pare – di assorbire nell'ipotesi di sospensione tutte le tipologie di acquisti eseguibili da parte del soggetto che intrattiene rapporti con l'estero¹²⁵.

Sono infine assimilate alle cessioni all'esportazione ai sensi dell'art. 8-bis del decreto le cessioni di beni e (ancora una volta) le prestazioni di servizi relative al settore navale e aeronautico nella considerazione che queste attività si svolgono tipicamente in un mercato internazionale ed in un ambito che non può essere localizzato in quello nazionale anche quando l'operatore sia residente nel territorio stesso. La previsione trova riscontro nella normativa comunitaria che consente di esonerare da imposizione tali operazioni all'art. 15 della VI direttiva (già art. 10 della II direttiva ed oggi art. 146 ss. della direttiva n. 2006/112/CE).

Ebbene, tutte le tipologie di cessioni di beni fuori dalla Comunità (e le operazioni equiparate) fin qui descritte vengono escluse da imposizione per opera della previsione di cui all'art. 7, ultimo comma che ne afferma la natura di *operazioni extraterritoriali*, di operazioni che in altri termini non si intendono effettuate nel territorio dello Stato.

¹²⁵ In questo senso correttamente BAGGIO R., *Il principio di territorialità e le esportazioni*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001, 818.

Vale osservare che anche le cessioni di beni intracomunitarie vengono esonerate da tassazione attraverso una presunzione di extraterritorialità¹²⁶. Prevede infatti l'art. 40, c. 9 del D.L. n. 331/1993 che «*non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 nonché le prestazioni di servizio, le prestazioni di trasporto intracomunitario, quelle accessorie e le prestazioni di intermediazione di cui ai commi 4-bis, 5, 6 e 8, rese a soggetti passivi d'imposta in altro Stato membro*». In altri termini, l'esonero da tassazione previsto espressamente dall'art. 41 del D.L. n. 331/1993 (per norma speculare rispetto a quella che prevede quale fatto generatore d'imposta in Italia l'acquisto intracomunitario – art. 38) si configura quale esclusione da tassazione per difetto del requisito territoriale.

L'extraterritorialità caratterizza infine anche i servizi cd. internazionali¹²⁷ e connessi agli scambi internazionali¹²⁸ che ancora per previsione dell'ultimo comma dell'art. 7 citato non devono considerarsi effettuati nel territorio nazionale. La ragione è da ricercarsi nella mancanza di un sufficiente radicamento delle operazioni indicate all'art. 9 nel territorio italiano, con conseguente rinuncia ad imposizione.

¹²⁶ Come rileva RICCA F., *La territorialità nell'IVA*, cit., 465.

¹²⁷ Si tratta dei trasporti internazionali di persone (art. 9, comma 1, n. 1)); dei trasporti relativi a beni in esportazione o in transito o in importazione temporanea, nonché dei trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69 (n. 2)); dei noleggi e delle locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine-letto, *containers* e carrelli, adibiti ai trasporti internazionali di persone, ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché a quelli relativi a beni in importazione sempre che i corrispettivi dei noleggi e delle locazioni siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69 (n. 3)); dei servizi di spedizione relativi ai trasporti internazionali di persone, ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempre che i corrispettivi dei servizi di spedizione siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69 nonché dei servizi relativi alle operazioni doganali (n. 4)).

¹²⁸ Sono: i servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disistivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili, relativi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione sempre che i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69 (n. 5)); i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari (n. 6)); i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, a trasporti internazionali di persone o di beni, ai noleggi e alle locazioni di cui al n. 3), nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità (n. 7)); le cessioni di licenze all'esportazione (n. 7)); i servizi di intermediazione resi in nome e per conto di agenzie di viaggio di cui all'art. 74-ter, relativi a prestazioni eseguite fuori del territorio degli Stati membri della Comunità (n. 7-bis)); le manipolazioni usuali eseguite nei depositi doganali a norma dell'art. 152, primo comma, del T.U. delle leggi doganali – si tratta di quelle destinate ad assicurare alle merci immesse nei depositi doganali la conservazione ovvero il miglioramento della presentazione o delle qualità commerciali – (n. 8)); i trattamenti di cui all'art. 176 del T.U. doganale – lavorazioni, trasformazioni, riparazioni, utilizzazioni – eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato (n. 9)).

E tuttavia alla predetta extraterritorialità non si accompagna, in tutti i casi sopra menzionati, un regime impositivo analogo a quello delle operazioni escluse per difetto del radicamento territoriale (nel senso della mancanza di un criterio di collegamento che radichi l'operazione nel territorio nazionale) ma piuttosto la disciplina che nel successivo paragrafo delinea.

Per meglio chiarire e a sintesi di quanto sopra, si constata quanto ai rapporti con l'estero (più correttamente alle operazioni *verso* l'estero), che queste non costituiscono operazioni imponibili se riguardano cessioni di beni; se invece riguardano prestazioni di servizi le stesse costituiscono o operazioni *imponibili* o *escluse* per difetto di territorialità *ex art. 7*¹²⁹ e solo in casi residuali (servizi internazionali specificamente individuati) non imponibili.

Vale interrogarsi se esistano delle ragioni giustificatrici di tale diversità e se effettivamente il regime dell'esclusione e quella della non imponibilità siano così lontani l'uno dall'altro.

3.2.2. Esclusione dall'imposta per difetto di territorialità e non imponibilità a confronto

Muoviamo dalla constatazione per la quale la presunzione di extraterritorialità per le cessioni all'esportazione, le cessioni intra-UE ed i servizi internazionali è il mezzo per garantirne l'esclusione da tassazione: si tratta infatti di operazioni che in forza dei criteri di cui all'art. 7 sarebbero imponibili nel territorio dello Stato (sicuramente lo sarebbero infatti i beni esistenti in Italia ed in partenza del pari delle prestazioni di servizi rese da un prestatore ivi stabilito nelle previsioni antecedenti alle modifiche del D.Lgs. n. 18/2010).

La ragione della scelta dell'esonero da imposizione corrisponde per i beni ceduti extra-CE e per i servizi internazionali alla rinuncia ad assoggettare ad imposizione beni il cui consumo avviene all'estero¹³⁰. Per le cessioni di beni intracomunitarie è invece il meccanismo del regime transitorio a richiedere l'esenzione da imposta. Quest'ultima accompagnata dall'imponibilità a destino della cessione (nella forma dell'acquisto intracomunitario quale autonomo fatto generatore dell'imposta) garantisce infatti non solo la tassazione nel luogo del consumo ma anche la neutralità dell'imposta per gli operatori economici.

Ebbene queste operazioni, pur extraterritoriali, non seguono il regime dell'esclusione; sono piuttosto operazioni *non imponibili*, secondo la definizione di cui all'art. 21, c. 6 del D.P.R. n.

¹²⁹ Come rileva MONTONE G., *L'IVA nei rapporti internazionali*, in SACCHETTO C. – ALEMANNI L. (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, 406.

¹³⁰ In questo senso chiaramente CECAMORE L., *L'IVA nei rapporti internazionali*, cit., il quale nega che le disposizioni relative alle esportazioni e più in generale ai traffici internazionali costituiscano una agevolazione/beneficio per le imprese interessate, risultando piuttosto una misura volta ad attuare il principio assunto come base del mercato comune europeo.

633/1972¹³¹. Comporta detta qualificazione che pur non essendo assoggettate ad imposta nel territorio statale, dette operazioni:

- sono comunque soggette all'obbligo di fatturazione, registrazione e dichiarazione (art. 21) a differenza delle operazioni escluse;
- danno diritto all'esercizio del diritto alla detrazione (art. 19);
- consentono l'effettuazione di acquisti agevolati nell'esercizio dell'attività d'impresa nei limiti del cd. *plafond* (art. 8).

Vale indagare se ci sia un fondamento all'utilizzo delle distinte categorie della “*esclusione per difetto di territorialità*” e della “*non imponibilità*”.

Sicuramente lo stesso non si giustifica dal punto di vista del diritto alla detrazione dell'IVA assoluta sugli acquisti da parte dell'operatore economico che ponga in essere l'una tipologia piuttosto che l'altra di operazioni. Anche le operazioni escluse, infatti, garantiscono la detrazione laddove le stesse, se effettuate nel territorio nazionale, vi avrebbero dato diritto.

Occorre invece soffermarsi sulla possibilità che una diversità tra le due categorie possa rintracciarsi sotto il profilo degli obblighi formali connessi alla realizzazione delle operazioni in questione, in altri termini sulla possibile esistenza di una ragione per le quali le operazioni escluse non devono essere fatturate mentre quelle non imponibili devono esserlo con gli adempimenti ulteriori che ne conseguono.

Imprescindibile punto di riferimento è la normativa comunitaria, secondo la quale la fatturazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è richiesta sola laddove cessionario/committente sia un soggetto passivo d'imposta ovvero una persona giuridica che non sia soggetto passivo (art. 22, par 3 della VI direttiva ed oggi art. 220 della direttiva n. 2006/112/CE). In virtù della medesima disposizione l'obbligo di emettere la fattura sussiste anche per le cessioni intracomunitarie, in ragione di quanto sopra esposto ed in particolare del principio per cui «*nel caso delle operazioni intracomunitarie si verificano [...] due fatti generatori, uno in capo al cedente (operazione non imponibile) e uno in capo all'acquirente soggetto passivo (di norma, operazione imponibile)*»¹³² che richiedono da un lato che venga documentata la cessione esonerata (anche e soprattutto legata a ragioni di controllo da parte delle Amministrazioni finanziarie nazionali cui è altresì connesso l'obbligo di presentazione di

¹³¹ Rammentiamo che l'art. 21, c. 6 è stato oggetto di modifica con il D.Lgs. n. 18/2010. L'intera disposizione è stata successivamente riscritta ad opera della L. n. 228/2012, con decorrenza delle modifiche dall'1 gennaio 2013. Rimane fermo tuttavia, anche dopo l'intervento, il richiamo alle operazioni “*non imponibili*” con riferimento a quelle di cui agli artt. 8, 8-*bis*, 9 e 38-*quater*, che si rintraccia al c. 6 citato. Approfondiremo oltre le novità del recente intervento normativo in punto di fatturazione.

¹³² In questi termini SALVINI L., *Il «reverse charge» nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in *Corr. trib.*, 2010, 936.

elenchi riepilogativi delle operazioni intra-UE effettuate), dall'altro l'integrazione della fattura medesima.

Ciò significa che è da escludersi l'obbligo incondizionato di fatturazione delle *altre* operazioni esonerate dall'imposizione per difetto del requisito territoriale, tanto dunque delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che non possano considerarsi effettuate nel territorio dello Stato, quanto delle cessioni all'esportazione e dei servizi internazionali e connessi.

Ne risulta una sistema di fatturazioni che è obbligatorio per le sole operazioni rese ad operatori economici comunitari o stabiliti nel territorio della Comunità e comunque non per le cessioni a consumatori finali, a motivo evidentemente dell'insussistenza per tali soggetti del diritto alla detrazione di cui il possesso di una fattura (di acquisto) costituisce il presupposto.

E tuttavia il legislatore comunitario ammette che i sistemi nazionali apportino adattamenti a tale principio base che informa il profilo della fatturazione. Delle facoltà previste dalla direttiva il legislatore nazionale si è avvalso, con le conseguenze che ne derivano e che qui ci interessano quanto alla diversità di obblighi formali connessi da un lato alle operazioni escluse *ex art. 7* dall'altro a quello delle operazioni non imponibili *ex artt. 8, 8-bis e 9*.

Ha infatti introdotto un obbligo di fatturazione generalizzato, indipendentemente dallo *status* giuridico del cessionario/committente, in applicazione della previsione di cui art. 22, par. 3 della VI direttiva che consente agli Stati membri di imporre ai soggetti passivi l'obbligo di emettere una fattura per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi diverse da quelle per le quali ciò risulti obbligatorio in conformità alla direttiva in quanto "*effettuate sul loro territorio*"; in virtù della medesima previsione ha esteso la fatturazione non alle operazioni escluse in applicazione dei criteri di collegamento territoriale di cui all'art. 7 (che *non sono* effettuate nel territorio dello Stato) ma a quelle che in assenza della previsione espressa di esonero sarebbero da considerarsi effettuate nel territorio dello Stato: le operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis e 9.

In questi termini la disciplina nazionale appare conforme al diritto comunitario, essendo espressione di una scelta dallo stesso facoltizzata, potendosene al più discutere dell'opportunità. Ma le precisioni fin qui rese ci consentono di affermare che anche sussistendo obblighi formali diversi a seconda che l'operazione sia esclusa per difetto del requisito territoriale ovvero non imponibile, ciò non significa che le due tipologie di operazioni siano ontologicamente distinte.

Che esclusione e non imponibilità rispondano alla medesima logica pare anche dimostrato dalla riconduzione di dette operazioni, da parte del legislatore comunitario, nell'unica categoria di quelle *esonerate* dall'imposizione.

Sembra allora che sia la disciplina di recepimento del legislatore nazionale ad aver ingenerato confusioni in ordine alla pretesa diversa rilevanza delle due categorie che nelle direttive ricevono pari trattamento¹³³, come già osservato, anche sotto il profilo dell'esercizio del diritto alla detrazione, al quale tuttavia la normativa interna (seppur con ritardo e salve interpretazioni della prassi non comunitariamente orientate¹³⁴) ha mostrato – come sopra rilevato – di adeguarsi.

L'incoerenza apparirebbe dunque risolversi in termini meramente lessicali¹³⁵ se non fosse che proprio con riguardo all'esercizio del diritto alla detrazione le operazioni non imponibili sembrano garantire maggiormente l'operatore economico, in particolare attraverso il meccanismo del cd. *plafond* nel quale non rientrano le operazioni escluse.

Quest'ultimo, come sopra accennato, è lo strumento attraverso cui il legislatore mira a ridurre l'esposizione creditoria verso l'erario che è tipica degli esportatori; consente infatti di acquistare (o importare) beni e servizi in sospensione d'imposta a soggetti che per l'attività svolta, esonerata dall'imposizione, risultino fisiologicamente a credito per l'IVA assolta sugli acquisti (limite soggettivo)¹³⁶, nei limiti delle esportazioni (e non solo) registrate in contabilità (limite oggettivo). È l'ammontare delle operazioni attive esonerate a costituire il *plafond*, formato in particolare dall'insieme delle: cessioni all'esportazione ed assimilate, prestazioni di servizi internazionali e connessi agli scambi internazionali, operazioni attive verso la Città del Vaticano e la Repubblica di San Marino, operazioni nei confronti di organismi internazionali; cessioni di beni e prestazioni di servizi intracomunitarie rese nei confronti di soggetti passivi d'imposta in altro Stato membro; cessioni a viaggiatori di cui all'art. 52 del D.L. n. 331/1993; cessioni di beni *ex art.* 58 del decreto da ultimo citato. Non vi rientrano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi escluse dal campo di applicazione d'imposta.

E tuttavia, sotto questo profilo la normativa nazionale appare questa volta adeguata a quella comunitaria la quale non prevede che l'acquisto in sospensione d'imposta sugli acquisti sia

¹³³ Nel senso di una “*infelice formulazione*” del legislatore nazionale, LUPI R., *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXI, Roma, 1994, 8; di “*una certa improprietà*” parla FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 1998, 47-848, il quale sottolinea che le operazioni non imponibili rientrano nel campo di applicazione dell'IVA «*e danno luogo ad obblighi formali assolutamente incompatibili*» col concetto di operazione esclusa; nel senso di una “*finzione giuridica*” (con riferimento all'extraterritorialità) FILIPPI P., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, 154 e di “*artificio*” FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 1997, 140. Sostiene COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, 581, aderendo a tali definizioni, che l'art. 7 ultimo comma dovrebbe di iure condendo essere abrogato in modo espresso al fine di superare i fondati e numerosi dubbi interpretativi.

¹³⁴ Come quelle che hanno dato origine alla sopra menzionata pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione Europea per la causa C-377/08, caso *EGN BV*, cit.

¹³⁵ Come rileva RICCA F., *La territorialità nell'IVA*, cit., 416.

¹³⁶ Si intende per esportatore abituale il soggetto il cui volume d'affari IVA sia costituito per più del 10% dalle operazioni appresso indicate al netto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale. È in questo senso il disposto dell'art. 8, lett. c) integrato dalle previsioni degli artt. 1-5 del D.L. 746/1983, convertito in L. n. 17/1984.

garantito con riferimento a tutte le operazioni attive esonerate dall'imposizione per difetto del presupposto territoriale (artt. 15 e 16 della VI direttiva).

Prevedeva la II direttiva IVA, all'art. 10, l'esenzione delle cessioni di beni spediti o trasportati al di fuori dello Stato, precisando all'allegato A, punto 16 che pur riferendosi detto esonero alla cessione di un bene esportato direttamente, vale a dire alla cessione effettuata dall'esportatore, gli Stati membri avevano la facoltà di estenderla alle cessioni effettuate allo stadio antecedente.

Di tale facoltà si avvaleva il legislatore italiano che già nella prima versione del decreto IVA stabiliva che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ad esportatori abituali potessero essere effettuate senza pagamento dell'imposta, su dichiarazione scritta e sotto la responsabilità del cessionario o committente, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle esportazioni fatte dal medesimo nell'anno solare precedente.

Sostituiva la previsione della II direttiva quella dell'art. 16, par. 2 della VI direttiva (in tema di "*Esenzioni particolari connesse con il traffico internazionale di merci*") per la quale, con riserva di consultazione, gli Stati membri potevano esentare le importazioni e le cessioni di merci destinate a un soggetto passivo che intendesse farne l'esportazione senza modifiche o dopo trasformazione, nonché le prestazioni di servizi inerenti all'attività di esportazione del medesimo, a concorrenza dell'ammontare delle sue esportazioni nel corso dei dodici mesi precedenti.

Con l'introduzione del regime degli scambi intracomunitari si prevedeva contestualmente l'estensione dell'esenzione agli acquisti intracomunitari di beni effettuati da un soggetto passivo nonché alle cessioni di beni destinati a un soggetto passivo in vista di una successiva cessione intracomunitaria e alle prestazioni di servizi connesse a tali cessioni, entro i limiti dell'importo delle cessioni intracomunitarie di beni effettuate dal soggetto passivo nel corso dei dodici mesi precedenti.

Anche la disciplina comunitaria limita dunque la determinazione del *plafond* alle sole cessioni all'esportazione e alle cessioni intracomunitarie, escludendo qualunque altra operazione esonerata per difetto del requisito territoriale (anche i servizi internazionali invece inclusi dal legislatore nazionale).

Analizzeremo di seguito che incidenza abbiano avuto le modifiche apportate dalla riforma del 2008 sui meccanismi di esonero dall'imposizione.

CAPITOLO III

**LE MODIFICHE RECAE DALLA DIR. 2008/8/CE ALLA TERRITORIALITÀ DELLE
PRESTAZIONI DI SERVIZI**

SOMMARIO: **1. Le ragioni di una modifica della territorialità delle prestazioni di servizi; 1.1. I motivi dell'assenza di un intervento sulla territorialità delle transazioni aventi ad oggetto beni; 2. Prestazioni di servizi: un nuovo sistema duale in funzione dello status del committente; 2.1. La rilevanza dello status del committente ...; 2.2. ... e della sua cd. qualificazione; 2.3. I problemi connessi alla verifica dello status (e della qualità) del committente: le soluzioni del regolamento n. 282/2011; 2.4. La nozione di stabilimento: rilevanza comunitaria e trasposizione nazionale; 2.4.1 I servizi da e verso stabili organizzazioni; 2.5. Verso una nuova dimensione della soggettività? 3. L'individuazione dei criteri di localizzazione: la riproposizione del rapporto regola generale – criteri speciali; 3.1. Criteri speciali applicabili indistintamente alle prestazioni BtoB e a quelle BtoC; 3.2. Criteri alternativi a quello della tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore previsto per i servizi rapporti BtoC; 3.3. La rilevanza temporale dei servizi ai fini dell'applicazione delle nuove regole; 4. Il rinnovato interesse per i profili qualificatori dell'operazione; 5. Gli effetti della riforma della territorialità sul meccanismo applicativo dell'imposta; 5.1. L'adozione generalizzata ed obbligatoria del reverse charge per i servizi "in entrata"; 5.1.1. La linea di demarcazione tra autofattura ed integrazione del documento attestante la realizzazione dell'operazione ricevuto dal committente; 5.2. L'esclusione dal campo di applicazione IVA dei servizi "in uscita"; 5.2.1. Gli effetti dell'esclusione dal campo di applicazione IVA; 5.3. Le modifiche agli artt. 8, 8-bis, 9 e al regime di perfezionamento passivo.**

1. Le ragioni di una riforma della territorialità delle prestazioni di servizi

La complessità del sistema di localizzazione territoriale delle operazioni descritto al capitolo che precede, accompagnato dall'implementazione per gli scambi transfrontalieri di un meccanismo applicativo dell'IVA *alternativo* a quello tradizionale – l'uno incardinato sul binomio imponibilità/non imponibilità, l'altro su quello rivalsa/detrazione –, lascia intuire le motivazioni che hanno indotto il legislatore sovranazionale ad interrogarsi, a quarant'anni dall'introduzione dell'IVA, sulla capacità del quadro normativo progressivamente delineatosi a rispondere agli originari obiettivi che la Comunità perseguiva attraverso l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari tra gli Stati alla stessa aderenti.

La riflessione ha condotto a rivedere le scelte operate, dapprima con l'approvazione di una direttiva, la n. 2008/8/CE di modifica della territorialità dei servizi – inclusa nel cd. "Vat

package” (o pacchetto IVA) varato dagli organi comunitari insieme alle direttive n. 2008/9/CE del 12 febbraio 2008 e n. 2008/117/CE del 16 dicembre 2008, rispettivamente sui rimborsi d’imposta e la lotta alle frodi –, con la quale si è voluto incidere sulla direttiva n. 2006/112/CE in un’ottica di razionalizzazione e semplificazione del sistema comune dell’imposta; successivamente, ampliando ulteriormente l’indagine sul *futuro* che vorrà riservarsi all’IVA attraverso una ricognizione dei profili maggiormente critici individuabili nella struttura del tributo.

La strada intrapresa è stata quella della consultazione pubblica, avviata con la diffusione da parte della Commissione europea del documento COM(2010) 695/4, più noto come *Green paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, che sollecitava chiunque ne fosse interessato ad esprimersi in ordine a talune tematiche di particolare rilevanza in vista di un nuovo periodo di riforme del sistema comune IVA.

Nel perseguire il significativo obiettivo di non escludere nell’ambito della selezione delle priorità di intervento le valutazioni degli operatori che concretamente sono e saranno ancora chiamati a dare applicazione all’imposta, lo studio degli apporti forniti ha condotto all’elaborazione da parte della Commissione europea dapprima di un rapporto contenente l’analisi e la sintesi delle 1726 risposte ricevute¹; in secondo luogo di una Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale², noto come *Libro bianco sul futuro dell’IVA*, che per l’appunto alla luce delle indicazioni ricevute ha individuato gli obiettivi verso i quali si muoverà la Comunità al fine di garantire un sistema IVA più semplice, efficace e a prova di frode, di cui al capitolo seguente più specificamente ci occuperemo per quanto attiene alle scelte in ordine al profilo territoriale delle operazioni.

Anticipiamo fin d’ora che il rinnovato interesse per tale imposta armonizzata discende direttamente dalla sempre maggiore rilevanza che l’IVA ha assunto nell’ambito dei singoli sistemi tributari nazionali con riferimento al gettito incamerato e alla contribuzione della produzione del PIL³ ma anche e soprattutto dalla constatazione che l’IVA, introdotta con il

¹ Cfr. *Summary report of the outcome of the public consultation on Green paper on the future of the VAT towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, Brussels, 2.12.2011, Taxud.c.1(2011)1417007.

² COM(2011) 851 del 6 dicembre 2011.

³ Come osserva CRIVELLARO J., *Un nuovo futuro europeo per l’IVA*, in *Boll. trib.*, 2011, 1378, richiamando le statistiche riferite alla media europea contenute nel paper “*Taxation trends in European Union*”, 2010, *Annex A, Tables 7-8*, in http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-10-001/EN/KS-DU-10-001-EN.PDF, dal 1995 al 2008 è aumentata sia l’importanza dell’IVA in proporzione al totale delle imposte riscosse – ammontando al 21,4% e crescendo del 12% rispetto al 1995 –, sia il contributo dell’imposta alla formazione del PIL – pari al 7,8% ed incrementato del 13% dal 1995. La dimostrazione della crescente rilevanza dell’IVA si rintraccia poi nell’utilizzo che della stessa si è fatto nella più recente crisi economica con il fine di risanare i bilanci pubblici e che ha condotto ad un aumento delle aliquote da parte dei Paesi appartenenti alla Comunità; in tal senso l’aliquota media europea è aumentata dal 18% al 21% nel periodo 2007-2010. Sul tema ASQUITH R., *2011 Brings Fresh European VAT Hikes*, in *Tax Journal*, 2011.

precipuo scopo di eliminare le barriere fiscali all'integrazione, ne è a sua volta progressivamente divenuta causa. La ragione viene rintracciata dalle stesse istituzioni comunitarie nella complessità applicativa del tributo in particolare nei rapporti transnazionali, ciò che impedisce, ancorché non unico fattore, lo sviluppo delle imprese comunitarie al di fuori dello Stato di stabilimento, sviluppo reso ancor più difficoltoso dalle disarmonie degli ordinamenti attuativi nazionali tra loro ed anche rispetto alle previsioni comunitarie cui non sempre risultano allineati.

Degli ostacoli che gli operatori economici incontrano la conoscibilità, la comprensione e la conseguente corretta applicazione delle previsioni regolanti il profilo della localizzazione territoriale delle operazioni, con i riflessi che ne discendono quanto a modalità di assolvimento dell'imposta, costituiscono evidenti esempi; sicché vale muovere proprio dalla direttiva n. 2008/8/CE per verificare quale sia la direzione intrapresa dall'intervento comunitario in questo campo, per giungere a verificare quali nuove proposte – allo stadio ancora del tutto programmatiche – la Commissione europea prospetti sul punto.

Ebbene, la direttiva n. 2008/8/CE si inserisce, come risulta dal quadro che precede, in un contesto normativo nel quale, con riferimento alla disciplina delle prestazioni di servizi, l'ampiezza delle eccezioni al criterio della tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore rendeva quest'ultimo un criterio *di fatto* residuale⁴ – ciò che peraltro era stato affermato dalla stessa Corte di giustizia nella propria giurisprudenza⁵ – ed il cui ambito applicativo veniva in taluni casi allargato alle prestazioni di servizi complesse o innominate in quanto atipiche o di nuova elaborazione⁶.

Si poneva dunque la necessità di razionalizzare la materia e di operare delle scelte nel senso della semplificazione, senza perdere di vista le ragioni per le quali si era giunti ad un tale stato di stratificazione normativa, dovuta – lo si è chiarito – a successivi aggiustamenti in corsa per le più varie esigenze, ivi compreso ad esempio il rilancio della competitività delle imprese comunitarie quanto ai servizi elettronici.

Significativi per comprendere la prospettiva nella quale si pone l'intervento normativo sono in questo senso i *considerando* n. 1), 2) e 3) della direttiva n. 2008/8/CE, che pongono le premesse delle modifiche apportate al profilo territoriale dell'imposta.

Prima constatazione del Consiglio è che «*la realizzazione del mercato interno, la globalizzazione, la deregolamentazione e le innovazioni tecnologiche hanno contribuito a trasformare profondamente il volume e la struttura del commercio dei servizi*» e che «*un*

⁴ Non è mancato chi abbia provocatoriamente fatto in questo senso riferimento all'ipocrisia della normativa comunitaria MASPEP P., *La problematica individuazione della territorialità IVA in base allo status del committente*, in *Corr. Trib.*, 2011 e LOGOZZO M., *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corr. trib.*, 2010, 920.

⁵ Cfr. capitolo II, par. 2.2.4.

⁶ Cfr. capitolo II, par. 2.2.5.

numero sempre più elevato di servizi può essere prestato a distanza», situazioni a fronte delle quali «si è intervenuti soltanto in modo frammentario nel corso degli anni» con il risultato che «attualmente numerosi servizi specifici sono di fatto tassati in base al principio della destinazione».

L'analisi dello *status quo* costituisce dunque il punto da cui muovere e la ragione che fonda l'intenzione di *modernizzare* e *semplificare* il funzionamento del sistema comune IVA, obiettivo che viene chiaramente espresso nel *considerando* n. 2) della richiamata direttiva: sono infatti tali requisiti che devono informare, secondo il Consiglio, le modifiche alla direttiva n. 2006/112/CE quanto al luogo di imponibilità delle prestazioni, costituendo questi gli strumenti per assicurare il corretto funzionamento del mercato interno.

Si coglie in questo senso la consapevolezza, in capo alle istituzioni comunitarie, di come la modifica dei criteri di collegamento territoriale delle prestazioni di servizi produca effetti ben ulteriori rispetto alla mera individuazione dello Stato di tassazione, riflettendosi sullo stesso meccanismo applicativo dell'imposta, in ragione dello stretto nesso, già evidenziato nei capitoli che precedono, tra scelta del criterio di tassazione (all'origine o a destino) e strumenti attuativi del tributo; senza contare i possibili effetti sul gettito dei singoli Stati membri quale diretta conseguenza di cambiamenti dei criteri di radicamento delle operazioni, anch'esso in realtà non ignorato dagli organi comunitari come emerge al *considerando* n. 10) della direttiva, laddove si afferma espressamente che *«alcuni cambiamenti apportati al luogo delle prestazioni di servizi potrebbero avere un impatto considerevole sul bilancio degli Stati membri. Per garantire una transizione armoniosa, tale cambiamenti dovrebbero essere introdotti gradualmente».*

La scelta realizzata con la direttiva n. 2008/8/CE è infatti quella di riaffermare, per la localizzazione dei servizi, un principio nato con l'imposta ed introdotto con la II direttiva, poi modificato in ragione delle difficoltà applicative incontrate e già descritte, che assegna rilevanza al *luogo di consumo* del servizio con conseguente attribuzione del gettito al Paese nel cui territorio lo stesso si abbia per compiuto: la premessa da cui si muove è in questo senso che *«per tutte le prestazioni di servizi il luogo di imposizione dovrebbe essere di norma il luogo in cui avviene il consumo effettivo»*, pur con le necessarie eccezioni come il *considerando* n. 3) ribadisce⁷.

Operata tuttavia una simile opzione in punto di territorialità – in altri termini con la stabilizzazione del criterio di tassazione a destinazione (inteso come luogo di utilizzo *effettivo o convenzionale*) verso cui ci si era progressivamente mossi dopo l'introduzione della VI direttiva anche quanto ai servizi – il legislatore comunitario deve al contempo farsi carico di associarvi la

⁷ Specifica in tal senso il *considerando* n. 3) che *«se si modificasse in tal senso la regola generale applicabile al luogo delle prestazioni di servizi sarebbero comunque necessarie alcune deroghe a detta regola generale, per ragioni sia politiche che amministrative».*

soluzione che appaia migliore, anche dal lato degli operatori, quanto alle modalità con cui il soggetto passivo sia tenuto ad assolvere in uno Stato *altro* rispetto a quello di stabilimento l'obbligazione tributaria ivi sorta⁸. Il nuovo sistema, nei rapporti transnazionali, rende infatti il tributo tendenzialmente dovuto in uno Paese *diverso* da quello nel quale il prestatore esercita la propria attività, assumendo rilevanza – difformemente rispetto al passato – il luogo di stabilimento di colui che della prestazione risulti destinatario.

Ci occuperemo oltre di tale aspetto, vagliando se la Comunità sia riuscita o meno nell'intento di semplificare gli adempimenti cui un soggetto passivo non residente sia tenuto nel momento in cui realizzi una prestazione di servizi assoggettata ad imposta in uno Stato membro in cui non sia stabilito.

Anticipando però fin d'ora che la scelta operata è stata nel senso di estendere in via generalizzata ed obbligatoria il meccanismo del *reverse charge* e dunque di individuare quale debitore d'imposta – in tutti i casi in cui ciò sia possibile – il committente (soggetto passivo) della prestazione, osserviamo già in questa sede che indubbiamente la scelta di un criterio di localizzazione dell'operazione (e dunque della sua imponibilità) a destino porta *di per sé* una prima semplificazione, che dunque risponde agli obiettivi individuati in premessa alla direttiva: si tratta della riduzione delle ipotesi di rimborso dell'IVA addebitata a soggetti non residenti, che invece si verificavano con maggiore frequenza in applicazione della regola del luogo di stabilimento del prestatore⁹.

⁸ Si leggeva sul punto nel documento della Commissione COM (2003) 822 del 23 dicembre 2003, il quale recava la proposta di direttiva per le modifiche ai criteri di tassazione delle prestazioni di servizi tra operatori economici, poi tradottosi nella direttiva n. 2008/8/CE: «*La Commissione ritiene che ogni modifica delle norme che disciplinano il luogo di tassazione dei servizi debba puntare, nei limiti del possibile, a realizzare una tassazione nel luogo in cui avviene il consumo effettivo. Inoltre, la proposta relativa al luogo delle prestazioni di servizi deve cercare un punto di equilibrio tra le esigenze di controllo delle amministrazioni fiscali e gli oneri amministrativi dei commercianti. Il principio della tassazione nel luogo di consumo è accettabile soltanto se non comporta obblighi supplementari.*»

⁹ Come rilevano LOVECCHIO L., *Le nuove regole della territorialità nell'IVA*, in *Boll. trib.*, 2010, 604 e LOGOZZO M., *Le prestazioni generiche ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corr. trib.*, 2010, 922. Anche GIORGI M., *Le «simmetrie» del sistema IVA in vigore dal 2010*, in *Corr. trib.*, 2010, 5, sottolinea come il nuovo sistema basato sulla simmetria non imponibilità-imponibilità (che meglio oltre chiariremo), che rappresenta un sistema già di per sé più semplice di quello basato sulla detrazione, porta delle significative semplificazioni all'applicazione dell'imposta negli scambi transnazionali, poiché riduce, anche se non evita del tutto, la necessità che i soggetti passivi debbano identificarsi nel territorio dello Stato per applicare o recuperare l'IVA; tali semplificazioni, tuttavia, nelle affermazioni dell'Autore, appaiono bilanciate da sensibili margini di incertezza nell'individuazione del regime IVA applicabile alle operazioni transnazionali e da maggiori oneri formali necessari per evitare facili evasioni.

La proposta di direttiva, COM (2003) 822, osservava sul punto che «*dall'applicazione dell'articolo 9, paragrafo 1 deriva un problema generale, cioè l'obbligo che incombe ai soggetti passivi che ricevono una prestazione di servizi, ma non sono stabiliti nello stesso paese del prestatore di chiedere il rimborso ai sensi dell'8a o della 13a direttiva. Le procedure di rimborso possono essere lunghe e complesse; per questo motivo, si tende spesso ad utilizzare [ancorché] impropriamente il meccanismo dell'inversione contabile.*».

La tassazione a destino impedisce infatti l'addebito dell'IVA di un Paese terzo nei confronti di un soggetto passivo stabilito in un altro Stato dell'UE; ciò che ha indotto i commentatori ad inserire tale semplificazione proprio tra le finalità dell'intervento normativo¹⁰.

A ciò si è peraltro accompagnata una modifica della disciplina dei rimborsi ai non residenti contenuta nella direttiva n. 2008/9/CE volta a garantirne una maggiore semplicità e celerità attraverso la facoltà di interloquire unicamente con l'Amministrazione finanziaria del Paese di stabilimento primario che pare dunque muoversi in linea con le modifiche alla territorialità dei servizi in una prospettiva di ristrutturazione del sistema a tutto vantaggio degli operatori economici.

1.1. I motivi dell'assenza di un intervento sulla territorialità delle transazioni aventi ad oggetto beni

Anticipate dunque le ragioni che hanno mosso il legislatore comunitario e che si chiariranno ulteriormente con l'analisi delle singole modifiche intervenute, vale definire i contorni di quella che è stata definita la "riforma" della territorialità IVA.

Muoviamo, ancora una volta, dalle previsioni comunitarie per poi confrontarle, secondo lo stesso metodo seguito nei precedenti capitoli, con l'attuazione che delle stesse è stata resa a livello nazionale, con l'intento di evidenziarne eventuali discrasie o disallineamenti, i quali – lo abbiamo chiarito – rappresentano una delle difficoltà che gli operatori incontrano nell'applicazione della disciplina IVA.

Preliminarmente, tuttavia, appare di rilievo evidenziare come sotto il profilo della localizzazione territoriale non siano state previste modifiche con riguardo alle cessioni di beni; ciò che risulta significativo della coerenza interna, con riferimento a tale aspetto, della disciplina vigente rispetto al sistema e alla natura dell'imposta, nonché della sua idoneità a garantire quella che abbiamo sopra definito la *fattibilità* del prelievo.

Il luogo di tassazione rimane così ancorato all'esistenza fisica del bene sul territorio dello Stato; si considerano infatti ivi effettuate le cessioni di beni immobili ovvero mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione *esistenti* nel suo territorio¹¹,

¹⁰ LOVECCHIO L., *Le nuove regole della territorialità nell'IVA*, ult. cit., il quale tuttavia ulteriormente rileva che la diminuzione dei rimborsi su tale fronte sarà "compensata" dal loro incremento nei confronti di residenti e non residenti identificati in Italia dovuto al fatto che, specularmente, stante l'estensione dell'inversione contabile obbligatoria per i non residenti non stabiliti e l'incremento delle operazioni non soggette ad IVA da parte di soggetti passivi stabiliti in Italia, si determineranno posizioni creditorie non recuperabili con le operazioni attive riferibili agli acquisti di beni e servizi posti in essere da tali operatori.

¹¹ Rimangono escluse le cessioni a bordo di navi, aerei e treni nonché le cessioni di gas per le quali sono previste regole specifiche. La disciplina si rintraccia oggi all'art. 7-bis, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972, ai sensi del quale «*le cessioni di beni a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte*

nonché le cessioni di beni mobili spediti da altro Stato membro ma installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto.

Del pari invariata, limitatamente agli scambi di beni, la disciplina degli acquisti/cessioni intra-UE, a dimostrazione di come la “materialità” dell’oggetto della transazione consenta di ancorare i criteri di collegamento territoriale delle operazioni quando non all’*esistenza* in un dato territorio nondimeno alla movimentazione fisica del bene stesso, senza particolari difficoltà connesse all’individuazione del luogo nel quale se ne fruisca: ciò diversamente da quanto avviene per le prestazioni di servizi, la cui assenza di fisicità, associata ad una tassazione a destinazione, pone peculiari profili critici quanto all’individuazione di quale sia il luogo del consumo¹².

Con riferimento agli scambi transnazionali di beni, dunque, il solo profilo che potrebbe palesare alcune criticità è quello delle modalità con cui assolvere l’imposta, risolto con il meccanismo dell’inversione contabile nei rapporti tra Stati dell’Unione e con l’ulteriore previsione, contenuta in realtà già nella VI direttiva¹³, della facoltà per gli Stati membri di prevedere l’utilizzo di un simile strumento anche laddove la cessione sia effettuata da un *soggetto passivo* extracomunitario *non stabilito* nello Stato membro in cui l’IVA si renda dovuta; nel qual caso gli Stati membri possono prevedere che il debitore dell’imposta sia il destinatario della cessione del bene.

Di tale facoltà si è avvalso il legislatore italiano proprio dando attuazione alla direttiva n. 2008/8/CE, tradottasi in una rivisitazione delle disposizioni del D.P.R. n. 633/1972 (nonché del D.L. n. 331/1993 quanto alle prestazioni di servizi intra-UE) ed in particolare in una sostituzione delle previsioni dell’art. 7 con gli articoli da 7 a 7-*septies*, indubbiamente più maturi quanto a tecnica legislativa e più chiari quanto ad intellegibilità, oltre ad interventi mirati su quelle previsioni del decreto che recano le modalità di assolvimento del tributo (e di gestione del credito IVA) da parte dei soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato.

La modifica più di rilievo in questo senso ha interessato l’art. 17 del decreto recante la disciplina dei soggetti passivi d’imposta, o più correttamente – nonostante la rubrica della

di un trasporto di passeggeri effettuata all’interno della Comunità, si considerano effettuate nel territorio dello stato se il luogo di partenza del trasporto è ivi situato». La disciplina delle cessioni di gas, già analizzati ai capitoli che precedono, è invece contenuta al comma 3 dell’art. 7-*bis*.

¹² Vale osservare sul punto che il regolamento n. 282/2011, attuativo della direttiva n. 2006/112/CE rende all’art. 14 alcune precisazioni con riguardo agli artt. 33 e 34 della direttiva medesima, indicando alcuni casi nei quali ancorché sussista una cessione intracomunitaria il luogo di imposizione non è quello di destinazione del bene ma quello di partenza o spedizione. L’ipotesi principale è quella in cui le cessioni non raggiungano l’importo globale di € 100.000,00 ovvero la minor soglia (€ 35.000,00) prevista dalla Stato di destinazione del bene.

¹³ All’art. 21, par. 1, oggi art. 194 della direttiva n. 2006/112/CE.

disposizione – dei debitori d'imposta¹⁴, articolo nel quale l'esercizio dell'opzione di cui sopra è stata esercitata.

Ci occuperemo comunque oltre di tale profilo, al paragrafo 5 nonché al successivo capitolo; l'accenno alla nozione di *soggetto passivo stabilito* ci permette qui di proseguire nel delineare il nuovo sistema territoriale delle prestazioni di servizi, sistema di tipo dicotomico nel senso che l'appartenenza o meno del committente la prestazione a tale classe di soggetti viene a determinare il luogo di imposizione.

2. Prestazioni di servizi: un nuovo sistema duale in funzione dello status del committente

La territorialità delle prestazioni di servizi appare oggi caratterizzata dalla distinzione tra servizi resi a soggetti passivi d'imposta (cd. servizi *business-to-business* – *BtoB*) e servizi resi a soggetti privati (cd. servizi *business-to-consumer* – *BtoC*), differenziazione attraverso cui passa la realizzazione degli obiettivi perseguiti dalle modifiche ed indicati in apertura al presente capitolo.

Lo si è definito¹⁵, correttamente, un sistema «duale» quello che risulta dalle modifiche normative, le quali hanno accolto il principio della tassazione a destinazione (nel luogo di stabilimento del committente) quale criterio generale di localizzazione delle operazioni tra operatori economici, lasciando che sia invece quello della tassazione all'origine (nel luogo dunque di stabilimento del prestatore) a regolare le prestazioni transnazionali rese nei confronti di consumatori finali, categoria questa che assume tuttavia un'accezione del tutto nuova corrispondente alla rimodulazione della nozione di soggettività passiva d'imposta.

¹⁴ LUDOVICI P., *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 79 e 87, il quale osserva come il legislatore italiano, in fase di recepimento delle direttive comunitarie abbia sovrapposto il profilo dei “*soggetti passivi d'imposta*” a quello dei “*debitori del tributo*”, nettamente distinti a livello comunitario. Mentre infatti il D.P.R. n. 633/1972 descrive i soggetti agli artt. 4 e 5 e tuttavia rubrica l'art. 17 – che reca le modalità di assolvimento dell'imposta – “*Soggetti passivi*”, la normativa europea molto più linearmente:

- stabilisce che si considera soggetto passivo chiunque eserciti in modo indipendente ed in qualsiasi luogo una delle attività eco-nomiche elencate (attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive e agricole, nonché le professioni liberali o assimilate e lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità) indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività – così l'art. 4 della direttiva n. 77/388/CEE (VI direttiva) ed oggi art. 9 della direttiva n. 2006/112/CE;
- reca poi le modalità di assolvimento del tributo – che assumono carattere peculiare quanto alle operazioni transnazionali –, all'art. 21 della VI direttiva (oggi art. della dir. 2006/112/CE), individuando i “*debitori verso l'Erario*”.

Tuttavia, afferma l'Autore, né l'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 né l'art. 17 del medesimo sono in grado di creare nuovi soggetti passivi d'imposta.

¹⁵ LOGOZZO M., *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corr. trib.*, 2010, 920.

Si assiste in tal modo alla sistematizzazione di due *basic rule* di individuazione del luogo di tassazione della prestazione, valevoli in via generale per qualunque tipologia di servizi (indicati dai commentatori come servizi generici o innominati), salve eccezioni previste per alcuni peculiari settori (di cui al successivo par. 3)¹⁶.

La modifica dei criteri di collegamento territoriale avvicina all'evidenza la disciplina delle prestazioni di servizi transfrontalieri a quella degli scambi di beni intracomunitari¹⁷ – come peraltro dimostra l'attrazione della disciplina dei servizi intra-UE connessi agli scambi a quella generale delle prestazioni, ugualmente oggi valevole per committente UE ed extra-UE – e segna una svolta importante che ha indotto a farvi riferimento come ad una vera e propria “riforma” dello *status quo*, ruotando la previgente normativa attorno all'*opposto* criterio generale (divenuto progressivamente, in realtà, residuale) della tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore del servizio indipendentemente dalla natura del destinatario dell'operazione.

E tuttavia piuttosto che di una svolta sembrerebbe trattarsi di un ritorno alle origini, se sol si pensa che proprio il criterio dell'*effettivo utilizzo* era quello indicato nella II direttiva ai fini della localizzazione delle prestazioni rilevanti IVA¹⁸.

¹⁶ Ciò che peraltro non è risultato sufficiente ad escludere l'intervento del legislatore comunitario con finalità di meglio delineare l'area delle prestazioni generiche. Sul punto è infatti intervenuto il regolamento 15 marzo 2011 n. 282/2011, attuativo della direttiva n. 2006/112/CE, agli articoli da 26 a 29, ad attribuire espressamente la qualificazione di “*prestazioni generiche*”: alla concessione di diritti di radiodiffusione televisiva di partite di calcio nei confronti di soggetti passivi; alle prestazioni di servizi consistenti nel chiedere o riscuotere un rimborso IVA nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro; alle prestazioni di servizi effettuate nel quadro dell'organizzazione di un funerale, qualora costituiscano un servizio unico; alle prestazioni di traduzione di testi.

Chiariscono i motivi di tale specificazione i *considerando* nn. 24) e 26) del regolamento medesimo, laddove si legge rispettivamente che «*Taluni servizi specifici quali la concessione di diritti di ritrasmissione televisiva di partite di calcio, la traduzione di testi, i servizi relativi alle richieste di rimborsi dell'IVA e i servizi di intermediazione forniti a una persona che non è soggetto passivo implicano operazioni transfrontaliere o la partecipazione di operatori economici stabiliti al di fuori della Comunità. Occorre definire chiaramente il luogo della prestazione di tali servizi ai fini di una maggiore certezza del diritto*» e che «*Quando varie prestazioni effettuate nell'ambito dell'organizzazione di un funerale fanno parte di un servizio unico, si dovrebbero determinare anche le disposizioni applicabili riguardo al luogo della prestazione*».

Sul tema BANCALARI M. – COALOA F.T., *Regolamento (CE) n. 282/2011, artt. 26, 27, 28, 29, 30, 31 e 41 – Territorialità IVA delle prestazioni generiche*, in *Fisco*, 2011, 3129.

¹⁷ Come pure osservato da MICELI R., *Riforma della territorialità IVA*, in *Treccani - Il libro dell'anno del diritto* 2012, 575.

¹⁸ Può essere utile osservare in tal senso, come fa CENTORE P., *La qualifica soggettiva ai fini della territorialità*, in *Corr. trib.*, 2011, 2861, che proprio la Commissione europea, nel già citato documento COM (2003) 822, in cui la distinzione tra servizi *BtoB* e servizi *BtoC* era teorizzata e voluta, rilevava che «*fin dall'introduzione di un sistema comune IVA nella Comunità durante gli anni '60, è stato stabilito il principio della tassazione dei servizi nello Stato membro di consumo. Tuttavia, durante le discussioni sulla sesta direttiva IVA è stato osservato che fissare sistematicamente il luogo di consumo come il luogo di tassazione poteva causare gravi problemi sul piano pratico. Di conseguenza, è stato deciso come regola di base di considerare luogo delle prestazioni di servizi – e, pertanto, luogo di tassazione – il luogo in cui è stabilito il prestatore*». In effetti, nota l'Autore, questa è stata la regola, in vigore sino al 31 dicembre 2009, della tassazione dei servizi che, a differenza delle cessioni di beni, ha dato tuttavia luogo dall'introduzione dell'IVA a problemi interpretativi ed applicativi dovuti alla natura immateriale

Un tale parametro di radicamento dell'operazione risponde, vale ricordarlo, alla natura dell'IVA quale imposta orientata a colpire il consumo; rappresenta tuttavia al contempo scelta conseguente all'impossibilità pratica di realizzare una reale integrazione dei mercati su cui possa fondarsi quel principio di tassazione all'origine che permeava il modello teorico dell'IVA alla sua introduzione. In difetto di siffatta convergenza, cui gli Stati membri non sembrano disposti a dare corso per quanto già descritto con riferimento agli scambi intracomunitari di beni, l'imponibilità all'origine delle operazioni tra soggetti passivi d'imposta è infatti destinata a comportare alterazioni della concorrenza, da cui la Comunità ha tentato nel passato di rifuggire con l'introduzione, anche per i servizi, di criteri di localizzazione alternativi a quello del luogo di stabilimento del prestatore, a sua volta scelto con la VI direttiva per rimediare – come osservato al precedente capitolo – alle difficoltà concrete create dalle modalità di individuazione del luogo di *effettivo utilizzo*.

Ancora una volta si procede tuttavia nel senso di individuare convenzionalmente il luogo di “effettivo consumo” della prestazione, rintracciato dalla direttiva n. 2008/8/CE in quello di stabilimento del committente quando questo sia un soggetto passivo d'imposta.

La ragione veniva chiarita nella proposta di direttiva COM (2003) 822, nella quale si esplicitava che *«i servizi resi alle imprese vengono utilizzati per produrre beni o altri servizi. Il loro costo è incluso nel prezzo dei beni. Pertanto, si potrebbe concludere che per la maggior parte dei servizi, se non per tutti, il luogo di consumo è il luogo in cui il destinatario ha stabilito la propria attività, cioè il luogo in cui sono consumati i servizi»*.

Anche per le prestazioni rese a consumatori finali l'“effettivo consumo” dovrebbe inoltre rappresentare il criterio di localizzazione dell'operazione; e tuttavia intervengono in questo caso esigenze ulteriori e contrapposte che impediscono la concreta realizzazione di un modello d'imposta così strutturato.

Significative in questo senso le riflessioni della Commissione nella proposta di direttiva menzionata, poi tradottasi nella direttiva n. 2008/8/CE, secondo la quale: *«il principio generale della tassazione nel luogo in cui avviene il consumo effettivo dovrebbe valere anche nel caso dei servizi prestati a persone non soggetti passivi o a consumatori finali. A differenza di quanto avviene per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi, nel caso dei servizi prestati a consumatori finali è ancora più importante determinare il luogo di consumo, perché l'IVA non è detraibile e pertanto costituisce una parte delle entrate dello Stato membro.*

In questo momento, pur rispecchiando meglio il principio della tassazione nel luogo di consumo, l'applicazione della regola generale della tassazione nel luogo in cui è stabilito o

dell'oggetto dell'imposizione (il servizio), rispetto alla materialità del bene che ha costituito e costituisce – come chiarito al paragrafo precedente – la base di riferimento per l'imposizione «al consumo».

domiciliato il destinatario comporterebbe anche dei notevoli problemi sul piano pratico. Non è realistico aspettarsi dai consumatori finali un'autoliquidazione dell'imposta (cioè, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile) sui servizi acquistati in un altro Stato membro per essere consumati nel loro luogo di stabilimento o domicilio. In alternativa, si potrebbe chiedere ai prestatori di servizi di iscriversi in ogni Stato membro di consumo per riscuotere e rimborsare l'imposta allo Stato membro in cui è stabilita o domiciliata la persona che non è soggetto passivo. In questo modo, però, sarebbe imposta, cosa non auspicabile, una serie di oneri amministrativi supplementari agli operatori commerciali»¹⁹.

Nella volontà di non aggravare ulteriormente gli operatori economici di adempimenti strumentali, la soluzione prospettata dalla direttiva n. 2008/8/CE consiste allora nel medesimo sdoppiamento dei principi di imposizione già sanciti per le cessioni di beni intracomunitarie, da cui la tassazione all'origine quando il destinatario del bene ed oggi del servizio sia un consumatore finale (peraltro anche laddove la prestazione sia resa da un operatore extracomunitario, con conseguente sua attrazione a tassazione nel territorio della Comunità), la tassazione a destino quando la transazione avvenga tra operatori economici.

Similarmente poi alla disciplina degli scambi intra-UE si accompagna alla modifica della territorialità dei servizi la rimodulazione, qui però maggiormente accentuata rispetto alla rilevanza solamente *oltre una certa soglia* degli acquisti di beni intracomunitari effettuati da enti non commerciali, della nozione di soggetto passivo, da cui non può evidentemente prescindere e che vale richiamare²⁰.

2.1. La rilevanza dello status del committente ...

Osservato che l'individuazione del luogo di imponibilità dell'operazione ruota oggi intorno allo *status* del committente anche per le prestazioni di servizi, prendiamo ancora una volta le mosse dal dato comunitario ed in particolare dalla dichiarazione d'intenti del *considerando* n. 4) della direttiva n. 2008/8/CE, che sancisce il principio informante le modifiche normative secondo cui *«per quanto riguarda i servizi prestati a soggetti passivi, la regola generale relativa al luogo delle prestazioni di servizi dovrebbe essere basata sul luogo in cui è stabilito il destinatari e non su quello in cui è stabilito il prestatore»*; con l'ulteriore precisazione che *«per alleggerire gli oneri sull'attività economica, i soggetti passivi cui sono ascrivibili anche attività non imponibili dovrebbero essere considerati soggetti passivi per tutti i servizi ad essi resi»*,

¹⁹ La proposta di direttiva COM (2005) 334, di modifica alla territorialità dei servizi *BtoC*, conteneva ulteriori delucidazioni al riguardo che appresso riprenderemo.

²⁰ Sul tema RICCA F., *La localizzazione delle prestazioni «generiche» e la correlata nozione speciale di soggetto passivo*, in *Corr. trib.*, 2011, 1377.

così come «*analogamente, le persone giuridiche che non sono soggetti passivi e che sono identificate ai fini dell'IVA*». Inapplicabile invece per espressa previsione il principio della tassazione nel luogo di stabilimento del committente quando le prestazioni di servizi siano ricevute da un soggetto passivo per il proprio *uso personale* o per quello dei suoi dipendenti, configurandosi in tal caso il destinatario della prestazione quale “consumatore finale” tradizionalmente inteso.

Il *considerando* condensa le linee guida dell'intervento legislativo quanto al profilo della soggettività passiva, sviluppate ulteriormente nel testo della direttiva all'art. 2 – di modifica dell'art. 43 della direttiva n. 2006/112/CE – nonché dal successivo regolamento n. 282/2011 del 15 marzo 2011 (con applicazione dal 1° luglio 2011).

I profili che vengono in rilievo sono di duplice ordine: occorre da un lato analizzare in che modo si ampli rispetto al profilo territoriale la categoria dei soggetti passivi e come l'ordinamento nazionale abbia provveduto alla ricezione di tale estensione; dall'altro, si rinnova l'importanza di indagare cosa il legislatore sovranazionale intenda per *luogo di stabilimento del soggetto passivo*, se la nozione sia mutata rispetto alla precedente disciplina della territorialità e del pari, dal lato dell'ordinamento interno, in accordo a quali criteri, a seguito delle modifiche apportate al D.P.R. n. 633/1973 in attuazione della direttiva, un soggetto passivo si consideri *stabilito* nel territorio italiano. Dovrà con riguardo a tale aspetto tenersi nel debito conto la pregressa esistenza di una discrasia tra normativa comunitaria e nazionale, già evidenziata nel capitolo che precede (par. 2.2.1.), per verificare se la stessa sia stata o meno eliminata, profilo questo cui dedicheremo il successivo par. 2.4.

Ebbene, con riguardo allo *status* di soggetto passivo, l'intento espresso nel citato *considerando* n. 4) trova specificazione in quella previsione della direttiva che sancisce che ai fini dell'applicazione delle regole relative al luogo di tassazione delle prestazioni di servizi «*il soggetto passivo che esercita parimenti attività o effettua operazioni non considerate cessioni di beni né prestazioni di servizi imponibili è considerato soggetto passivo riguardo a tutte le prestazioni che gli sono rese*» (art. 2). Similmente «*la persona giuridica che non è soggetto passivo e che è identificata ai fini dell'IVA è considerata soggetto passivo*».

La previsione, che allarga la sfera di coloro che devono considerarsi soggetti passivi quanto all'individuazione del criterio di radicamento territoriale delle operazioni, presuppone evidentemente la nozione di soggetto passivo d'imposta il cui riferimento normativo è da individuarsi all'art. 9 della direttiva n. 2006/112/CE, secondo cui si considera tale chiunque eserciti, in modo indipendente ed in qualsiasi luogo, un'attività economica senza che assumano importanza lo scopo ovvero i risultati dell'attività medesima; si considera attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale con la finalità di percepire ricavi in modo

continuativo e la nozione abbraccia qualsiasi attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, e quelle di natura libero-professionale, nonché le attività assimilate.

Come ben noto la definizione comunitaria è stata recepita dal legislatore nazionale in maniera del tutto peculiare, con il riferimento ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni (art. 1 del D.P.R. n. 633/1972) e l'ulteriore precisazione, contenuta all'art. 4, c. 2, n. 2) del citato decreto, per la quale si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società costituite all'estero con sede secondaria in Italia e dalle società di fatto.

L'introduzione di una simile presunzione assoluta di imprenditorialità, già di per sé non conforme al diritto sovranazionale, accentua la propria criticità a seguito delle modifiche in punto di territorialità, come meglio chiariremo al paragrafo che segue quanto alla qualifica del soggetto committente.

Si è nondimeno osservato²¹ che di per sé tale presunzione di soggettività passiva delle persone giuridiche agevolerebbe l'individuazione dello *status* del committente, ancorché possa evidenziare profili di disarmonia con la normativa di altri Stati membri in cui la verifica dello *status* di soggetto passivo – in maggior conformità alla normativa comunitaria – sia operata non in funzione della natura del soggetto (società o meno) ma in funzione dell'attività dallo stesso concretamente svolta. Tali rischi di disallineamento, peraltro, dovrebbero ritenersi fortemente circoscritti in seguito all'enucleazione, anche nella normativa nazionale, del concetto di società senza impresa²².

²¹ MASPES P., *La problematica individuazione della territorialità in base allo status del committente*, cit., 351 ss. ed anche DELLA VALLE E. – D'ALFONSO E., *Incertezze operative sullo «status» di soggetto passivo IVA nella localizzazione dei servizi*, in *Corr. trib.*, 2011, 1549 ss.

²² Il riferimento normativo è all'art. 4, comma 5, ultima parte, lett. a) e b) del D.P.R. n. 633/1972, che esclude la sussistenza del presupposto soggettivo, rispettivamente, per le società di mero godimento di beni esprimenti utilità di carattere privato e per le *holding* di mero godimento.

Merita sul punto rammentare che emanato il regolamento n. 282/2011, le istituzioni nazionali si sono dovuto confrontare con la sua diretta applicabilità e lo hanno fatto nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29 luglio 2011, esplicativa della nuova disciplina IVA in materia di territorialità delle prestazioni di servizi e che ha fatto seguito alla circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009, pubblicata prima che il legislatore interno avesse dato attuazione alla direttiva n. 2008/8/CE per chiarire quali disposizioni della direttiva stessa in vigore dall'1 gennaio 2010 avrebbero dovuto considerarsi direttamente applicabili. In tale occasione, con riguardo all'individuazione di quali siano i soggetti passivi al fine della localizzazione delle prestazioni di servizi, ha ribadito che non rientrano nel novero le società di mero godimento (di cui alla richiamata normativa) per le quali si presume l'assenza di svolgimento di attività commerciale.

Peraltro, sempre in tema di soggettività, la circolare con riferimento ai soggetti che beneficiano della franchigia per le piccole imprese (quali i contribuenti minimi di cui all'art. 1, comma 96 ss. della L. 24 dicembre 2007 n. 244) ha rinviato alla circolare n. 36/E del 21 giugno 2010 (punto 3, parte prima),

E tuttavia ci pare che tali considerazioni non eliminino la distonia tra i due ordinamenti, pur potendo stemperarne le criticità, disarmonia irrisolta nel sistema d'imposta nazionale delineato a seguito delle modifiche del 2010.

A tal proposito si evidenzia che le neointrodotte previsioni comunitarie relative alla soggettività passiva vengono recepite dal legislatore nazionale all'art. 7-ter, c. 2 del D.P.R. n. 633/1972, che stabilisce che si considerano soggetti passivi per le prestazioni ad essi rese i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni (così rifacendosi all'art. 1 menzionato e alla presunzione in esso contenuta) ma anche:

- a) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, anche quando agiscono al di fuori di queste ultime;
- b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Rimane in questo senso chiaramente fermo il disallineamento rispetto alla nozione "base" di soggetto passivo, riproponendo il legislatore interno il riferimento all'esercizio di un'attività d'impresa, arte o professione – presuntivamente esercitata da tutte le società ad eccezione delle società semplici – piuttosto che il più ampio richiamo allo svolgimento di una attività economica la cui verifica è da effettuarsi caso per caso; con la conseguenza che anche laddove si rilevi la congruità della trasposizione nazionale quanto all'*ampliamento* della soggettività passiva d'imposta prevista a livello comunitario, il *gap* non risulta colmato, con ulteriori profili problematici in riferimento all'entrata in vigore del regolamento n. 282/2011, direttamente applicabile e che incide sulla materia.

Ha confermato infatti tale regolamento la necessità di verificare la soggettività passiva d'imposta, tradizionalmente intesa, con riferimento all'art. 9 e seguenti della direttiva, prima ancora che al menzionato art. 43, che ne costituisce solo un'estensione finalizzata per l'appunto

laddove si afferma che le prestazioni di servizi rese da detti contribuenti si configurano come operazioni soggette a tassazione nel Paese di origine. Come osservato (RICCA F., *La localizzazione delle prestazioni «generiche» e la correlata nozione speciale di soggetto passivo*, cit.), l'Agenzia ha in sostanza ritenuto di poter applicare anche per le forniture di servizi le regole dettate per le cessioni intracomunitarie di beni poste in essere da tali soggetti, scelta che tuttavia suscita perplessità in quanto l'assenza di specifiche disposizioni avrebbe potuto piuttosto indurre all'applicazione delle regole generali. Peraltro la Commissione europea, nella relazione di accompagnamento alla proposta di regolamento, chiariva che «*ove lo status del destinatario sia fondamentale per stabilire il luogo della prestazione di un servizio, tale status è determinato unicamente in conformità alle condizioni di cui al titolo III della direttiva IVA. Pertanto non si può tenere conto a tale riguardo di eventuali regimi speciali a cui il destinatario sia soggetto, come ad esempio quello per le piccole imprese*».

Sul tema dei soggetti in franchigia rispetto alle nuove regole della territorialità anche CENTORE P., *La qualifica soggettiva ai fini della territorialità IVA*, in *Corr. trib.*, 2011, 2861 ss.

alla localizzazione dei servizi²³. Con la conseguenza che tenuto conto della diretta applicabilità di una simile fonte comunitaria, non è da escludere che l'incompatibilità della disciplina nazionale possa condurre alla sua disapplicazione in quanto contrastante con le disposizioni sovranazionali²⁴.

Ciò posto, quanto più propriamente al cd. *ampliamento della soggettività* passiva d'imposta, le novità sono particolarmente evidenti per gli enti che svolgono in via non prevalente anche attività commerciali e per quelli che pur non svolgendo alcuna attività commerciale risultano comunque identificati agli effetti dell'IVA, i quali assumono la qualifica di soggetti passivi laddove acquistino servizi e ciò indipendentemente dalla circostanza che li utilizzino per lo svolgimento delle loro attività istituzionali²⁵.

Ricorre in particolare l'attribuzione di tale soggettività all'atto di acquisto di servizi: nel caso in cui svolgendo anche attività commerciale, oltre a quella istituzionale, tali enti siano già identificati ai fini IVA; nell'ipotesi in cui svolgano solo attività istituzionale ma siano identificati per avere effettuato acquisti intracomunitari di beni al di sopra della soglia fissata dall'art. 38, c. 5, lett. e) del D.L. n. 331/1993; nel caso in cui svolgano solo attività istituzionali, abbiano effettuato acquisti intra-UE sotto la soglia ma abbiano optato per l'applicazione in Italia dell'imposta con la conseguenza che dispongono di un numero di partita IVA²⁶.

²³ Ed in virtù del quale anche gli enti non soggetti passivi che però siano identificati ai fini IVA si intendono "soggetti passivi" con riguardo alle prestazioni ad essi resi e ai fini della loro localizzazione, con le conseguenze che appresso vaglieremo quanto a modalità di assolvimento del tributo.

²⁴ Si legge sul punto nei *considerando* n. 2) e n. 4) del regolamento, rispettivamente, che «L'adozione di disposizioni comuni di applicazione della direttiva 2006/112/CE dovrebbe garantire un'applicazione del sistema dell'IVA più conforme all'obiettivo del mercato interno qualora si verificano, o rischiano di verificarsi, divergenze nell'applicazione incompatibili con il corretto funzionamento di tale mercato interno. Queste disposizioni di applicazione sono giuridicamente vincolanti solo a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente regolamento e non compromettono la validità della legislazione e dell'interpretazione precedentemente adottate dagli Stati membri» e che «L'obiettivo del presente regolamento è quello di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'IVA attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva 2006/112/CE, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili. Il presente regolamento si limita a quanto è necessario per conseguire tale obiettivo in ottemperanza al principio di proporzionalità enunciato nell'articolo 5, paragrafo 4, del trattato sull'Unione europea. Dato che il regolamento è obbligatorio e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri, l'uniformità dell'applicazione è garantita al meglio mediante un regolamento».

²⁵ Si è sottolineato come legislatore comunitario e Corte di giustizia siano sul punto in linea, così BANCALARI M. - COALOA T., *Regolamento (CE) n. 282/2011 - Territorialità delle prestazioni di servizi: qualificazione del soggetto passivo committente*, in *Fisco*, 2011, 2814 e RICCA F., *La localizzazione delle prestazioni «generiche» e la correlata nozione speciale di soggetto passivo*, in *Corr. trib.*, 2011, 1377 ss. Con sentenza del 6 novembre 2008, resa nella causa C-291/07, infatti, la Corte ha affermato il principio per il quale «il destinatario di una prestazione di servizi di consulenza (nel caso di specie un ente) fornita da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, il quale destinatario esercita allo stesso tempo attività economiche e attività che esulano dall'ambito di applicazione di tali direttive (attività non commerciali), deve essere considerato avente la qualità di soggetto passivo, anche se la detta prestazione è utilizzata solo per il fabbisogno di queste ultime attività».

²⁶ Sul tema GELMETTI M., *Prestazioni di servizi: le novità per gli enti non commerciali*, in *Enti non profit*, 2010.

L'allargamento della nozione di soggetto passivo comporta, come rilevato²⁷, che nel nuovo sistema delineato dalla direttiva la maggior parte delle fattispecie è ricondotta sotto la regola generale del luogo di stabilimento del committente, ciò al fine di semplificare e rendere più certa la tassazione nel Paese in cui il fruitore stesso del servizio è stabilito.

Possiamo anticipare fin d'ora, peraltro, che ancorché l'obiettivo della speciale nozione "allargata" di soggetto passivo non sia *di per sé* quello di estendere l'ambito di coloro che sono chiamati ad applicare l'imposta ma piuttosto di influenzare la determinazione del luogo della prestazione²⁸, tuttavia la scelta effettuata assume rilievo anche quanto alle modalità di assolvimento del tributo. Sul punto si evidenzia infatti che ai sensi del rinnovato art. 17, c. 2 del D.P.R. n. 633/1972, per le operazioni di cui sono destinatari da parte di prestatori non residenti, *anche* gli enti sopra indicati vengono assoggettati all'adempimento di obblighi documentali e di assolvimento dell'imposta.

Non si tratta peraltro di una novità assoluta se sol si pensa che nella prospettiva comunitaria l'estensione della soggettività in capo agli enti non soggetti passivi che sono tuttavia identificati ai fini IVA trova riscontro nell'analoga previsione dettata ai fini dell'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari di beni (ai sensi dell'art. 2, par. 1, lett. *d*) della direttiva n. 2006/112/CE e dell'art. 38, c. 3, lett. *c*) del D.L. n. 331/1993), simmetria che non è però perfetta essendo stata trascurato per le prestazioni di servizi l'inserimento di soglie di rilevanza²⁹.

Sulla scorta di tale considerazione vanno dunque lette le modifiche intervenute con l'attuazione della direttiva nell'ordinamento nazionale ed in particolare l'art. 30-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, di nuova introduzione, ai sensi del quale gli enti non commerciali devono ora adempiere agli obblighi di registrazione, dichiarazione e versamento – già in vigore per gli acquisti di beni del D.L. n. 331/1993 – anche per gli acquisti di servizi; l'art. 49, c. 1 del D.L. n. 331/1993, modificato dal D.Lgs. n. 18/2010, in conformità al quale gli enti non commerciali che non siano soggetti passivi d'imposta ma che abbiano effettuato acquisti intracomunitari (oggi tanto di beni quanto di servizi) devono presentare in via telematica ed entro ciascun mese una dichiarazione relativa agli acquisti registrati nel mese precedente, da cui risultino l'ammontare degli stessi, dell'imposta dovuta e gli estremi del versamento³⁰; infine, l'art. 50, c. 4, laddove si prevede che tali enti debbano dichiarare all'Ufficio competente che effettuano acquisti

²⁷ LOGOZZO M., *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, cit., 922.

²⁸ Così RICCA F., *La localizzazione delle prestazioni «generiche» e la correlata nozione speciale di soggetto passivo*, ult. cit.

²⁹ Come correttamente rileva RICCA F., *La localizzazione delle prestazioni «generiche» e la correlata nozione speciale di soggetto passivo*, ult. cit.

³⁰ La disposizione è stata oggetto di successiva modifica ad opera della L. 24 dicembre 2012 n. 228 a seguito della quale la dichiarazione fa riferimento agli acquisti registrati con riferimento al secondo mese precedente ed è redatta in conformità al modello approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate. L'intervento di rendeva necessario per uniformare la previsione alle nuove regole di fatturazione.

intracomunitari (ancora di beni e servizi) soggetti ad imposta, da cui l'attribuzione di partita IVA.

La nuova disciplina anche sotto tale profilo avvicina dunque il regime delle prestazioni di servizi transnazionali a quello degli scambi di beni intra-UE. Ancora per proseguire nel parallelo vale peraltro osservare che se nel caso delle cessioni UE la rilevanza sopra soglia degli acquisti effettuati dall'ente incide sulla localizzazione dell'operazione (e sulle modalità di adempimento dell'imposta) ma non sul carattere imponibile o meno della stessa, quanto ai servizi la loro soggettività passiva in veste di committenti diventa invece strumento per ampliare la gamma delle operazioni soggette al tributo.

Le prestazioni di servizi provenienti da Paesi extra-comunitari vengono infatti in tal modo attratte all'area dell'imponibilità nel territorio comunitario, ancora una volta con una modifica sotto il profilo della loro rilevanza territoriale cui si accompagna un meccanismo applicativo dell'imposta che esonera da adempimenti il soggetto estero ed aggrava quello (controllabile dalle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri) ivi stabilito.

2.2. ... e della sua cd. qualificazione

Lo nozione di soggetto passivo rilevante ai fini della localizzazione dell'operazione di prestazione di servizi abbisogna di una ulteriore precisazione, già prospettata in premessa alla direttiva n. 2008/8/CE e sviluppata nell'articolato.

Il riferimento è al modificato art. 44 della direttiva n. 2006/112/CE che richiede affinché trovi applicazione il criterio del luogo di stabilimento del committente che quest'ultimo riceva la prestazione "nella sua qualità di soggetto passivo". Più in particolare, si legge, «*il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica*».

La previsione, la cui interpretazione è da rendersi tenendo conto delle indicazioni fornite dal richiamato *considerando* n. 4), viene ulteriormente specificata dal regolamento di esecuzione n. 282/2011, che a queste si allinea laddove ribadisce (art. 19) che, ai fini dell'applicazione delle norme relative al luogo della prestazione di servizi, un soggetto passivo ma anche un ente non passivo che riceva servizi destinati esclusivamente *ad uso privato* – ciò che peraltro implica che l'uso privato sia qualcosa di distinto dall'uso istituzionale, per quanto sopra chiarito –, compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, è considerato "*soggetto non passivo*". Ciò che sta chiaramente a significare che la radicalizzazione proposta dalla norma di cui all'art. 43 della

direttiva, che estende la soggettività passiva d'imposta, non fa venir meno la necessità di valutare l'inerenza dell'acquisto ai fini dell'applicazione delle nuove regole territoriali³¹.

Ebbene, il recepimento delle previsioni comunitarie da parte del legislatore nazionale – si badi tuttavia che l'attuazione è antecedente all'emanazione del regolamento – non è ancora una volta del tutto coerente rispetto alle fonti comunitarie; ciò che ha condotto alla necessità di correggere la rotta in via interpretativa con la circolare dell'Agenzia delle Entrate 29 luglio 2011 n. 37/E, questa successiva all'entrata in vigore del regolamento e all'esplicarsi della sua efficacia.

Le ragioni sembrano discendere da quella disarmonia tra i due sistemi, ben più lontana nel tempo, per cui l'ordinamento nazionale assegna come già chiarito una presunzione di imprenditorialità alle società di persone e alle società di capitali, presunzione dalla quale anche sotto il profilo della rilevanza territoriale delle operazioni il legislatore ha fatto fatica ad allontanarsi.

L'aspetto critico risiede nel fatto che ai sensi del nuovo art. 7-ter, c. 2, lett. a) «*le [sole] persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività*»; ciò che si accompagna (e discende) dall'attribuzione di una soggettività passiva invece piena ed assoluta alle persone diverse da quelle fisiche che esercitino un'attività commerciale e che pone profili di criticità rispetto alla concreta applicazione delle nuove disposizioni, in particolare in tutti i casi in cui l'operatore estero si confronti con la necessità di valutare se un determinato acquisto di servizi, realizzato da un suo cliente italiano che sia persona giuridica, debba o meno considerarsi effettuato a titolo personale o per l'uso dei dipendenti.

Pare proprio questo il motivo dell'intervento dell'Agenzia delle Entrate in forma di circolare interpretativa, la quale³²:

- se da un lato ha ribadito, ancora in via di presunzione, che l'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che nel caso in cui il committente sia un soggetto diverso da una persona fisica, cioè una società ovvero un ente, associazione o società semplice di cui rispettivamente ai nn. 1) e 2) del secondo comma dell'art. 4, la soggettività passiva – ai fini del requisito della territorialità della prestazione di servizi – sussiste sempre: si presume infatti che le prestazioni di servizi siano acquisite da tali soggetti, diversi dalle persone fisiche, nella veste di soggetto passivo;
- dall'altro, ha chiarito tuttavia che è possibile contemplare una fattispecie in cui le società, enti, associazioni o società semplici non devono essere considerati ai

³¹ Così CENTORE P., *La revisione della territorialità IVA alla luce del recepimento delle Direttive UE*, in *Fisc. int.*, 2010, 140-141.

³² Par. 2.1.3 della citata circolare n. 37/E.

predetti fini soggetti passivi, costituita dal caso in cui i servizi siano destinati esclusivamente ad un uso privato del soggetto committente, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti;

- a tale riguardo, ha così espresso il parere che la previsione comunitaria debba intendersi riferita ai casi in cui il servizio sia destinato ad un uso privato delle persone facenti parte degli organi delle società o enti in esame, ovvero dei dipendenti degli stessi.

In tale peculiare ipotesi, così come nel caso di persona fisica che pur esercitando un'attività d'impresa, un'arte o una professione agisca quale privato ovvero acquisti per l'uso dei propri dipendenti, troverebbero allora applicazione i criteri di territorialità previsti per i servizi resi nei confronti di committenti non soggetti passivi.

Le precisazioni rese non risolvono ovviamente i dubbi ma appaiono quantomeno mosse dall'intento di stemperare le difficoltà applicative che ne discendono.

Differente poi il caso di uso promiscuo del servizio acquistato, in merito al quale il regolamento n. 282/2011 specifica (art. 19, par. 3) che se un unico servizio è destinato sia a un uso privato (compreso quello dei dipendenti del destinatario) sia a fini professionali la prestazione è considerata resa ad un soggetto passivo agente come tale, purché non sussista alcuna pratica abusiva.

Di tale profilo non pare occuparsi la circolare richiamata che invece attribuisce rilievo, cercando il più possibile di uniformare l'interpretazione delle previsioni nazionali al disposto sovranazionale, a quanto sancito all'art. 19 citato, par. 2, in merito alla prova della qualità di soggetto passivo. Quanto a tale aspetto si prevede così che sia sufficiente la spendita della partita IVA perché il prestatore consideri il suo cliente come soggetto passivo che agisce «*in quanto tale*», a meno che non disponga di informazioni contrarie.

E ciononostante l'interpretazione nazionale pare aggravare quello che può essere definito "l'onere di indagine" ricadente in capo al prestatore del servizio con riferimento all'analisi circa la destinazione o meno all'esercizio d'impresa dei servizi prestati. Afferma infatti l'Agenzia delle Entrate nella richiamata circolare che in determinati casi tale verifica potrebbe risultare agevole in ragione della natura dei servizi forniti (rendendo l'esempio dell'imprenditore italiano persona fisica che acquisti da un avvocato spagnolo una consulenza relativa ad un problema matrimoniale); in tutte le altre ipotesi in cui invece il servizio risultasse compatibile sia con la sfera privata sia di soggetto passivo il prestatore dovrebbe considerare la prestazione acquisita dal committente soggetto passivo comunitario nell'ambito della propria attività a condizione che quest'ultimo comunichi il proprio numero di partita IVA, potendo tuttavia richiedere al destinatario del servizio elementi a supporto della non riconducibilità dell'acquisto alla sfera

privata onde giustificare la mancata applicazione dell'imposta in base al criterio generale previsto per il *BtoB*; possibilità prevista anche quando il committente sia un soggetto non comunitario.

Deriverebbe tuttavia da quanto precede un evidente appesantimento delle verifiche richieste al prestatore laddove l'Amministrazione finanziaria andasse a contestare proprio al fornitore del servizio di non aver correttamente operato anche quanto a diligenza nell'indagine circa la destinazione del servizio, ciò nei casi in cui l'analisi del prestatore si rivelasse ad un successivo controllo errata.

Resi dunque i chiarimenti che precedono in ordine a quella che è stata definita l'inerenza del servizio all'attività del soggetto committente la prestazione ovvero il limite interno della soggettività passiva³³, proprio l'osservazione per la quale il regolamento si occupa di disciplinare il profilo concernente i modi attraverso cui dimostrare la qualità o meno di soggetto passivo committente (ovvero della destinazione o meno del servizio all'attività economica da questo esercitata) ci consente di proseguire oltre, volgendo ad evidenziare quali problemi ponga la verifica dello *status* di soggetto passivo d'imposta nel sistema IVA così come ridisegnato; tale ulteriore *step* precede l'analisi della nozione di "luogo di stabilimento" del soggetto passivo e di quelli che vengono riproposti quali criteri alternativi allo "stabilimento" del committente ovvero del prestatore in funzione del fatto che si tratti di una operazione *BtoB* ovvero *BtoC*.

2.3. I problemi legati alla verifica dello status (e della qualità) del destinatario delle prestazioni: le soluzioni del regolamento UE n. 282/2011

Emerge dalla disciplina fin qui analizzata come non sia sufficiente, affinché trovi applicazione il criterio base di localizzazione dei servizi previsto per i rapporti *B2B*, nonché per i criteri speciali che nel prossimo capitolo analizzeremo, la qualità di soggetto passivo del committente essendo altresì necessario che detto soggetto agisca "in quanto tale": ciò che indubbiamente pone delle difficoltà per il prestatore del servizio cui spetta la verifica della natura della propria controparte contrattuale al fine di accordare all'operazione posta in essere la corretta rilevanza ed il giusto trattamento ai fini IVA.

L'identificazione del committente è in questo senso un problema che investe naturalmente il fornitore, tenuto ad applicare ovvero a non applicare l'imposta in funzione dello *status* del cliente, ciò che ha sollevato critiche nei commentatori delle nuove previsioni.

³³ Così CENTORE P., rispettivamente in *La responsabilità (limitata) del prestatore di servizi IVA nella qualifica del «partner»*, in *Corr. trib.*, 2011, 1482 ss. e in *La qualifica soggettiva ai fini della territorialità IVA*, in *Corr. trib.*, 2011, 2861 ss.

Si è sul punto osservato³⁴ come con il semplice controllo da parte del fornitore dell'esistenza della partita IVA fornita dal cliente, similmente a quanto accade per le cessioni di beni intracomunitarie, al fine di applicare la regola del committente e dunque non applicare l'imposta alla prestazione, il nuovo regime potrebbe comportare un aumento dell'evasione similmente a quanto già avvenuto per le cessioni di beni dove però sussiste l'ulteriore condizione del trasferimento a destinazione dei beni medesimi (da cui il controllo della loro esistenza e movimentazione).

E tuttavia si è parimenti sottolineato come chiedere al fornitore qualunque altra attività potrebbe comportare insormontabili difficoltà applicative almeno ogni qual volta il cliente sia una persona fisica, con il rischio peraltro sopra evidenziato di contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria quanto all'esatto adempimento delle verifiche cui il prestatore sarebbe tenuto.

Trattasi per di più di una duplice verifica, l'una sulla soggettività passiva d'imposta, l'altra – già analizzata al precedente paragrafo – consequenziale alla prima sulla riconducibilità dell'acquisto all'attività economica esercitata dal committente, cui si affianca inoltre la necessità di individuare il luogo di stabilimento del cliente stesso ovvero l'alternativo criterio di localizzazione dell'operazione applicabile³⁵, di cui ai prossimi paragrafi.

Ha provveduto ad affrontare tale aspetto il legislatore comunitario con il citato regolamento n. 282/2011, che ha reso chiarificazioni non solo sullo *status* del destinatario (art. 17 ss.) e sulla sua qualità (art. 19) ma ha anche fornito una serie di indicazioni essenzialmente (ancorché non esclusivamente) di ordine procedurale in tema³⁶.

In questo senso le norme del regolamento contengono un richiamo alla prova che deve essere fornita e alla eventuale responsabilità dell'operatore *vis à vis* della propria Amministrazione fiscale; ciò che indubbiamente assume importanza in considerazione del fatto che un errore sulla determinazione territoriale porta all'applicazione di un'imposta non dovuta o, specularmente, alla non applicazione di un'imposta dovuta, secondo il principio di alternanza posto alla base del comparto normativo che regola la territorialità dell'IVA³⁷.

³⁴ In particolare in questi termini GIORGI M., *Le «simmetrie» del sistema IVA in vigore dal 2010*, cit., 7. Sul tema anche MASPES P., *La problematica individuazione della territorialità IVA in base allo status del committente*, cit., 351 ss.

³⁵ PEIROLO M., *Territorialità IVA dei servizi: «triplice» verifica dello status del committente*, in *Fisc. comm. int.*, 2011 e SPERA M., *Status di soggetto passivo*, in *Prat. fisc. prof.*, 2011, 29.

³⁶ Carattere sottolineato da RICCA F., *Definite le regole per stabilire «status» e qualità del committente*, in *L'Iva*, 2011.

³⁷ Come rileva CENTORE P., *La responsabilità (limitata) del prestatore di servizi IVA nella qualifica del «partner»*, in *Corr. trib.*, 2011, 1482. A commento delle previsioni del regolamento, tra gli altri, anche BANCALARI M. - COALOA T., *Regolamento (CE) n. 282/2011 - Territorialità delle prestazioni di servizi: qualificazione del soggetto passivo committente*, in *Fisco*, 2011, 2814; PEIROLO M., *Territorialità IVA dei*

Si legge in tal senso al *considerando* n. 18) del regolamento che «*la corretta applicazione delle norme che disciplinano il luogo delle prestazioni di servizi dipende principalmente dallo status del destinatario, soggetto passivo o non soggetto passivo, e dalla qualità in cui egli agisce. Al fine di determinare lo status di soggetto passivo del destinatario, è opportuno stabilire gli elementi giustificativi che il prestatore deve ottenere dal destinatario*», nonché al *considerando* n. 20) che «*al fine di determinare con precisione il luogo di stabilimento del destinatario, il prestatore di servizi è tenuto a verificare le informazioni da questi fornite*».

Si è ritenuto opportuno inoltre precisare il momento in cui il prestatore di servizi debba determinare lo *status*, la qualità e il luogo di stabilimento del destinatario, sia o meno esso soggetto passivo (*cf. considerando* n. 22) della direttiva n. 2008/8/CE), da individuarsi in quello in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta. Così dispone il successivo art. 25 del regolamento secondo il quale, ai fini dell'applicazione delle regole territoriali previste per le prestazioni di servizi, «*si tiene conto esclusivamente delle circostanze esistenti al momento del fatto generatore dell'imposta*» in linea di principio coincidente con il momento di ultimazione del servizio *ex art.* 63 della direttiva n. 2006/112/CE. Le successive ed eventuali modifiche non incidono sulla territorialità «*purché non sussista alcuna pratica abusiva*». Con la conseguenza che se un servizio che soddisfa i presupposti per la tassazione nel Paese di destinazione viene reso al committente italiano da un prestatore non residente, il presupposto territoriale si considera soddisfatto in ogni caso in Italia anche se il suddetto servizio, per successive mutate esigenze, venga utilizzato nell'ambito della sfera privata del destinatario³⁸.

Analizzeremo al par. 3.3. la discrasia tra ordinamento comunitario e nazionale quanto al momento generativo dell'imposta, già richiamato al capitolo I quanto agli effetti della distinzione tra cessione di bene e prestazione di servizio.

Tornando qui agli elementi di verifica dello *status* del proprio cliente, le regole cui deve riferirsi il prestatore si diversificano, in conformità alle disposizioni del regolamento, a seconda che destinatario del servizio sia un soggetto stabilito nella Comunità ovvero un soggetto extra-UE, nel qual caso ben più complesso appare per il prestatore acclarare in concreto se la propria controparte sia o meno un soggetto passivo³⁹.

Ai sensi dell'art. 18 del regolamento, infatti, salvo che l'operatore economico disponga di informazioni contrarie, può considerare soggetto passivo il destinatario comunitario semplicemente se questi gli abbia comunicato il proprio numero identificativo IVA ed egli abbia

servizi: "triplice" verifica dello status di committente, cit.; PEIROLO M., Territorialità: verifica dello status e della qualità di soggetto passivo, in Azienda & Fisco, 2011.

³⁸ PEIROLO M., *Territorialità IVA dei servizi: "triplice" verifica dello status del committente, in Fisc. comm. int., 2011.*

³⁹ Come rileva MASPES P., *La problematica individuazione della territorialità IVA in base allo status del committente, cit.*

ottenuto conferma della validità dello stesso nonché del nome e dell'indirizzo ad esso corrispondenti. Lo strumento utilizzabile è il sistema VIES (*VAT information exchange system*), che permettendo di verificare il possesso di una posizione IVA «garantita» dalla competente autorità fiscale crea un legittimo affidamento in capo al committente sulla sua regolarità così venendo meno l'esigenza di ulteriori indagini^{40 41}.

⁴⁰ In questo senso già la proposta di direttiva COM (2003) 822 rilevava la necessità di implementazione del VIES e di inclusione nell'ambito delle informazioni scambiate anche quelle sulle prestazioni di servizi. Si leggeva nel documento «*Il sistema VIES è stato istituito nel 1993 per consentire agli Stati membri di effettuare controlli sugli acquisti intracomunitari di beni esenti effettuati da soggetti passivi. L'introduzione del sistema di scambio di dati si è resa necessaria poiché dal 1° gennaio 1993 non è stato più possibile effettuare controlli documentali sulle importazioni e sulle esportazioni alle frontiere nazionali. Il sistema è stato applicato soltanto alle cessioni intracomunitarie di beni perché la maggior parte delle norme sul luogo di tassazione dei servizi non era stata modificata dopo la nascita del mercato unico.*

Attualmente, il sistema VIES raccoglie dati sulle cessioni intracomunitarie di beni esenti. I soggetti passivi che effettuano cessioni intracomunitarie di beni forniscono informazioni alle loro amministrazioni fiscali nazionali presentando un elenco riepilogativo (di solito, ogni trimestre). Ciascuna amministrazione raccoglie i dati e li trasmette elettronicamente allo Stato membro del soggetto passivo che effettua l'acquisto intracomunitario dei beni, che può poi verificare se il meccanismo dell'inversione contabile sia stato applicato correttamente. Va inoltre notato che i soggetti passivi non stabiliti che si avvalgono del sistema speciale introdotto dalla direttiva IVA sul commercio elettronico, adottata nel maggio 2002 ed entrata in vigore il 1° luglio 2003, possono scambiarsi informazioni tramite messaggi elettronici.

Dal punto di vista delle amministrazioni fiscali, i sistemi e le procedure per la raccolta, l'immagazzinamento, la trasmissione e l'utilizzazione dei dati raccolti tramite il sistema VIES sono stati già introdotti. Aggiungere i servizi all'ambito di applicazione del sistema VIES non comporterebbe oneri aggiuntivi.

La Commissione ritiene che la modifica delle norme in materia di luogo delle prestazioni dei servizi garantisca l'inclusione dell'inversione contabile fra gli obblighi attualmente previsti per le cessioni intracomunitarie di beni, e che ciò implicherebbe un'estensione del campo di applicazione delle informazioni scambiate tra gli Stati membri attraverso il sistema VIES. A tale riguardo, nel documento di consultazione della Commissione, pubblicato il 7 maggio 2003, è stato posto il problema dell'estensione del sistema VIES. La reazione è stata in genere negativa, soprattutto a causa dei timori riguardo all'eventualità di appesantire ulteriormente le procedure amministrative e riguardo all'accuratezza e all'efficacia del sistema. Alla luce delle risposte ottenute, la Commissione riesaminerà il funzionamento del sistema attuale e valuterà la possibilità di migliorarlo per semplificarlo e renderlo più rapido e affidabile. Il riesame inizierà nel gennaio 2004 e l'estensione degli obblighi di informazione ai servizi sarà attuata soltanto a partire dal gennaio 2008. Nel frattempo, la Commissione presenterà una proposta separata per modificare il regolamento relativo alla cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto per fissare le norme sullo scambio delle informazioni tra Stati membri».

Nella successiva proposta di direttiva COM (2005) 334 del 20 luglio 2005, riguardante la territorialità delle prestazioni di servizi BtoC, la necessità di implementare il VIES veniva confermata con la seguente constatazione: «*Nella proposta originale, la Commissione aveva suggerito di obbligare i soggetti passivi ad inserire i servizi nei loro elenchi ricapitolativi, consentendo così lo scambio di informazioni tra Stati membri attraverso il sistema VIES a decorrere dal 1° gennaio 2008. A quell'epoca, infatti, la Commissione stava per avviare uno studio di fattibilità volto a migliorare tale sistema. Lo studio, ormai completato, ha dimostrato che è tecnicamente possibile inserire nell'attuale sistema VIES lo scambio di informazioni sui servizi. La data a decorrere dalla quale i soggetti passivi sono tenuti a fornire informazioni sui servizi corrisponderà alla data di entrata in vigore delle modifiche proposte».*

Particolarmente rilevante per l'efficacia di uno strumento quale il VIES, tanto per gli operatori tanto per le Amministrazioni finanziarie nazionali, risultano – vale rammentarlo in questa sede – le previsioni di cui agli artt. 22 e 23 del Regolamento (UE) n. 904/2010 del 7 ottobre 2010, che hanno stimolato gli Stati membri a fornire una qualità e affidabilità delle informazioni disponibili tramite VIES attraverso

Per il caso in cui il numero identificativo non sia stato ancora attribuito – come può avvenire per i soggetti che iniziano la loro attività – il regolamento prevede che il prestatore debba ottenere qualsiasi altra prova attestante che il committente è un soggetto passivo e «effettuare una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le procedure di sicurezza esistenti, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento»: con la conseguenza che ottenute tali provi potrà attribuire al proprio cliente lo *status* di soggetto passivo ai fini territoriali.

Interessante infine, ancora con riguardo ai clienti comunitari, la previsione di cui al par. 2 del menzionato art. 18, laddove si stabilisce che il prestatore salvo che disponga di informazioni contrarie «può considerare che il destinatario stabilito nella Comunità ha lo *status* di soggetto passivo qualora dimostri che tale destinatario non gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione». In realtà questa disposizione, come osservato⁴², sembrerebbe affetta da un refuso di traduzione nella versione italiana che ne altererebbe il significato e ne pregiudicherebbe la comprensibilità: in quella inglese, infatti, si legge che il prestatore può considerare «non soggetto passivo» il destinatario comunitario che non gli abbia comunicato il numero identificativo. La norma si inquadrebbene così, diversamente da quanto potrebbe apparire dal testo italiano, nella logica della verifica della soggettività passiva basata sull'elemento «formale» della comunicazione – o della mancata comunicazione – del numero

procedure di verifica dei dati inseriti in linea di massima, prima dell'identificazione o, qualora prima dell'identificazione siano effettuate solo verifiche preliminari, entro sei mesi da tale identificazione.

⁴¹ Appare interessante richiamare sul tema la risoluzione n. 42/E del 27 aprile 2012 dell'Agenzia delle Entrate sulla qualificazione giuridica delle operazioni effettuate da soggetto passivo stabilito in Italia non regolarmente iscritto all'archivio informativo VIES e che ribadisce il principio già espresso nella circolare 1 agosto 2011 n. 39/E per cui l'inclusione nell'archivio VIES è la condizione che legittima un soggetto passivo ad effettuare operazioni intracomunitarie. Ciò significa che i soggetti italiani in possesso di partita IVA non possono effettuare scambi intracomunitari nei successivi 30 giorni dalla data di attribuzione della stessa, tempo necessario a che l'iscrizione al VIES si perfezioni automaticamente in assenza di diniego espresso. Parimenti, come osservano BANCALARI M. – COALOA F.T., *Vies: operazioni intracomunitarie, soggettività passiva e territorialità ai fini IVA*, in *Il fisco*, 2011, 1191, la soggettività passiva “comunitaria” ai fini IVA è messa in dubbio in caso di mancata comunicazione all'Agenzia delle Entrate della volontà di porre in essere operazioni intra-UE ovvero è disconosciuta in caso di diniego ricevuto in risposta all'istanza o alla comunicazione di inizio attività; ciò che chiaramente influisce sul regime territoriale delle operazioni.

Sul tema della “sospensione” della soggettività, a commento della risoluzione citata, FANELLI R., *Le perplessità dell'Assonime sulla «sospensione» di soggettività in attesa di iscrizione al VIES*, in *Corr. Trib.*, 2012, 3046 ss.

⁴² RICCA F., *Definite le regole per stabilire «status» e qualità del committente*, in *L'Iva*, 2011.

Diversamente DELLA VALLE E. – D'ALFONSO E., *Incertezze operative sullo «status» di soggetto passivo IVA nella localizzazione dei servizi*, in *Corr. trib.*, 2011, che si riferiscono a tale previsione come ad una norma di chiusura secondo la quale il prestatore può considerare il committente comunitario come un *non soggetto passivo* qualora dimostri di non aver ricevuto alcuna comunicazione circa il possesso del numero di identificazione IVA, previsione destinata evidentemente a semplificare l'applicazione del regime di non imponibilità-imponibilità.

identificativo IVA (sia pure accompagnata, in chiave sostanziale, dalla problematica clausola di salvaguardia del possesso di informazioni contrarie)⁴³.

Quanto invece alle prestazioni di servizi rese a committenti extracomunitari, ai fini della verifica dello *status* del proprio cliente il prestatore dovrebbe acquisire dal destinatario un certificato rilasciato dalle autorità fiscali competenti attestante l'esercizio di un'attività economica che attribuisca il diritto al rimborso dell'IVA a norma della direttiva n. 85/560/CEE⁴⁴.

Nel caso in cui il predetto certificato non sia disponibile, lo *status* di soggetto passivo potrebbe essere dedotto dal possesso, da parte del destinatario, del numero IVA o di un numero analogo attribuitogli nel Paese di stabilimento «*utilizzato per identificare le imprese*» ovvero da qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo, dopo aver effettuato «*una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario, applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento*»⁴⁵.

⁴³ Vale osservare, come fa CENTORE P., *La revisione delle territorialità IVA alla luce del recepimento delle Direttive UE*, cit., 140, che nella relazione tecnica allo schema di decreto legislativo (versione 16 gennaio 2010, poi non utilizzata) si annotava che «*la Commissione finanze del Senato ha proposto di aggiungere all'art. 7-ter dello schema di approvazione il seguente comma: "3. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, il prestatore considera non aventi la qualifica di soggetto passivo i committenti che non forniscono un'apposita comunicazione scritta in tal senso, entro il momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6. La comunicazione di cui al precedente periodo deve contenere i dati necessari ai fini dell'identificazione del committente quale soggetto passivo, ai sensi del precedente comma 2". Si è ritenuto, a tal proposito, di non accogliere tale suggerimento in quanto l'istituzione di una procedura di questo tipo è attualmente in discussione in sede comunitaria, nell'ambito delle attività di approvazione del nuovo regolamento di esecuzione della direttiva n. 2006/112/CE, sostitutivo del regolamento (CE) n. 1777/2005 del Consiglio, del 17 ottobre 2005; pertanto, un intervento normativo in materia non appare opportuno fino alle determinazioni che verranno adottate dagli organi comunitari*».

⁴⁴ Per ciò che riguarda l'Italia, il certificato in questione potrebbe essere prodotto solo dai contribuenti stabiliti in Stati extra-UE con cui esistono accordi di reciprocità, ai quali è accordato il diritto al rimborso anche in assenza di identificazione, in particolare Norvegia, Svizzera e Israele.

⁴⁵ Si è rilevato (DELLA VALLE E. – D'ALFONSO E., *Incertezze operative sullo «status» di soggetto passivo IVA nella localizzazione dei servizi*, cit.) come si tratti di una verifica dai contorni tutt'altro che chiari, la quale non può che determinare un intralcio allo svolgimento delle attività economiche da parte dei soggetti interessati. Con la conseguenza che proprio in considerazione delle complesse indagini richieste e dei connessi rischi di rettifica, i fornitori potrebbero decidere di applicare comunque l'IVA, esponendosi così ad azioni civili di recupero da parte del committente, al quale non spetterebbe né il diritto alla detrazione, né quello di rimborso per l'imposta addebitatagli senza titolo. Quest'ultimo, d'altro canto si troverebbe tra l'incudine del fornitore che vuole addebitare l'IVA ed il martello dell'Amministrazione finanziaria che potrebbe negargli il diritto alla detrazione dell'IVA qualora non si qualifici come soggetto passivo.

2.4. *La nozione di stabilimento: rilevanza comunitaria e trasposizione nazionale*

Emerge chiaramente da quanto sopra come la soggettività passiva del committente assuma nel nuovo sistema territoriale delle prestazioni di servizi rilievo centrale agli effetti della localizzazione delle prestazioni, con tutte le difficoltà che ne discendono.

L'applicazione del nuovo regime dei servizi è tuttavia dipendente, oltre che dallo *status* e dalla qualità del committente, anche dal luogo di stabilimento dei soggetti coinvolti nell'operazione, rilevante non solo per la regola generale di territorialità delle prestazioni ma anche per le deroghe alla stessa che appresso vaglieremo.

Il luogo di stabilimento è infatti la situazione che, unitamente a quella riguardante lo *status* in senso lato, influisce sull'applicazione concreta delle nuove regole di territorialità.

Mette in luce il regolamento n. 282/2011, al *considerando* n. 14), che *«per garantire l'applicazione uniforme delle norme relative al luogo delle operazioni imponibili occorre chiarire alcuni concetti, quali la sede dell'attività economica, la stabile organizzazione, l'indirizzo permanente e la residenza abituale. Tenuto conto della giurisprudenza della Corte di giustizia, il ricorso a criteri quanto più chiari e oggettivi possibile dovrebbe facilitare l'applicazione pratica di tali concetti»*.

Sul punto vale rammentare quanto già accennato al capitolo precedente ed in particolare il disallineamento della normativa nazionale rispetto alle fonti UE. La nozione comunitaria e interna di "luogo di stabilimento" (del prestatore del servizio) nella precedente disciplina, infatti, non risultavano coincidenti poiché a fronte del riferimento della legislazione europea alla "*sede dell'attività economica*" (con rilevanza secondaria del domicilio e della residenza per il solo caso in cui difettesse la sede dell'attività ovvero un centro di sua attività stabile) l'ordinamento nazionale privilegiava, con riguardo alla possibilità di considerare un soggetto stabilito in Italia, i criteri (civilistici) del domicilio e della residenza per le persone fisiche esercenti attività economica e quelli della sede legale ovvero della sede effettiva per le persone giuridiche⁴⁶.

Ebbene, le previsioni comunitarie non appaiono essere mutate a seguito delle modifiche introdotte dalla direttiva n. 2008/8/CE; tuttavia, neppure la legislazione interna ha colto

⁴⁶ È evidente, come nota CENTORE P., *La revisione della territorialità IVA alla luce del recepimento delle Directive UE*, in *Fisc. int.*, 2010, 141-142, il rovesciamento di prospettiva delle disposizioni comunitarie rispetto alle norma nazionale. Nelle prime viene infatti privilegiato il concetto di luogo di svolgimento dell'attività economica, influenzata anche da elementi non prettamente commerciali quali la sede legale; nella norma nazionale, invece, si parte dai riferimenti formali per giungere alla definizione del luogo di stabilimento dell'operatore. La differenza è, dunque, il taglio delle disposizioni a confronto: quella comunitaria origina da una visione pratica ed oggettiva del tema, influenzata, successivamente, da valutazioni formali e soggettive, mentre la norma nazionale, esattamente all'opposto, attribuisce prevalenza a questi ultimi per giungere, alla fine, almeno in teoria, al medesimo risultato.

l'occasione per rendersi conforme a quella dettata dalle fonti sovranazionali, con la conseguenza che continua ad essere disallineata oggi rispetto ad una disciplina che è stata ulteriormente specificata in un regolamento direttamente applicabile⁴⁷.

Rilevano in merito le previsioni dell'art. 44 e 45 della direttiva n. 2006/112/CE così come modificata, laddove si statuisce, rispettivamente, che:

- per i servizi resi a soggetti passivi che agiscono come tali, il luogo della prestazione (e dunque il Paese in cui viene ad essere assoggettata a tassazione) è il luogo in cui il committente ha fissato la sede della propria attività economica, salvo il caso in cui il servizio sia prestato *ad* una sua stabile organizzazione nella cui ipotesi il criterio di localizzazione è quello della sede della stabile organizzazione; solo in mancanza di sede o di S.O. il luogo della prestazione è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo della stessa destinatario;
- per i servizi resi a persone che non sono soggetti passivi, invece, la prestazione diviene assoggettata ad imposizione nel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica, ovvero, se i servizi vengono prestati *da* una sua stabile organizzazione, nel Paese in cui tale stabile organizzazione è situata; ancora una volta le nozioni di domicilio e di residenza abituale (in questo caso del prestatore) vengono in rilievo in via del tutto residuale.

Per la prima volta, poi, viene resa (all'art. 10 del regolamento n. 282/2011) una definizione normativa del concetto di «*sede dell'attività economica*», rappresentata dal luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa e la cui verifica è legata a tre indici fattuali: il luogo in cui sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa; la sede legale (con l'ulteriore precisazione che il riferimento alla sede ove sia solo formale non può essere prova dello stabilimento – così art. 10, par. 3); il luogo in cui si riunisce la direzione.

Nel caso in cui tali criteri divergano, conducendo a Stati diversi, viene stabilita la prevalenza del luogo in cui sono assunte «*le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa*».

Si è in tal senso osservato⁴⁸ come la “*sede dell'attività economica*” rilevante ai fini IVA si avvicini oggi a quella prevista in materia di imposte sui redditi dall'art. 4, par. 3 del Modello di

⁴⁷ In merito osserva CENTORE P., *Le modifiche territoriali all'IVA sulle prestazioni di servizi*, in *Corr. trib.*, 2006, che il richiamo al concetto economico con riferimento alla sede dell'attività (peraltro già presente all'art. 9 della VI direttiva) allontana la definizione dagli schemi civilistici imposti dalla norma nazionale facendo riferimento ad un elemento fattuale individuato nel luogo in cui, in effetti, l'operatore produce il proprio valore aggiunto.

⁴⁸ PAUDICE G., *Luogo di stabilimento: permane il disallineamento tra normativa comunitaria e nazionale*, in *L'Iva*, 2011.

Convenzione OCSE, il quale per individuare la residenza della persona giuridica si riferisce alla “*sede di direzione effettiva*” (*place of effective management*) quale criterio risolutore (cd. *tie breaker rule*) dei potenziali conflitti tra differenti ordinamenti tributari originati dall’utilizzo di metodi discordanti per l’individuazione della residenza fiscale. Anche in sede OCSE, infatti, la sede di direzione effettiva è il luogo dove sono sostanzialmente adottate le decisioni principali relative alla gestione della società nonché quelle necessarie per l’esercizio della sua attività d’impresa.

Quanto poi alle nozioni di domicilio e residenza abituale, gli artt. 12 e 13 del regolamento precisano che:

- per “*indirizzo permanente*” di una persona fisica, sia essa soggetto passivo o meno, si intende l’indirizzo figurante nel registro della popolazione o in un registro analogo ovvero l’indirizzo indicato da tale persona alle autorità fiscali competenti, tranne qualora esistano prove che tale indirizzo non corrisponde alla realtà;
- mentre la “*residenza abituale*” di una persona fisica, sia essa soggetto passivo o meno, è il luogo in cui la stessa vive abitualmente a motivo di interessi personali e professionali; ove gli interessi professionali siano presenti in un Paese diverso da quello in cui lo sono gli interessi personali, o nel caso in cui non esistano interessi professionali, il luogo della residenza abituale è determinato dagli interessi personali che presentino stretti legami tra la persona fisica e il luogo in cui vive.

La nozione di domicilio adottata a livello nazionale appare così riconducibile a quella di residenza anagrafica mentre la definizione di residenza abituale evoca l’idea di domicilio conosciuta dal codice civile italiano.

I concetti vengono peraltro dal legislatore comunitario posti in un rapporto di sostanziale equivalenza, così superandosi la previsione italiana che assegna prevalenza del primo sulla seconda⁴⁹.

La nuova disposizione contenuta nell’art. 7, primo comma, lett. *d*) del D.P.R. n. 633/1972 – ricalcando quanto affermato dal previgente terzo comma dell’art. 7 sempre del D.P.R. n. 633/1972 – persevera tuttavia nella precedente formulazione, disponendo che per soggetto passivo stabilito nel territorio nazionale si debba intendere «*un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all’estero ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all’estero limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva*».

⁴⁹ Come rileva PAUDICE G., ult. op. cit.

Alla luce della normativa nazionale vengono quindi a delinarsi due livelli di *stabilimento* (primario) del soggetto nel territorio dello Stato: il primo riferibile al *domicilio* nel territorio dello Stato per le persone fisiche ed alla *sede legale* per i soggetti diversi; il secondo riferibile alla *residenza* e alla *sede effettiva* per gli altri soggetti, quest'ultimo da intendersi tuttavia quale livello di identificazione all'altro subordinato.

Da una lettura testuale della normativa in parola emerge infatti come il collegamento territoriale costituito dal domicilio/sede legale prevalga su quello rappresentato della residenza/sede effettiva, il quale assume valore solo nel caso in cui il primo (domicilio/sede legale) non sia situato all'estero.

Ne risulta chiaramente la diversità di prospettiva tra ordinamento nazionale e comunitario, che manifesta i propri effetti anche con riguardo al profilo della rilevanza della stabile organizzazione ai fini dell'individuazione del luogo di stabilimento del soggetto interessato dall'operazione in qualità di committente ovvero di prestatore.

2.4.1 I servizi da e verso stabili organizzazioni

Rilevanti novità interessano proprio la figura del *centro di attività stabile* nel nuovo sistema della territorialità IVA, non solo quanto alla sua definizione, che viene oggi accolta nell'ordinamento positivo all'art. 11 del regolamento n. 282/2011, bensì anche al rilievo che viene alla stessa attribuito con riguardo alla localizzazione delle operazioni.

Il centro di attività stabile assume infatti oggi una rinnovata centralità quanto alla funzione di radicamento delle prestazioni di servizi anche nella diversa prospettiva dell'individuazione del luogo di stabilimento del committente che sia soggetto passivo del tributo quanto alla specifica prestazione commessa⁵⁰.

È il già richiamato art. 44 della direttiva n. 2006/112/CE a prevedere che «*il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica*» e che «*tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è [quello] in cui è situata la stabile organizzazione*».

Considerato che la prestazione è imponibile nel luogo in cui viene resa, appare evidente come l'esistenza di una S.O. (oggi del committente e non più solo del prestatore) vada ad

⁵⁰ Si rammenta che la stabile organizzazione quale destinataria del servizio rilevava ai fini dell'attrazione ad imposizione nel territorio dello Stato italiano, prima delle modifiche, solo per le prestazioni di cui all'art. 7, comma 4, lett. d) del D.P.R. n. 633/1972.

incidere, alla luce della richiamata previsione, sull'individuazione dello Stato che avrà potere di assoggettare ad imposta l'operazione.

Parimenti, l'esistenza di un centro di attività stabile muta il luogo di imponibilità quanto alle prestazioni rese a chi non sia soggetto passivo d'imposta, prevedendo l'art. 45 della menzionata direttiva che in tal caso, quando i servizi siano prestati da una stabile organizzazione del prestatore situata in un luogo diverso da quello in cui esso abbia fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è quello in cui è situata la stabile organizzazione (in conformità alla previgente disciplina).

In funzione del ruolo svolto dal centro di attività stabile (erogante ovvero ricevente) viene peraltro delineata una definizione "differenziata" dallo stesso: ai sensi dell'art. 11 del regolamento n. 282/2011 è infatti centro di attività stabile, ai fini di cui all'art. 44 citato – ovvero con riguardo all'individuazione del luogo di stabilimento del committente⁵¹ –, *«qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica [...], caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione»*.

Specularmente, è da intendersi centro di attività stabile *«qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica [...], caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazioni»* in questo caso con riferimento agli artt. 45, 56, par. 2⁵², 58⁵³ e 192-bis. Simile nozione, la quale assegna rilievo alla capacità del centro di svolgere operazioni attive, è in altri termini valevole:

- ai fini della localizzazione delle prestazioni generiche rese a committenti che non siano soggetti passivi d'imposta e per i quali, dunque, rilevi il luogo di stabilimento del prestatore (eventualmente per l'appunto fornito di un centro di attività stabile che renda il servizio);
- con riguardo alla localizzazione delle prestazioni di noleggio non a breve termine a partire dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni che prevedono che *«il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio di un'imbarcazione da diporto a una persona che non è soggetto passivo, fatta eccezione per il noleggio a breve termine, è il luogo in cui l'imbarcazione da diporto è effettivamente messa a disposizione del destinatario,*

⁵¹ Il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è sufficiente di per sé, chiarisce l'art. 11, par. 3, per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione, precisazione che vale anche ai fini dell'art. 45.

⁵² A decorrere dall'1 gennaio 2013, data di entrata in vigore del nuovo art. 56 quanto alla localizzazione delle prestazioni di noleggio non a breve termine.

⁵³ Fino al 31 dicembre 2014.

qualora tale servizio sia effettivamente reso dal prestatore a partire dalla sede della sua attività economica o di una stabile organizzazione situata in detto luogo»;

- in riferimento alla localizzazione delle prestazioni di servizi prestati per via elettronica da un soggetto passivo che fuori della Comunità disponga di una stabile organizzazione a partire dalla quale siano resi i servizi, ciò fino all'entrata in vigore (dall'1 gennaio 2015) delle nuove previsioni per i servizi di telecomunicazione, tele-radiodiffusione e per i servizi elettronici;
- infine, con riguardo all'individuazione del debitore d'imposta rispetto ad una determinata operazione che sia rilevante ai fini IVA ed imponibile in uno Stato diverso da quello in cui l'operatore economico abbia la sede della propria attività.

Quanto poi al richiamato art. 192-*bis* della direttiva, lo stesso specifica che un soggetto passivo che dispone di un centro di attività stabile nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore d'imposta si considera soggetto passivo *non stabilito* nel territorio di tale Stato (solamente) qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni: *a*) egli effettui in tale Paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile; *b*) la cessione di beni o prestazione di servizi sia effettuata senza la partecipazione di una sede del cedente o del prestatore di servizi situata nello Stato membro in questione.

Si prevede in altri termini che il prestatore estero possa effettuare direttamente prestazioni di servizi senza l'intervento della propria stabile organizzazione, delimitandosi in tal modo l'area della rilevanza del centro di attività stabile quanto al profilo sostanziale della localizzazione delle operazioni. Distinti il tema degli adempimenti contabili e dunque dell'assolvimento degli obblighi strumentali connessi alle operazioni realizzate da un soggetto estero, di cui oltre ci occuperemo avendone tuttavia già tracciato i contorni al capitolo precedente con riguardo alla cd. forza attrattiva della stabile organizzazione e del differente livello (sostanziale e formale) dal quale il ruolo della stessa può essere valutato⁵⁴.

⁵⁴ La peculiare duplice definizione fa peraltro sorgere la questione se la presenza di mezzi umani e materiali, criterio che richiama il concetto di stabile organizzazione materiale e personale, venga inteso – alla luce della differenziazione sopra sviluppata – con riguardo alla nozione di centro di attività stabile separatamente per le operazioni passive (“ricevere ed utilizzare”) e per le operazioni attive (“fornire servizi”); dal che si potrebbe desumere l'esistenza di una stabile organizzazione anche solo passiva, cioè, dedicata agli acquisti di servizi e, per effetto dell'ampliamento disposto dall'art. 192-*bis* della dir. 2006/112/CE, anche di beni. In questo senso CENTORE P., *La soggettività parziale ai fini IVA della stabile organizzazione*, in *Fisc. comm. int.*, 2012, il quale tuttavia fornisce una risposta negativa alla questione rilevando che l'endiadi dell'art. 11, par. 1 “ricevere ed utilizzare” non potrebbe essere letta in forma disgiunta ma intesa nel senso che la rilevanza degli acquisti si manifesta laddove essi siano utilizzati per la produzione in via autonoma rispetto alla casa madre. Ciò troverebbe conferma non tanto nell'art. 22 del regolamento n. 282/2011, destinato a regolare il conflitto territoriale in caso di plurime stabili organizzazioni, quanto dal successivo art. 53, par. 2, ove si prescrive che «*Se un soggetto passivo dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, si considera che tale organizzazione non partecipa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi ai sensi*

In questa sede tuttavia, occorre rendere qualche ulteriore chiarimento in ordine a come l'esistenza di una stabile organizzazione dei soggetti che intervengano nell'operazione ne modifichi la territorialità, in considerazione delle previsioni ancora di cui al regolamento n. 282/2011.

Si è già rilevato come tale figura assuma rilievo ai fini dell'individuazione del luogo di stabilimento tanto del prestatore (in particolare nei servizi generici *BtoC*) quanto del committente (criterio generale di localizzazione dei servizi *BtoB*); l'attenzione si pone tuttavia su alcuni peculiari aspetti, in particolare sulla possibile esistenza di un committente *stabilito in più Paesi* e sui criteri di verifica da seguire per stabilire quale sia lo Stato in cui la prestazione si renda assoggettabile a tassazione.

Per tale ipotesi l'art. 21 del regolamento prevede che la prestazione sia imponibile nel Paese in cui tale soggetto ha stabilito la sede della propria attività economica; e tuttavia, qualora il servizio sia fornito ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui il destinatario ha fissato la sede dell'attività, essa diviene imponibile nel luogo della stabile organizzazione che riceve detto servizio e lo utilizza per le proprie esigenze. Al fine di identificare la stabile organizzazione del destinatario cui viene fornito il servizio, il prestatore è tenuto ad esaminare la natura e l'utilizzazione del servizio fornito; laddove tali elementi non gli consentano di identificare la stabile organizzazione utilizzatrice, il prestatore deve tentarne comunque l'individuazione vagliando in particolare se il contratto, l'ordinativo e il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro del destinatario e comunicatogli dal destinatario identificano la stabile organizzazione quale destinataria del servizio e se la stabile organizzazione è l'entità che paga per il servizio.

Se non è comunque possibile determinare la stabile organizzazione del destinatario cui viene fornito il servizio o se i servizi sono prestati a un soggetto passivo nell'ambito di un contratto che comprende uno o più servizi utilizzati in maniera non identificabile o non quantificabile, il prestatore può *legittimamente* considerare che i servizi sono forniti nel luogo in cui il destinatario ha stabilito la sede della propria attività economica.

Sono queste le previsioni dell'art. 22 del regolamento n. 282/2011 in punto di adempimenti cui è tenuto il prestatore al fine di garantire al servizio reso il corretto trattamento IVA e che si aggiungono alle previsioni concernenti lo *status* e la qualità del committente, da cui parimenti la localizzazione dell'operazione – insieme al luogo di stabilimento – dipende.

dell'articolo 192 bis, lettera b), della direttiva 2006/112/CE, a meno che i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati dallo stesso per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione».

Quanto al recepimento nazionale delle modifiche intervenute a livello comunitario, il D.P.R. n. 633/1972 attribuisce rilievo alla figura della stabile organizzazione all'art. 7, laddove rende la definizione della categoria di “*soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato*” chiarendo che deve intendersi per tale un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una *stabile organizzazione* nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

La formula “*soggetto passivo stabilito*”, richiamata nelle disposizioni dagli articoli da 7-*bis* a 7-*septies*, include così l'eventualità dell'esistenza di una stabile organizzazione, attribuendovi rilevanza tra gli elementi da tenere in considerazione per verificare quando una prestazione di servizi debba considerarsi assoggettata a tassazione nel territorio statale.

2.5. Verso una nuova dimensione della soggettività?

La riforma della territorialità incide sulla disciplina generale della soggettività IVA, introducendo una nuova declinazione di questa categoria, come emerge chiaramente da quanto precede. La nozione di «*soggetto passivo stabilito*» si mostra infatti più ampia di quella di soggetto IVA, ciò che ha condotto ad interrogarsi sulla possibilità che attraverso la nuova disciplina della territorialità fosse stata modificata la nozione generale di soggetto passivo d'imposta.

In realtà, la categoria di «*soggetto passivo stabilito*», come correttamente osservato⁵⁵, si utilizza *solo* per i servizi, è funzionale alla loro localizzazione e risponde alla necessità di far fronte alle esigenze teoriche e pratiche legate alla territorialità dei servizi stessi; sicché lo *status* IVA funzionale alla localizzazione delle prestazioni di servizi può anche prescindere dalla soggettività IVA (generale).

Di tale affermazione risulta dimostrazione la constatazione che laddove la prestazione sia ricevuta da un ente che non esercita attività commerciale ovvero non la eserciti in via prevalente, ancorché l'imposta debba essere applicata con il peculiare meccanismo che appresso analizzeremo (quello del *reverse charge*) dallo stesso destinatario del servizio – il quale assume per l'appunto una peculiare soggettività passiva d'imposta ai fini territoriali –, l'acquisto non attribuirà comunque all'ente il diritto all'esercizio della detrazione dell'IVA assolta nella prima ipotesi, mentre nel secondo caso il diritto competerà solo laddove l'acquisto sia stato compiuto nell'esercizio dell'attività commerciale⁵⁶.

⁵⁵ MICELI R., *Riforma della territorialità IVA*, cit.

⁵⁶ Ciò è anche chiarito nella circolare n. 37/E del 29 luglio 2011 citata, par. 4.3.

Quello che viene considerato «*soggetto passivo stabilito*» ai fini della localizzazione dell'operazione rimane in questo senso estraneo alla soggettività generale IVA, venendo sotto tale profilo trattato alla stregua di una persona fisica cui non spetta l'esercizio del diritto alla detrazione perché *consumatore finale* sul quale deve ricadere l'onere economico del tributo.

Che la nuova idea di “soggettività passiva” non incidesse in alcun modo sulla spettanza o meno dell'esercizio del diritto alla detrazione – attenendo esclusivamente ad altri ambiti (in particolare quello della localizzazione territoriale dell'operazione con le conseguenze connesse quanto al meccanismo applicativo d'imposta) – era peraltro espressamente chiarito, in considerazione dell'importanza della questione, in sede interpretativa già dalla prima circolare dell'Agenzia delle Entrate pubblicata in coincidenza della data a partire dalla quale la direttiva n. 2008/8/CE sarebbe divenuta applicabile, circolare resasi necessaria in difetto di una disciplina nazionale di riferimento che interviva solo successivamente con il D.Lgs. 11 febbraio 2010 n. 18⁵⁷.

In riferimento agli enti non commerciali che pur non essendo soggetti passivi IVA fossero identificati ai fini del tributo per avere effettuato acquisti di beni intra-UE sopra soglia o per avere esercitato l'opzione per la tassazione in Italia, chiariva la circolare che: *«il fatto stesso di possedere tale numero identificativo, anche se non attribuisce la qualifica di soggetto passivo in senso proprio, fa sì che non debba più distinguersi se il committente ha ricevuto una determinata prestazione nell'ambito della propria attività istituzionale o economica in quanto la tassazione avviene comunque in Italia. È bene precisare che nei casi predetti tali soggetti, benché assimilati agli operatori economici ai fini della territorialità del tributo, non potranno*

⁵⁷ Si tratta della circolare 31 dicembre 2009 n. 58/E, emanata per l'appunto in coincidenza della data (1 gennaio 2010) a partire dalla quale la direttiva avrebbe esplicato i propri effetti e, come si legge nel documento, *«considerato che alcune delle disposizioni contenute nella Direttiva Servizi risultano sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali»*; si riteneva così nelle more dell'adozione del formale provvedimento di recepimento delle norme comunitarie nell'ordinamento interno, di fornire istruzioni operative di massima, sulla base delle norme contenute nella direttiva che apparivano oggettivamente suscettibili di immediata applicazione.

La preoccupazione, espressa chiaramente nella circolare, risiedeva nella necessità di evitare che una tale discrasia temporale tra entrata in vigore delle disposizioni della direttiva negli altri Paesi UE (che l'avessero per tempo recepita) e le necessarie modifiche alla disciplina nazionale potesse incidere negativamente sul sistema di funzionamento dell'IVA, creando salti d'imposta ovvero doppie imposizioni finché l'intervento legislativo non fosse sopraggiunto.

Era nondimeno di tutta evidenza l'inidoneità di un atto non cogente a dare attuazione alle modifiche comunitarie, permanendo una situazione di incertezza normativa che secondo alcuni commentatori (RICCA F., *Per individuare il luogo dei servizi applicabile la direttiva europea*, in *Corr. trib.*, 2010, 273) dovrebbe peraltro giustificare l'inapplicabilità delle sanzioni per eventuali irregolarità commesse dagli operatori nella fase dal 1° gennaio al 20 febbraio 2010. Di contro, tuttavia, lo stesso D.Lgs. n. 18/2010 ha previsto (art. 5) l'applicabilità delle modifiche a tutte le operazioni rilevanti IVA effettuate dal 1° gennaio, con un'efficacia dunque retroattiva che, ancorché afferente all'attuazione di una direttiva in parte *self-executing*, appare difficilmente condivisibile.

esercitare il diritto a detrazione *in quanto trattasi comunque di acquisti effettuati al di fuori dell'esercizio di attività commerciale*».

Su tale profilo insisteva la seconda circolare diffusa dall'Agenzia delle Entrate, la menzionata n. 37/E del 29 luglio 2011, confermando l'impostazione resa, da ritenersi comunque aderente al dettato e alla *ratio* delle previsioni sovranazionali che intendono semplificare la disciplina territoriale e le modalità applicative del tributo senza tuttavia incidere su di un elemento strutturale dell'imposta quale la detrazione, attorno a cui ruota la realizzazione dell'obiettivo economico perseguito dalla stessa e cioè la tassazione del consumo nell'accezione resane al capitolo I.

3. L'individuazione dei criteri di localizzazione: la riproposizione del rapporto regola generale – criteri speciali

Anche il nuovo sistema della territorialità delle prestazioni di servizi soffre, come il precedente, di criteri alternativi alle regole generali, i quali rispondono, come emerge dai considerando della direttiva (precisamente nel *considerando* n. 3)), ad esigenze tanto politiche quanto amministrative⁵⁸.

In alcuni casi la loro applicabilità rimane indifferente al fatto che il committente sia un operatore economico ovvero una persona non soggetto passivo (quelle che sono state definite “deroghe assolute”⁵⁹); in altri, i criteri alternativi a quello generale sono previsti solo per coloro che soggetti passivi non siano (e costituiscono dunque una deviazione dalla regola della localizzazione nel luogo di stabilimento del prestatore). Si tratta di “deroghe” cd. relative, peraltro in alcune ipotesi valevoli indipendentemente dal luogo di stabilimento del committente (fuori o dentro l'UE), in altre solo con riferimento a committenti non soggetti passivi stabiliti *al di fuori* del territorio dell'Unione.

Rientrano in particolare nelle “deroghe assolute”: i servizi relativi a beni immobili; le prestazioni di trasporto passeggeri; quelle di ristorazione e *catering*, per le quali vengono previsti criteri di localizzazione differenziati a seconda che i servizi siano o meno resi a bordo di

⁵⁸ Per una analisi dei criteri speciali di localizzazione, tra gli altri, FANELLI R., *La nuova territorialità delle prestazioni di servizi*, in *L'IVA*, 2010; FORTE N., *Dal 1 ° gennaio 2010 nuove regole in materia di territorialità dei servizi*, in *Prat. fisc. prof.*, 2010, 17 ss.; PARISI P., *I criteri specifici di territorialità nelle prestazioni di servizi*, in *Corr. trib.*, 2010, 924 ss.; PARISI P., *La territorialità IVA nelle prestazioni di servizi “business to consumer”*, in *Prat. fisc. prof.*, 2010, 12 ss.; PETRONE F., *La nuova territorialità dell'IVA. Una riforma a decorso lento e progressivo*, in *Fisco*, 2010, 1152 ss.; BANCALARI M. – COALOA F.T., *Regolamento Ce n. 282/2011 – Articoli da 30 a 41: territorialità IVA delle prestazioni specifiche*, in *Fisco*, 2011, 3306.

⁵⁹ La terminologia appare tuttavia impropria alla luce di quanto osservato al par. 2.2.4. del precedente capitolo sul rapporto tra criterio generale e regole speciali *ante* modifiche e che può ritenersi tuttora valevole.

navi, aerei o treni; il noleggio a breve termine di mezzi di trasporto; infine, le attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative, fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni ed attività accessorie, comprese quelle afferenti all'accesso alla suddette manifestazioni.

Si prevedono invece appositi criteri di collegamento territoriale quando la prestazione sia resa a committenti non soggetti passivi, stabiliti nel territorio comunitario ovvero al di fuori dello stesso per: le prestazioni di intermediazione; le prestazioni di trasporto diverse da quelle intracomunitarie; quelle di trasporto intracomunitario di beni; le prestazioni di lavorazione e le perizie relative a beni mobili nonché le prestazioni accessorie ai trasporti; il noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto; le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici (commercio elettronico diretto); le prestazioni di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione.

Il criterio di localizzazione nel luogo stabilimento del prestatore, valevole per i rapporto *BtoC* muta infine nel luogo di stabilimento del committente quando lo stesso sia un soggetto extracomunitario per le seguenti tipologie di prestazioni (art. 59 della direttiva 2006/112/CE)⁶⁰: cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi; prestazioni pubblicitarie; prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe, nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni; obblighi di astenersi interamente o parzialmente dall'esercitare una attività professionale o un diritto di quelli indicati nella stessa previsione normativa; operazioni bancarie, finanziarie, assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione, ad eccezione della locazione di casseforti; messa a disposizione di personale; locazione di un bene mobile materiale, ad esclusione di qualsiasi mezzo di trasporto; fornitura dell'accesso a sistemi di distribuzione di gas naturale o di energia elettrica, nonché del servizio di trasporto o trasmissione mediante gli stessi e fornitura di altri servizi direttamente collegati; servizi di telecomunicazione e tele-radiodiffusione; servizi prestati per via elettronica⁶¹.

Si tratta di quei servizi cd. orientati al cliente di cui ci siamo già occupati al capitolo II e che per la peculiare natura che li caratterizza si sceglie di non assoggettare a tassazione quando il loro consumo sia destinato al di fuori dei confini comunitari, anche in un'ottica di potenziamento della concorrenzialità degli operatori economici europei.

⁶⁰ Vale osservare, come rileva CENTORE P., *Le modifiche territoriali all'IVA sulle prestazioni di servizi*, cit., 2106, che il soggetto extra-comunitario non è richiamato espressamente nell'ambito della regola generale ma assume rilievo nell'ambito dello deroghe. Ciò consente di affermare che il soggetto non residente, indistintamente operatore economico o persona fisica, sia equiparato in tutto e per tutto al soggetto privato (cioè non identificato) residente nell'Unione europea, seguendone gli effetti in punto di territorialità per tutti i servizi, ad eccezione di quelli specificamente previsti.

⁶¹ Nel senso di commercio elettronico diretto, specificando la direttiva che il solo fatto che un prestatore di servizi ed il suo destinatario comunichino per posta elettronica non implica che il servizio reso sia un servizio prestato per via elettronica.

Ancora una volta, poi, le modifiche normative si preoccupano di introdurre misure volte a prevenire casi di doppia imposizione o non imposizione. A tal fine l'art. 59-bis della modificata direttiva n. 2006/112/CE prevede che gli Stati membri possano considerare il luogo delle prestazioni di un servizio che sia situato all'interno del loro territorio (in applicazione dei criteri generali ovvero alternativi) *“come se fosse situato al di fuori della comunità”* qualora l'*effettiva utilizzazione* e l'*effettiva fruizione* dei servizi abbiano luogo al di fuori della Comunità; ovvero, quando il luogo della prestazione sia situato al di fuori della Comunità, possano considerarlo *“come se fosse situato all'interno del loro territorio”* qualora l'*effettiva utilizzazione* e l'*effettiva fruizione* dei servizi abbiano luogo all'interno per l'appunto dello stesso.

Si ripropone dunque, in via d'eccezione, il criterio dell'utilizzo di cui alla II direttiva IVA, con tutti i profili problematici che ne derivano e che sono stati analizzati al par. 2.2. del precedente capitolo. Proprio in merito al criterio dell'effettiva utilizzazione la Commissione correttamente osservava nella proposta di direttiva, COM (2005) 334, poi tradottasi con modifiche nella direttiva n. 2008/8/CE, che *«se la tassazione dei servizi nel luogo in cui vengono effettivamente utilizzati o impiegati consentirebbe di procedere in maniera ottimale alla tassazione nel luogo di consumo, l'esperienza insegna che, in molti casi, è estremamente difficile determinare il luogo in cui il servizio viene effettivamente utilizzato o impiegato. Benché, da un punto di vista puramente teorico dell'IVA, si tratti probabilmente della norma più corretta da applicare per rispettare appieno la caratteristica di tassa sui consumi dell'IVA, non si ritiene opportuno adottarla come norma generale, essenzialmente a causa dei problemi pratici legati alla determinazione del suddetto luogo nei casi in cui il servizio venga utilizzato o impiegato in giurisdizioni diverse. Ne conseguirebbe altresì un inutile onere amministrativo per le imprese»*.

Vale osservare fin d'ora, quanto all'esercizio che il legislatore italiano ha fatto della facoltà accordata dall'art. 59-bis della direttiva, che lo stesso se ne è avvalso in tre casi:

- all'art. 7-*quater*, c. 1, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972, laddove si prevede che le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto si debbano considerare effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto siano messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità ma siano utilizzati nel territorio dello Stato;
- all'art. 7-*sexies*, c. 1, lett. g), ai sensi del quale le prestazioni di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione rese da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate;

- all'art. 7-septies, c. 1, lett. h), che esclude da imposizione in Italia i servizi di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione, esclusi quelli utilizzati nel territorio dello Stato ancorché resi da soggetto che non siano ivi stabiliti, quando il destinatario sia una persona che non sia soggetto passivo, domiciliata e residente fuori della Comunità.

3.1. Criteri speciali applicabili indistintamente alle prestazioni BtoB e a quelle BtoC

Analizziamo dunque nel dettaglio, contestualmente vagliando la trasposizione che ne è stata fatta a livello nazionale, i singoli criteri di collegamento territoriale *alternativi* alle due regole generali, l'una prevista per il *BtoB* (stabilimento del committente) e l'altra per il *BtoC* (stabilimento del prestatore), muovendo da quelli che si applicano indistintamente rispetto alla *status* del destinatario.

Vengono in primo luogo in rilievo i servizi relativi a beni immobili, per i quali è riproposto il già noto criterio che localizza l'operazione nel luogo in cui è situato il bene⁶², con l'ulteriore specificazione che rientrano in tale tipologia di servizi (art. 47 della direttiva n. 2006/112/CE): le prestazioni di periti e di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settore con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili, come ad esempio le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza⁶³.

Neppure muta il previgente criterio per prestazioni di trasporto passeggeri che si localizzano in funzione della distanza percorsa (art. 48 della direttiva)^{64 65} mentre novità sussistono per i

⁶² Osservava sul punto la Commissione, nel documento COM (2003) 822: «la prima deroga riguarda i servizi connessi ai beni immobili. Si tratta essenzialmente della stessa deroga prevista all'articolo 9, paragrafo 2, lettera a) della sesta direttiva IVA. La norma vigente non dà problemi di applicazione e generalmente permette la tassazione nel luogo in cui è consumato il servizio. Inoltre, questo settore è spesso oggetto di esenzioni, e ciò influisce sul diritto alla detrazione».

⁶³ Sul tema CHIRICHIGNO S. – TANCIONI G., *La territorialità delle prestazioni di servizi relative a beni immobili*, in *Corr. trib.*, 2010

⁶⁴ Osservava significativamente la Commissione nella proposta COM (2005) 334, relativa ai servizi *BtoC*: «Attualmente, i servizi di trasporto passeggeri vengono tassati, in deroga alla norma, proporzionalmente alla distanza percorsa. Applicare tale norma in un mercato interno senza frontiere fiscali è impraticabile e difficile: significa infatti che una società di pullman che trasporta turisti da Parigi ad Amsterdam deve applicare alle varie parti del viaggio l'IVA francese, belga e olandese e pagare l'importo corrispondente dell'IVA alle autorità fiscali di ciascuno Stato membro attraversato. In pratica questa norma risulta estremamente gravosa e di difficile applicazione per gli operatori interessati.

Poiché risultava molto difficile trattare la questione soltanto dal punto di vista dei soggetti passivi, senza tener conto dei servizi di questo tipo prestati a persone che non sono soggetti passivi, il problema non è stato affrontato nella proposta B2B iniziale ma è stato rinviato a una successiva proposta B2C.

È stata esaminata la possibilità di tassare i servizi di trasporto passeggeri, a prescindere dal mezzo utilizzato, nel luogo di partenza. Una siffatta misura rispetterebbe gli impegni precedenti e coincide con

servizi di ristorazione e *catering*, disciplinati all'art. 55, che vengono localizzati nel luogo nel quale le prestazioni sono materialmente eseguite, ad esclusione delle prestazioni effettuate a bordo di navi, aerei e treni nel corso della parte di trasporto passeggeri effettuata nella Comunità. In tale ipotesi infatti (art. 57), il servizio si localizza nel luogo di partenza del trasporto dei passeggeri, ovvero nel primo punto d'imbarco previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo al di fuori della stessa⁶⁶.

Vale osservare che tale tipologia di servizi rientravano antecedentemente alle modifiche nell'ambito della regola generale del luogo di stabilimento del prestatore mentre vengono ora ad essere disciplinati dal criterio della *materiale esecuzione* (che localizza evidentemente la prestazione a destinazione), pur con le differenze previste quanto alla ristorazione e al *catering* nel corso di un trasporto⁶⁷.

quanto già proposto, ma non dovrebbe modificare il livello delle aliquote e le esenzioni attualmente applicate ai servizi di trasporto passeggeri nei diversi Stati membri. In ogni caso, come emerge da discussioni precedenti, questa norma non risolverebbe necessariamente la questione ma creerebbe probabilmente altri problemi, dato che offrirebbe una possibilità di elusione fiscale attraverso il trasferimento dei servizi di trasporto.

Dalle risposte alla consultazione emerge che una semplice modifica delle norme sul luogo delle prestazioni non servirà a risolvere i problemi del settore. Pertanto, benché le attuali norme presentino difficoltà, molti preferirebbero che esse restassero in vigore fino a quando la Commissione non avrà presentato una proposta volta non solo a risolvere la questione del luogo delle prestazioni di servizi di trasporto passeggeri ma anche ad eliminare le attuali distorsioni della concorrenza tra i diversi mezzi di trasporto in termini di aliquote ed esenzioni IVA attualmente applicate dagli Stati membri in tale settore. Le società che devono applicare l'IVA ai propri servizi di trasporto passeggeri dubitano che la tassazione nel luogo di partenza consentirebbe di risolvere anche in parte le suddette difficoltà.

La norma vigente, che consiste nel tassare i servizi di trasporto passeggeri sulla base della distanza percorsa, garantisce che l'imposta spetti allo Stato membro in cui avviene il consumo. Se anche tale norma venisse sostituita con la tassazione nel luogo di partenza – l'unica alternativa possibile individuata da studi compiuti per la Commissione – non ne conseguirebbe una tassazione uniforme dei servizi di trasporto nel luogo di consumo. Inoltre, l'onere legato alla ripartizione del prezzo in base alla distanza percorsa in ciascuno Stato membro verrebbe ridotto dal meccanismo dello sportello unico.

Vista la situazione, la Commissione propone di lasciare immutata la norma vigente. La formulazione inizialmente proposta è stata lievemente modificata per meglio rispecchiare il testo attuale».

⁶⁵ Diversamente per i trasporti di beni, che non si localizzano più in funzione della distanza percorsa nel territorio dello Stato (luogo di esecuzione) bensì sono attratti alla regola generale prevista per i servizi *BtoB* (il criterio speciale permane invece nei rapporti *BtoC*, come di seguito analizzeremo). Ciò significa – come osservato da DIMONTE M., *La territorialità IVA delle prestazioni di trasporto relative a beni in esportazione tra normativa comunitaria e relative disposizioni di recepimento*, in *Boll. trib.*, 2011, 334 – che le nuove regole di individuazione della territorialità delle prestazioni di trasporto di beni rese a soggetti passivi superano la dicotomia esistente nel previgente regime tra trasporti intracomunitari e trasporti diversi da quello intracomunitari (nazionali ovvero internazionali) e fissano nel Paese di stabilimento del committente il luogo in cui le predette prestazioni sono interamente tassabili; ciò che comporta, nelle affermazioni dell'Autore, ingiustificati fenomeni di tassazione nel territorio comunitario delle prestazioni di trasporto anche quando il consumo dei beni ai quali la prestazione di trasporto è oggettivamente collegata avvenga al di fuori del territorio comunitario e viceversa.

⁶⁶ Alcune specificazioni vengono ulteriormente rese nel regolamento n. 282/2011 agli artt. 35, 36 e 37.

⁶⁷ Come osservano BANCALARI M. – COALOA F.T., *Regolamento (CE) n. 282/2011 – Articoli da 30 a 41: territorialità IVA delle prestazioni specifiche*, in *Fisco*, 2011, 3306, l'esatta portata di tali servizi si ricava dall'art. 6 del regolamento n. 282/2011, laddove si legge che «1. I servizi di ristorazione e di catering consistono nella fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, destinati al consumo umano, accompagnata da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato. La

Quanto poi al noleggio a breve termine di mezzi di trasporto, l'art. 56 attribuisce rilievo al luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario, precisando che per “*noleggio a breve termine*” è da intendersi il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto durante un periodo non superiore a trenta giorni e per quanto riguarda i natanti non superiore a novanta^{68 69}.

fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente dell'insieme in cui i servizi prevalgono. Nel caso della ristorazione tali servizi sono prestati nei locali del prestatore, mentre nel caso del catering i servizi sono prestati in locali diversi da quelli del prestatore. 2. La fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, compreso o meno il trasporto ma senza altri servizi di supporto, non è considerata un servizio di ristorazione o di catering ai sensi del paragrafo 1».

In tal senso il legislatore comunitario disegna una linea di separazione tra le prestazioni che possono essere considerate prestazioni di servizi e quelle che devono essere qualificate come cessioni di beni, in linea peraltro con le conclusioni cui era già giunta la Corte di giustizia con la propria giurisprudenza e che ha trovato conferma nella sentenza 10 marzo 2011 resa per la causa C-497/2009.

Peraltro già la proposta di direttiva COM (2005) 334 precisava nelle osservazioni preliminari cosa dovesse intendersi per servizi di ristorazione e *catering* e quali fossero le loro peculiarità; in ragione di queste giungeva ad affermare la preferenza per la tassazione nel luogo della materiale esecuzione, rilevando tuttavia come lo stesso non fosse applicabile quando tali servizi fossero resi durante un trasporto risultando estremamente difficile determinare il luogo in cui il servizio viene materialmente prestato: piuttosto questi servizi avrebbero dovuto essere tassati nel luogo di partenza del servizio di trasporto passeggeri, come nel caso delle forniture di merci a bordo.

⁶⁸ Osservava la Commissione nel citato documento COM (2005) 334, che «*Il servizio di noleggio di mezzi di trasporto si considera prestato non nel luogo in cui sono utilizzati i beni noleggiati ma, per soddisfare un'esigenza di semplificazione e di conformità della regola generale, nel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della sua attività economica. Dato che i mezzi di trasporto possono attraversare facilmente le frontiere, tale norma non garantisce in maniera adeguata che l'IVA sia versata allo Stato membro di consumo. Per risolvere tale questione, occorre regolamentarla separatamente.*

Poiché è difficile, se non impossibile, determinare il luogo in cui vengono utilizzati i mezzi di trasporto, occorre fissare un criterio pratico per l'imposizione dell'IVA. Nella proposta B2B, il problema era stato risolto trasferendo, nel caso della locazione a lungo termine di mezzi di trasporto, il luogo di imposizione al luogo in cui il destinatario è stabilito conformemente alla regola generale. Per quanto riguarda esclusivamente il noleggio a breve termine, il luogo della prestazione conformemente alla proposta B2B consisterebbe nel luogo in cui il prestatore è stabilito nella misura in cui il mezzo di trasporto viene utilizzato nello stesso Stato membro. In pratica, ciò comporta la tassazione nel luogo in cui il destinatario soggetto passivo prende possesso del mezzo di trasporto, a meno che il prestatore sia stabilito in un altro Stato membro.

Non sarebbe auspicabile una serie di norme diverse per il noleggio di mezzi di trasporto, a seconda che il destinatario sia o meno un soggetto passivo. Dalle risposte alla consultazione pubblica emerge chiaramente che ciò desterebbe serie preoccupazioni nel settore interessato. Per essere coerenti, sarebbe logico allineare le norme B2C sul trattamento proposto per B2B.

Nel caso del noleggio a breve termine, le società di noleggio non dovrebbero pertanto verificare se il destinatario sia un privato o un soggetto passivo. La società preleverebbe semplicemente l'IVA nello Stato membro in cui la persona prende possesso del mezzo di trasporto per utilizzarlo in tal luogo per un breve periodo».

⁶⁹ Anche per tale fattispecie il regolamento n. 282/2011 rende alcune specificazioni, in particolare, all'art. 38 definendo la nozione di “*mezzi di trasporto*”; all'art. 39, chiarendo ai fini dell'applicazione della disposizione che: la durata del possesso o dell'uso ininterrotto di un mezzo di trasporto oggetto di noleggio è determinata sulla base del contratto concluso dalla parti, il quale costituisce una presunzione che tuttavia può essere confutata con qualsiasi mezzo di fatto o di diritto che consenta di stabilire la durata effettiva del possesso o dell'uso ininterrotto; il superamento per causa di forza maggiore della durata contrattuale del noleggio a breve termine non incide sulla determinazione della durata del possesso o dell'uso continuo del mezzo di trasporto; se il noleggio dello stesso mezzo di trasporto è coperto da contratti consecutivi conclusi fra le stesse parti, la durata è quella del possesso o dell'uso ininterrotto del

Una peculiare disciplina è infine prevista per le attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative, fiere ed esposizioni⁷⁰ nonché per le prestazioni ed attività accessorie, comprese quelle afferenti all'accesso alla suddette manifestazioni, la cui localizzazione era già ancorata al luogo di materiale esecuzione delle stesse.

In tale settore si è assistito ad una duplice modifica della direttiva n. 2006/112/CE: la prima che non ha innovato rispetto alle precedenti disposizioni; la seconda, entrata in vigore l'1 gennaio 2011, la quale ha invece comportato per così dire uno sdoppiamento dei criteri di collegamento territoriale in ragione dello *status* del committente⁷¹.

Prevedeva inizialmente l'art. 53 della citata direttiva che il “*luogo in cui tali attività si svolgono materialmente*” trovasse spazio di applicazione tanto nei riguardi dei committenti soggetti passivi che nei confronti di destinatari che non fossero soggetti passivi d'imposta. Si confermava dunque da un lato il criterio di localizzazione già in utilizzo, dall'altro di delineavano più chiaramente i confini della fattispecie, in particolare espressamente includendovi fiere ed esposizioni.

Con decorrenza 2011, tuttavia, la disciplina della territorialità di tali servizi ha subito importanti modifiche con revisione degli artt. 53 e 54 fino a quel momento applicabili.

Con la conseguenza che oggi il criterio della materiale esecuzione si applica:

- per le prestazioni rese a soggetti passivi, per l'*accesso* a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, e servizi accessori connessi con l'accesso (art. 53);
- per le prestazioni rese a persone che non siano soggetti passivi, per i servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall'organizzatore di tali attività, nonché i servizi accessori (art. 54).

In altri termini, a partire dall'1 gennaio 2011 la regola territoriale del luogo di esecuzione rimane in vigore per le operazioni *BtoB* soltanto per i servizi di accesso, conflueno la restante parte delle attività prima indicate nella regola generale.

Ulteriori specificazioni provengono poi dal regolamento n. 282/2011 che con riguardo ai *servizi accessori* vi ricomprende quelli «*in relazione diretta con l'accesso a manifestazioni*

mezzo di trasporto prevista; un contratto e le sue proroghe sono considerati contratti consecutivi; tuttavia, la durata del o dei contratti a breve termine che precedono il contratto definitivo a lungo termine non è rimessa in questione purché non sussista una pratica abusiva; parimenti salvo pratica abusiva, contratti consecutivi tra le stesse parti relativi a mezzi di trasporto diversi non sono considerati come contratti consecutivi.

⁷⁰ In merito CERATO S., *Territorialità Iva dei servizi fieristici*, in *Fisco*, 2010, 7440, anche sulla differenza tra servizio fieristico e prestazione complessa.

⁷¹ Sul tema, MASPEP P., *Lo «sdoppiamento» del criterio di territorialità IVA per i servizi culturali e sportivi*, in *Corr. trib.*, 2011, 47.

culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini forniti separatamente alla persona che assiste ad una manifestazione dietro corrispettivo» ed in particolare «l'utilizzazione di spogliatoi o impianti sanitari», ad esclusione invece dei servizi di intermediazione relativi alla vendita di biglietti (art. 33).

Quanto al profilo della trasposizione interna delle previsioni normative fin qui descritte, può affermarsi che il recepimento del legislatore nazionale appare aderente alle fonti comunitarie e si colloca all'art. 7-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 e all'art. 7-*quinques* laddove gli artt. 53 e 54 trovano rispettivamente attuazione alle lett. *b)* ed *a)* del comma 1.

3.2. Criteri alternativi a quello della tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore previsto per i servizi rapporti BtoC

I criteri alternativi previsti per determinate prestazioni quando rese a persone che non siano soggetti passivi sono invece recepiti all'art. 7-*sexies* del D.P.R. n. 633/1972; anche in questo caso le disposizioni nazionali appaiono in linea con quelle di fonte sopranazionale, le quali prevedono la localizzazione dell'operazione:

- nel luogo in cui viene effettuata l'operazione principale per le prestazioni rese da un intermediario che agisca in nome e per conto altrui (art. 46 della direttiva)^{72 73};

⁷² Quanto alle prestazioni di intermediazione in nome e per conto altrui, che ancora la propria localizzazione a quella dell'operazione sottesa (ovvero oggetto dell'intermediazione), può rilevarsi l'allineamento rispetto alla previgente disciplina che si è scelto di mantenere nonostante le difficoltà applicative che tale criterio di collegamento territoriale può creare. La ragione era chiaramente espressa dalla Commissione nella proposta di direttiva COM (2005) 334, dove rendeva la seguente analisi: *«Quando un intermediario presta servizi a consumatori finali che non sono identificati ai fini dell'IVA, tali servizi sono tassati nel luogo in cui viene tassata la transazione principale alla quale sono collegati (fornitura di beni o prestazione di servizi o acquisto intracomunitario). Poiché tale norma non è facilmente applicabile, si è pensato di tassare i servizi prestati da intermediari nel luogo in cui questi sono stabiliti. Una siffatta modifica, tuttavia, desta preoccupazione, poiché i servizi prestati da intermediari stabiliti al di fuori della Comunità eluderebbero la tassazione pur essendo collegati ad attività esercitate sul territorio comunitario. La conseguente distorsione della concorrenza potrebbe venire ulteriormente aggravata dal trasferimento dei prestatori, anche all'interno dell'UE, verso Stati membri che applicano aliquote IVA più basse. Si tratta di un rischio particolarmente elevato in questo tipo di servizi, che non richiedono molte attrezzature o locali, ecc. Tali preoccupazioni sono certamente condivise da moltissimi settori che hanno risposto alla consultazione pubblica, soprattutto il settore dei trasporti, gli operatori turistici e gli agenti di viaggio.*

Sulla base di queste argomentazioni e del fatto che gli svantaggi di un'ulteriore conformità e di una distorsione della concorrenza dovuta a questioni fiscali superano chiaramente i vantaggi del cambiamento di un sistema che, pur senza essere ideale, gli operatori sono riusciti a far funzionare negli anni, la Commissione propone di mantenere l'attuale luogo della prestazione di servizi forniti da intermediari a clienti che non sono soggetti passivi. Anziché, tuttavia, mantenere tali norme nella forma attuale sarebbe opportuno, per garantire una maggior chiarezza, riunirle in un'unica disposizione».

Le nuove previsioni sono dunque oggi contenute all'art. 46 della direttiva che riguarda le prestazioni di intermediazione rese a soggetti non passivi ed hanno trovato ulteriore specificazione agli artt. 30 e art. 31 del regolamento n. 282/2011, laddove in particolare si è precisato che: le prestazioni di servizi degli intermediari di cui al prefato articolo della direttiva comprendono non solo le prestazioni di servizio degli

- in funzione delle distanze percorse per le prestazioni di trasporto di beni, diverse da quelle intracomunitarie e nel luogo di partenza del trasporto invece per le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni (artt. 49 e 50)^{74 75};
- nel luogo in cui sono materialmente eseguite, per le perizie ed i lavori relativi a beni mobili materiali nonché per le attività accessorie ai trasporti, quali operazioni di carico, scarico, movimentazione ed affini (art. 54)⁷⁶;
- nel luogo di stabilimento del destinatario per il noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto a persona che non sia soggetto passivo (art. 56, come modificato a decorrere dall'1 gennaio 2013);
- nel luogo in cui il committente comunitario (non soggetto passivo) sia stabilito quando la prestazione di servizio sia resa tramite mezzi elettronici da un soggetto passivo che fuori dalla Comunità abbia stabilito la sede della propria attività

intermediari che agiscono in nome e per conto del *destinatario* delle prestazioni intermedie ma anche le prestazioni di servizi rese da intermediari che agiscono in nome e per conto del *prestatore* delle prestazioni intermedie; che i servizi resi da intermediari in nome e per conto terzi e consistenti nell'intermediazione della fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga rientrano nel campo d'applicazione della regola generale di localizzazione per il *BtoB* ed in quella speciale dell'art. 46 per il *BtoC*. A commento delle previsioni BANCALARI M. – COALOA F.T., *Regolamento (CE) n. 282/2011, artt. 26, 27, 28, 29, 30, 31 e 41 – Territorialità IVA delle prestazioni generiche*, cit.

⁷³ Sono escluse dall'ambito applicativo dell'art. 7-*sexies*, lett. a) le intermediazioni su beni mobili, in quanto soggette all'art. 7-*quater*, lett. a), come chiarito anche dalla circolare n. 37/E del 29 luglio 2011 dell'Agenzia delle Entrate.

⁷⁴ Osservava la Commissione nella proposta di direttiva COM (2005) 334 che «*La norma vigente stabilisce che, nel caso di trasporto intracomunitario di beni per persone non identificate ai fini dell'IVA, si considera luogo della prestazione il luogo di partenza. Ciò significa che una società di trasporti che effettui un trasloco transfrontaliero per una persona che non è soggetto passivo deve prelevare l'IVA nello Stato membro in cui ha inizio il trasporto. Tali società sono quindi assoggettate all'IVA in tutti gli Stati membri a partire dai quali effettuano traslochi.*

Benché tale sistema sia ritenuto alquanto gravoso per gli operatori interessati, non sarebbe opportuno ripristinare la regola generale o quella della distanza percorsa. Desta preoccupazione il fatto che la tassazione di tali servizi nel luogo in cui è stabilito il prestatore potrebbe indurre il prestatore a trasferirsi in uno Stato membro che applica aliquote IVA più basse o addirittura in un paese terzo. Tale preoccupazione è stata condivisa da numerose persone che hanno risposto alla consultazione pubblica. Tenuto conto della situazione, si preferisce mantenere la deroga, che gli operatori già conoscono.

Il principale svantaggio di questa norma consiste nel fatto che le società di trasloco sono obbligate ad assolvere ai loro obblighi di materia di IVA in ciascuno Stato membro nel quale iniziano il trasloco. Tale problema, tuttavia, potrebbe venire risolto in larga misura applicando il meccanismo dello sportello unico, che consentirebbe a dette società di centralizzare i propri obblighi in un unico luogo».

⁷⁵ Sul tema delle prestazioni di trasporto BASILAVECCHIA M., *La territorialità delle prestazioni di servizi nell'IVA: immediata efficacia delle direttive europee e ritardi del legislatore domestico*, in *Riv. dir. navig.*, 2010, 3 ss.

⁷⁶ Si noti che fino al 2009 si poteva fruire del regime di non imponibilità di cui all'art. 40, comma 4-*bis* del D.L. n. 331/1993 – se il committente era stabilito in un altro Stato UE ed i beni dopo la lavorazione erano inviati in uno Stato membro diverso da quello del prestatore – ovvero all'art. 9, n. 9) del D.P.R. n. 633/1972 per i beni inviati dall'UE dopo la lavorazione. A partire dal 2010, in ogni caso, l'operazione è esclusa dal campo d'applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 7-*ter* a prescindere dalla destinazione dei beni a seguito della lavorazione.

economica o ivi disponga di una stabile organizzazione a partire dalla quale i servizi siano resi, ovvero, in mancanza, sia domiciliato o abitualmente residente (art. 58);

- infine, ancora una volta nel luogo di stabilimento del destinatario per i servizi di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione nonché per i servizi resi per via elettronica, quando resi a persona che non sia soggetto passivo (art. 58, così come modificato a decorrere dall'1 gennaio 2015).

Interessante osservare che la scelta nazionale nell'attuazione della direttiva sia stata nel senso di inserire all'art. 3 del D.Lgs. n. 18/2010 alcune disposizioni che si applicheranno dall'1 gennaio 2013 e che costituiscono per l'appunto l'adeguamento della legislazione interna a quella comunitaria quanto ai noleggi non a breve termine.

Non è invece contenuto nel decreto citato la trasposizione (con effetti dal 2015) delle modifiche che saranno apportate alle prestazioni di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione nonché ai servizi elettronici.

Si limita infatti a prevedere l'art. 7-*sexies*, c. 1 del D.P.R. n. 633/1972, alla lett. *f*) che si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi «*le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero*» e alla lett. *g*) che parimenti si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi «*le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione, quando sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato a committenti residenti o domiciliati nel territorio della Comunità e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate*» (nel qual caso il legislatore nazionale si è anche avvalso, come anticipato sopra, della facoltà accordata dall'art. 59-*bis* della direttiva).

Non viene in altri termini presa in considerazione, neppure con decorrenza 2015, l'ipotesi di servizi prestati a un soggetto non passivo da un operatore comunitario, nel qual caso secondo la disciplina sovranazionale *pro futuro* sarà comunque applicabile il criterio del luogo di stabilimento del committente.

Quanto infine ai criteri speciali che si applicano ai rapporti *BtoC* quando il committente è extra-UE, è l'art. 7-*septies* ad individuare una serie di prestazioni che in deroga a quanto stabilito dall'art. 7-*ter*, c. 1, lett. *b*) – secondo cui le prestazioni rese da soggetti passivi nazionali a privati sono soggette ad IVA in Italia – non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il committente sia un privato domiciliato e residente fuori della Comunità, anche qualora l'utilizzo del servizio avvenga in Italia (salva l'eccezione prevista per i servizi di

telecomunicazione e di tele-radiodiffusione richiamata al precedente par. 4 e che costituisce ancora esercizio della facoltà prevista all'art. 59-*bis* della direttiva n. 2006/112/CE).

La disposizione rende attuazione all'art. 59 della direttiva, il quale a sua volta si modella, senza apportarvi significative modifiche, sul previgente art. 9, par. 2 lett. *e*) della VI direttiva. In tal senso la Commissione nella proposta di direttiva COM (2005) 334 osservava che «*Quando i servizi contemplati dall'attuale articolo 9, paragrafo 2, lettera e) vengono prestati a destinatari non stabiliti nella Comunità, il luogo della prestazione viene attualmente considerato come se fosse situato fuori della Comunità. Tale situazione andrebbe mantenuta*».

3.3. La rilevanza temporale dei servizi ai fini dell'applicazione delle nuove regole

Un profilo rilevante in punto di territorialità, di recente oggetto di modifiche da parte del legislatore nazionale è quello relativo al momento nel quale l'operazione è da intendersi realizzata, da cui la nascita del debito d'imposta.

L'anomalia che presentavano le previsioni nazionali rispetto alle fonti sopranazionali si era accentuata con l'entrata in vigore del nuovo sistema della territorialità; i due ordinamenti appaiono tuttavia avere oggi trovato parziale ricomposizione a seguito dell'intervento del D.Lgs. n. 18/2010 prima e dell'entrata in vigore della legge Comunitaria 2010, L. 15 dicembre 2011 n. 217⁷⁷ poi, che hanno apportato alcune rilevanti modifiche all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1973 già analizzato al capitolo I, recante “*Effettuazione delle operazioni*”. Ulteriori interventi si rinvencono inoltre nella L. 24 dicembre 2012 n. 228, che da un lato modifica i tempi di fatturazione per determinate operazioni (art. 21, c. 4 del D.P.R. n. 633/1973), dall'altro contestualmente interviene sul momento di esigibilità dell'imposta (art. 6, penultimo comma)⁷⁸.

Rammentiamo che prima delle modifiche la previsione nazionale attribuiva rilevanza, al fine di determinare il momento di realizzazione della prestazione di servizi, all'atto del pagamento del corrispettivo, ovvero, se antecedente, al pagamento dell'acconto o all'emissione di fattura limitatamente agli importi pagati o fatturati. Il legislatore nazionale aveva infatti optato, al recepimento della VI direttiva, per la facoltà ivi prevista all'art. 10, di agganciare la rilevanza dei servizi al pagamento piuttosto che all'ultimazione della prestazione, limitatamente a talune operazioni ovvero a talune categorie di operazioni.

⁷⁷ A commento, BANCALARI M. – COALOA F.T., *Legge comunitaria 2010 (L. 15 dicembre 2011, n. 217) - Iva: le modifiche della Comunitaria 2010*, in *Fisco*, 2012, 805; PEIROLO M., *La Comunitaria 2010 modifica il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi*, in *Corr. trib.*, 2012, 173; MANTOVANI M. – SANTACROCE B., *Iva sui servizi intra-Ue con le regole dei beni*, in *Il Sole-24 Ore*, 16 gennaio 2012.

⁷⁸ Sul tema GAVELLI G. – SIRRI M. – ZAVATTA R., *Più tempo per i servizi generici*, in *Il Sole-24Ore Speciale*, 8 gennaio 2013.

L'ampiezza della deviazione del criterio generale, stante l'adozione generalizzata per tutti i servizi, già oggetto del vaglio della giurisprudenza comunitaria⁷⁹, ha dovuto confrontarsi con le modifiche al sistema IVA intervenute con la direttiva n. 2008/8/CE, la quale attraverso l'introduzione di un meccanismo fondato sul binomio imponibilità/non imponibilità delle prestazioni simile a quello degli scambi di beni intracomunitari – meccanismo il quale pone i soggetti economici dell'operazione in relazione immediata⁸⁰ – ha accentuato le criticità del disallineamento. Ciò che ha indotto il legislatore nazionale ad apportare modifiche all'art. 6, in due momenti successivi, progressivamente avvicinandosi al disposto sovranazionale.

In un primo tempo, infatti, nel menzionato art. 6 si è ribadito il collegamento quanto ai servizi tra fatto generatore d'imposta e pagamento del corrispettivo per essi pattuito, dando tuttavia contestualmente attuazione alla previsione di cui al modificato art. 64 della direttiva n. 2006/122/CE che per le prestazioni di servizi per le quali l'imposta è dovuta dal destinatario (in tutti i casi dunque di imponibilità a destino con committente soggetto passivo), effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti nel medesimo periodo, attribuisce rilevanza – quale momento di effettuazione dell'operazione – alla scadenza di ogni anno civile fintanto che non si ponga fine alla prestazione dei servizi^{81 82}.

Se così si conformavano le previsioni nazionali alle fonti comunitarie quanto alle prestazioni di servizi periodiche, una evidente discrasia permaneva quanto alla regola generale

⁷⁹ Si veda la sentenza 26 ottobre 1995, causa C-144/94, caso *Italitica*, nell'ambito della quale la Commissione osservava che l'Italia non avrebbe potuto includere nella deroga di cui all'art. 10 della direttiva tutte le prestazioni di servizi. La sua argomentazione si basava sul testo di detta disposizione, che doveva essere interpretata restrittivamente in quanto costituiva una deroga alla regola secondo cui l'imposta è esigibile all'atto della cessione del bene o della prestazione di servizi e, inoltre, sull'art. 11, lett. C, della direttiva. La Corte di giustizia respingeva tuttavia la tesi della Commissione così motivando: «anche se, come sostiene la Commissione, l'art. 10, n. 2, terzo comma, della direttiva dovesse essere interpretato restrittivamente, occorre rilevare, come ha giustamente osservato il governo francese, che l'insieme delle operazioni menzionate in detta disposizione è costituito da prestazioni di servizi e da cessioni di beni. Nell'ambito di questo insieme le prestazioni di servizi costituiscono un sottoinsieme omogeneo. L'espressione «talune operazioni», che non comporta alcuna restrizione particolare, consente quindi di considerare l'insieme delle prestazioni di servizi».

⁸⁰ Come correttamente osserva CENTORE P., *La revisione della territorialità IVA alla luce del recepimento delle Direttive UE*, cit., 137.

⁸¹ L'art. 6, anteriormente alla più recenti modifiche del 2012, così recitava al comma 3: «Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese. In ogni caso le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della Comunità nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime».

⁸² Lasciava peraltro la direttiva la facoltà agli Stati membri di stabilire che, in taluni casi, diversi da quelli menzionati, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo di tempo si considerassero effettuate almeno alla scadenza di un termine di un anno.

utilizzabile ai fini dell'individuazione della nascita dell'obbligazione tributaria rispetto a servizi transfrontalieri.

L'ulteriore avvicinamento si ha con l'entrata in vigore della menzionata legge comunitaria che ha previsto che la regola generale dell'esigibilità dell'imposta al pagamento del corrispettivo, fermo quanto sopra per i servizi continuativi, sia derogata limitatamente alle *prestazioni di servizi transnazionali*, nel qual caso assume rilievo il momento di effettuazione della prestazione in conformità al disposto di cui all'art. 63 della direttiva n. 2006/112/CE.

Prevede il nuovo comma 6 dell'art. 6⁸³ che *«In deroga al terzo e al quarto comma, le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime»⁸⁴.*

La modifica risultava peraltro necessitata in considerazione della previsione del successivo art. 66 della direttiva n. 2006/112/CE, così come modificato dalla successiva direttiva 13 luglio 2010 n. 2010/45/UE, che esclude che gli Stati membri possano derogare al generale criterio dell'effettuazione al momento dell'ultimazione quando l'imposta relativa ai servizi sia dovuta dal destinatario in *reverse charge* (ed è proprio il caso delle prestazioni transfrontaliere imponibili a destino) ovvero con riferimento alle cessioni di beni effettuate, alle condizioni di cui all'art. 138 della direttiva generale IVA, in esenzione da uno Stato membro all'altro ovvero ai trasferimenti tra Paesi diversi realizzati in esenzione da un soggetto passivo ai fini della sua attività.

Si è dunque così risolto il conflitto tra previsione della direttiva e attuazione nazionale, della quale ulteriore passo verso l'uniformazione sarà il recepimento delle modifiche apportate in punto di esigibilità dell'imposta all'art. 64 della direttiva n. 2006/112/CE dalla direttiva n.

⁸³ Il comma 3 è invece modificato come segue *«Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese».*

⁸⁴ La disposizione si applica alle operazioni effettuate a partire dal 17 marzo 2012 (sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore), ai sensi dell'art. 8, comma 5, L. n. 217/2011.

2010/45/CE che, come avremo modo di sottolineare più oltre, rappresenta una ulteriore convergenza tra disciplina dei beni e regime dei servizi.

Non sono peraltro mancate le critiche di chi ha osservato⁸⁵ che le modifiche, ancorché imposte dalla normativa sopranazionale, comporterebbero complicazioni per i soggetti passivi: in primo luogo, di ordine interpretativo, in quanto i nuovi criteri introdotti (specialmente quello della *ultimazione* del servizio), rispetto al criterio semplice e oggettivo del pagamento del corrispettivo, porrebbero maggiori difficoltà e potrebbero offrire nuovi motivi di contrasto nelle varie interrelazioni (nel rapporto tra prestatore e committente stabiliti in Paesi diversi, come nel rapporto tra ciascuno di essi e la propria amministrazione finanziaria, nonché, indirettamente, nel rapporto tra le diverse amministrazioni); in secondo luogo, di carattere operativo, perché all'atto dell'ultimazione della prestazione occorrerebbe provvedere immediatamente all'emissione della fattura senza la possibilità di rinviare l'adempimento ad un giorno successivo. Dal combinato disposto dei commi 1 e 4 dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 emerge infatti che per ciascuna operazione imponibile deve essere emessa la fattura «*al momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6*». La complicazione operativa avrebbe tuttavia trovato soluzione, anche nelle osservazioni dei critici, quanto meno nei rapporti intracomunitari dal 1° gennaio 2013 per effetto delle disposizioni (direttamente applicabili) degli artt. 222 e 223 della direttiva 2006/112/CE, come sostituiti dalla direttiva 2010/45/UE del 13 luglio 2010⁸⁶.

Vale sottolineare che il Legislatore italiano ha provveduto ad attuare la richiamata direttiva con la citata L. 228/2012 stabilendo al penultimo comma dell'art. 6 che per determinate cessioni di beni l'imposta divenga esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione. Si tratta delle cessioni di cui al modificato art. 21, c. 4 ed in particolare delle cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a

⁸⁵ RICCA F., *Comunitaria 2010: le novità in materia di IVA*, in *L'IVA*, 2012.

⁸⁶ Da un lato, l'art. 222, primo comma, stabilisce che «*per le cessioni di beni effettuate alle condizioni previste dall'articolo 138 o per le prestazioni di servizi per le quali l'imposta è dovuta dal destinatario dei beni o dei servizi a norma dell'articolo 196, la fattura è emessa entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta*», prevedendo dunque un congruo termine per la fatturazione delle operazioni intracomunitarie. Dall'altro, l'art. 223, primo comma, prevede che «*gli Stati membri autorizzano i soggetti passivi a emettere fatture periodiche che riportino i dettagli di diverse cessioni di beni o prestazioni di servizi separate, purché l'IVA relativa alle cessioni/prestazioni menzionate nella fattura periodica diventi esigibile nello stesso mese di calendario*», risolvendo così anche la questione della «fatturazione cumulativa».

Alla luce di tali previsioni osservava RICCA F., ult. op. cit. che attribuendo tali previsioni agli Stati membri la facoltà di imporre un termine per la fatturazione e di stabilire le condizioni per la fatturazione periodica, vi sarebbe stato spazio per risolvere il problema anche in via interpretativa. In ogni caso, gli Stati membri sarebbero stati tenuti a recepire le disposizioni della direttiva 2010/45/UE entro il 31 dicembre 2012, in modo da applicarle dal 1° gennaio 2013, data a partire dalla quale gli artt. 222 e 223 sarebbero stati applicabili anche nell'eventualità di un mancato recepimento nei rispettivi ordinamenti nazionali.

identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione; delle cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente; delle prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7-ter; delle prestazioni di servizi di cui all'art. 6, sesto comma, primo periodo, rese o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea.

4. Il rinnovato interesse per i profili qualificatori dell'operazione

Le modifiche intervenute quanto alla territorialità delle prestazioni di servizi rinnovano l'interesse per i profili qualificatori dell'operazione, di cui ci siamo occupati precipuamente al capitolo I: ciò tanto in riferimento alla distinzione tra cessione di bene e prestazione di servizio, non sempre agevole, quanto alla riconduzione, nell'ambito questa volta dell'area dei servizi, di un'operazione all'una piuttosto che all'altra tipologia di prestazione.

La ragione è da rintracciarsi nella constatazione che l'aver invertito la regola generale di localizzazione valevole per le prestazioni di servizi (dallo stabilimento del prestatore a quello del committente almeno nei rapporti *BtoB*) ha in taluni casi condotto ad una divergenza dei criteri previsti per l'una e l'altra categoria di operazioni (cessioni ovvero prestazioni); con la conseguenza che laddove non vi fosse certezza quanto alla riconduzione di una transazione economica all'area delle cessioni di beni ovvero delle prestazioni di servizi, se prima la sostanziale sovrapposizione dei criteri faceva scemare il problema classificatorio, oggi invece lo stesso torna in tutta la sua evidenza.

È quanto accade con riferimento alle prestazioni di servizi su beni mobili, per le quali le modifiche del 2008 hanno attribuito rilevanza nei rapporti *BtoB* alla regola generale del luogo di stabilimento del committente non operando più la previgente localizzazione in funzione del luogo della materiale esecuzione; con la conseguenza che se prima non era indispensabile distinguere tra cessione di bene e prestazione relativa ad un bene mobile, ai fini della territorialità, ora non può più prescindersi da tale preliminare indagine ai fini di un corretto trattamento dell'operazione.

Ed infatti, come osservato⁸⁷, nel quadro normativo antecedente alle modifiche, l'operazione si considerava effettuata nello Stato membro in cui la stessa era eseguita:

- sia nel caso si trattasse di una cessione di beni mobili in un dato Paese membro, che restassero in detto Stato, ad un cessionario soggetto passivo IVA stabilito in un altro Stato della Comunità;

⁸⁷ MASPES P., *Territorialità IVA: quando le semplificazioni complicano*, in *Corr. trib.*, 2010, 104.

- sia laddove si configurasse una prestazione di servizi relativa a beni mobili eseguita in un dato Stato membro, che nello stesso restassero, ad un committente soggetto passivo stabilito in altro Paese comunitario.

A seguito delle modifiche, invece, la cessione continua a rilevare, come in precedenza, nello Stato di esecuzione, mentre il servizio viene localizzato nello Stato del committente.

Criticità si pongono, per rendere un esempio, con riguardo ai contratti d'appalto aventi per oggetto la produzione di un bene⁸⁸, contratti d'appalto espressamente inseriti dall'ordinamento nazionale tra le prestazioni di servizi ancorché con la previsione dell'applicabilità della stessa aliquota che si applicherebbe nel caso di cessione del bene stesso.

Alcune riflessioni hanno condotto taluno⁸⁹ a prospettare la rimodulazione dei concetti di cessione intracomunitaria e acquisto intracomunitario – prescindendo dal requisito del trasporto – ovvero il ripristino della precedente disciplina (rilevanza nel luogo di esecuzione del servizio) per le prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi IVA relative a beni mobili che al termine della lavorazione non escono dallo Stato in cui la lavorazione è eseguita. Ciò che tuttavia non pare auspicabile se l'obiettivo perseguito è quello della semplificazione, cui ulteriori modifiche del tipo di quelle proposte non sembrano rispondere, ponendosi peraltro le stesse in contrasto con la *ratio* della modifica alla territorialità delle prestazioni relative a beni mobili nei rapporti *BtoB*, chiarita nella proposta di direttiva COM (2003) 822, che si esprimeva come segue: «*in molti casi, un prestatore di servizi può fornire servizi relativi a beni mobili materiali in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito. L'IVA spetta allo Stato membro in cui è stato eseguito il lavoro. Attualmente, ciò significa che è possibile che il prestatore di servizi debba iscriversi presso l'amministrazione fiscale di quello Stato membro e versare l'IVA. Per molte imprese, soprattutto quelle presenti in più Stati membri (per esempio, contratti per servizi e manutenzione pan-UE), ciò può risultare oneroso da un punto di vista amministrativo. Può essere altrettanto complicato per le amministrazioni fiscali esercitare un controllo su queste imprese*».

Ciò chiarito, vale ulteriormente osservare che il profilo qualificatorio dell'operazione mantiene rilievo centrale anche quando debba distinguersi tra *differenti tipologie di servizi*, che rientrino oggi nelle regole generali (dovendosi ricondurre alla categoria dei servizi generici) ovvero in uno degli altri criteri speciali di localizzazione.

⁸⁸ Possiamo qui rammentare, per quanto d'interesse, la già menzionata sentenza 29 marzo 2007, causa C-111/05, resa per il caso *Akiebolaget NN*, con la quale si attribuiva la natura di cessione di bene ad un'operazione di fornitura e posa in opera di un cavo a fibre ottiche, in ragione di alcune peculiari caratteristiche dell'operazione, in particolare: il trasferimento, a seguito di collaudi, del cavo al cliente, che dunque ne poteva così disporre come proprietario; la preponderanza del prezzo del cavo sul costo totale dell'operazione; la limitazione dei servizi forniti alla posa del cavo senza alterazione della sua natura e senza alcun adattamento alle esigenze specifiche del cliente.

⁸⁹ Ancora MASPES P., ult. op. cit., 107.

È il caso, a titolo esemplificativo, delle prestazioni di servizi su beni mobili e delle prestazioni di servizi su beni immobili: la riconduzione di una prestazione al primo o al secondo tipo di servizi, la quale dipende esclusivamente da ciò che si intenda per bene mobile e immobile, modifica infatti oggi la localizzazione della prestazione diversamente che nel passato.

Nel previgente quadro normativo la distinzione tra tali prestazioni di servizi sotto il concreto profilo applicativo non presentava di norma difficoltà poiché i servizi relativi a beni immobili si consideravano effettuati dove questi fossero situati mentre le prestazioni relative a beni mobili lo erano nel luogo in cui venivano materialmente rese; tali luoghi tendevano così a coincidere, con la conseguenza che in caso di incertezza nella qualificazione di un bene (ad esempio un impianto *incorporato* in un immobile), la determinazione del luogo di effettuazione dell'operazione era comunque univoca.

Lo scenario è venuto tuttavia a modificarsi a seguito della direttiva n. 2008/8/CE, tenuto conto che le prestazioni relative a beni mobili quando rese a committenti soggetti passivi sono oggi attratte nella regola generale di tassazione nel luogo di stabilimento del committente, con l'effetto – ai fini della localizzazione dell'operazione – che l'acclaramento della natura del servizio reso diviene essenziale. Si è in tal senso auspicato⁹⁰ un intervento normativo comunitario, sul solco tracciato dal regolamento attuativo n. 282/2011, che chiarisca la nozione di bene mobile/immobile, al momento non pervenuto e cui ha tentato di supplire la prassi interna dell'Agenzia delle Entrate attraverso atti di indirizzo interpretativo⁹¹.

Si rileva infine che proprio la questione delle operazioni complesse, di cui ci si è occupati al par. 3.1. del capitolo I e al par. 2.2.5. del capitolo II quanto al profilo della loro localizzazione, ha interessato la Commissione europea durante l'elaborazione di proposte di modifica alla disciplina della territorialità dei servizi.

In particolare nella già ripetutamente citata proposta COM (2003) 822 la Commissione indicava come la nuova regola sulla territorialità prevista per i servizi *BtoB* fosse in grado di semplificare la materia innanzitutto con riferimento ai *servizi misti*. Osservava infatti che «*Le norme vigenti non si adattano ai servizi misti o aggregati. Questi servizi possono essere*

⁹⁰ MASPES P., ult. op. cit., 108, il quale ipotizza *de iure condendo* due ulteriori soluzioni: l'esclusione delle prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi IVA relative a beni immobili dalla norma speciale, con la conseguente applicazione anche per queste del principio base del committente; ovvero il ripristino della precedente disciplina (rilevanza nel luogo di esecuzione del servizio) per le prestazioni nei confronti di soggetti passivi IVA relative a beni mobili che al termine della lavorazione non escono dallo Stato in cui la lavorazione è eseguita.

⁹¹ Il riferimento è ancora alla circolare n. 37/E del 2011, su cui MASPES P., *Una via d'uscita dal labirinto della distinzione tra servizi su beni immobili e su beni mobili*, in *Corr. trib.*, 2011, 2956 ss. e SETTI S., *Distinzione ai fini IVA tra beni mobili e immobili*, in *Boll. trib.*, 2011, 1686 ss. Viene specificato che si è in presenza di beni immobili quando non sia possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità del bene stesso o quando per riutilizzare il bene in altro contesto debbano essere effettuati interventi antieconomici di adattamento.

caratterizzati da una serie di aspetti diversi, alcuni dei quali, ma non necessariamente tutti, possono essere coperti dall'articolo 9, paragrafo 2, lettera i) vigente. Invariabilmente, si pone il problema di come definire questo tipo di prestazione, in quanto le parti interessate in siffatte operazioni preferirebbero beneficiare del meccanismo dell'inversione contabile, piuttosto che vedere applicata la norma generale. Un esempio di questo tipo di servizi può essere il trattamento dei rifiuti che è una prestazione mista, che comporta una serie di operazioni diverse in successione escluse dal campo di applicazione dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c) vigente. Questo servizio presenta soltanto alcune delle caratteristiche proprie dei lavori relativi a beni mobili materiali di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), quarto trattino e pertanto rientra nel campo di applicazione della regola generale stabilita all'articolo 9, paragrafo 1».

L'esempio è tratto dal caso affrontato dalla Corte di giustizia nella sentenza del 25 gennaio 2001, già citata al precedente capitolo, resa nella causa C-429/97 per la procedura *Commissione c. Repubblica francese*, nella quale i giudici comunitari, proprio tenuto conto delle difficoltà applicative nella specie del criterio speciale della materiale esecuzione, concludevano nel senso dell'attrazione dei servizi di smaltimento rifiuti alla regola di localizzazione generale all'epoca vigente, quella del luogo di stabilimento del prestatore. Ciò che evidenzia come il profilo delle modalità attuative del tributo non debba e non possa essere mai lasciato in secondo piano e come modifiche alla territorialità delle operazioni ed interventi sul meccanismo applicativo d'imposta siano sempre necessariamente contestuali.

Ancora una volta soccorrono le parole della Commissione che con riferimento alle operazioni composite e agli effetti sulla loro localizzazione dell'introduzione del nuovo principio previsto per le transazioni *BtoB*, osservava:

«Per quanto riguarda [...] i servizi aggregati [prestazioni miste], dato che le prestazioni di servizi saranno generalmente tassate nel luogo in cui è stabilito il destinatario e sarà applicato il meccanismo dell'inversione contabile, ogni servizio aggregato rientrerà nella regola generale. In questo modo, sorgeranno meno difficoltà per quanto riguarda l'elenco dei servizi e la nascita di nuovi modelli commerciali (per esempio, i pacchetti che includono una serie di servizi)».

5. Gli effetti della riforma della territorialità sul meccanismo applicativo dell'imposta

Chiarita la nuova disciplina della territorialità dei servizi che ha localizzato “a destino” la tassazione delle prestazioni rese tra soggetti passivi (salve rare deroghe) ed in alcuni casi anche le prestazioni rese a consumatori finali, occorre approfondire come si atteggi l'aspetto più propriamente applicativo del tributo, considerato che il sistema approntato tende a far sì che

l'IVA sia dovuta, quanto ai rapporti commerciali transnazionali, in un Paese diverso da quello di stabilimento primario del prestatore.

Le soluzioni si differenziano ancora una volta a seconda dello *status* del committente. Qualora infatti sia un soggetto passivo ad usufruire di servizi prestati da una persona non stabilita nello Stato membro in cui gli stessi si rendono imponibili, l'intento manifestato nel considerando n. 7) della direttiva n. 2008/8/CE muove nel senso che «*il meccanismo dell'inversione contabile dovrebbe essere obbligatorio [...], vale a dire che il soggetto passivo dovrebbe esso stesso valutare il corretto importo dell'IVA dovuta sul servizio acquistato*». Nell'ipotesi invece in cui il committente sia una persona non soggetto passivo d'imposta, come si legge al considerando n. 8), «*per semplificare gli obblighi delle imprese che operano in Stati membri in cui non sono stabilite, dovrebbe essere istituito un regime che consenta loro di avere un unico punto di contatto elettronico per gli adempimenti relativi all'iscrizione e alla dichiarazione IVA*».

Si prospetta così da un lato l'estensione dell'applicazione del *reverse charge* nei rapporti *BtoB*, dall'altro l'implementazione di un sistema di cd. *sportello unico* che supplisca all'impossibilità pratica di accollare obblighi strumentali oltre che di versamento in capo a consumatori finali.

Un tale strumento consentirebbe agli operatori di adempiere nello Stato membro in cui sono stabiliti a tutti i loro obblighi in materia di IVA per le attività svolte sul territorio comunitario, utilizzando un unico numero di partita IVA per le forniture effettuate in tutta l'Unione ed inviando le dichiarazioni IVA a un portale elettronico dal quale verrebbero poi trasmesse automaticamente ai vari Stati membri in cui gli operatori hanno fornito i beni o prestato i servizi⁹².

Non si presenta tuttavia tale sistema di facile e pronta realizzazione, come meglio chiariremo al capitolo successivo occupandoci di quali criticità ponga il cd. *one stop shop mechanism* nella definitiva realizzazione dell'imposizione a destino.

È così lo stesso *considerando* n. 8) della direttiva a chiarire che «*finché tale regime non sarà introdotto ci si dovrebbe avvalere del regime introdotto per facilitare l'adempimento degli*

⁹² Sullo sportello unico si vedano i documento della Commissione, COM (2004) 728 del 29 ottobre 1994, recante *Proposta di regolamento del Consiglio che modifica il regolamento (CE) n. 1798/2003 per quanto concerne l'introduzione di modalità di cooperazione amministrativa nel contesto del regime dello sportello unico e della procedura di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto*, e COM (2008) 394 del 25.06.2008, Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle Regioni, sul tema "*Pensare anzitutto in piccolo*" (*Think Small First*) - *Uno "Small Business Act" per l'Europa*, nonché l'Allegato A della Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, documento COM (2009) 544 del 22.10.2009, recante *Programma d'azione per la riduzione degli oneri amministrativi nell'UE - Piani settoriali di riduzione e azioni 2009*, in cui il gruppo ad alto livello di parti interessate indipendenti sugli oneri amministrativi sostiene la misura dello sportello unico.

obblighi fiscali da parte dei soggetti passivi non stabiliti nella Comunità». Ciò che significa ricorrere alle figure del rappresentante fiscale ma soprattutto dell'identificazione diretta, già analizzate al capitolo II, previsti quali strumenti attraverso cui i soggetti non stabiliti nel territorio statale ma che ivi realizzino operazioni imponibili assolvono i proprio obblighi d'imposta.

5.1. L'adozione generalizzata ed obbligatoria del reverse charge per i servizi "in entrata"

Quanto dunque alle transazioni *BtoB*, la normativa sopranazionale di riferimento si rintraccia all'art. 196 della direttiva n. 2006/112/CE così come modificato dalla direttiva n. 2008/8/CE, laddove è previsto che l'IVA sia dovuta dai soggetti passivi o dalle persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA quando sia loro resa una prestazione di servizi generica e dunque imponibile nel luogo in cui il committente (soggetto passivo che agisca in quanto tale) abbia fissato la sede della propria attività economica; ciò in tutti i casi in cui il servizio sia reso da un soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro.

Fa da complemento a tale previsione quella di cui al modificato art. 214, che obbliga gli Stati membri a prendere i provvedimenti necessari affinché sia identificato tramite un numero individuale non solo ogni soggetto passivo che effettui nel loro rispettivo territorio cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a detrazione – diverse dalle cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario – ed ogni soggetto passivo ovvero ente non soggetto passivo che effettui acquisti intracomunitari di beni soggetti all'IVA, ma anche ogni soggetto passivo che riceva prestazioni per le quali è debitore dell'IVA a norma dell'articolo 196 (lett. *d*)) ovvero sia stabilito nel loro rispettivo territorio ma che effettui nel territorio di un altro Stato membro prestazioni di servizi per i quali l'IVA sia dovuta unicamente dal destinatario a norma dell'articolo 196 (lett. *e*)).

Viene così generalizzato ma soprattutto reso obbligatorio e soggetto a monitoraggio il meccanismo dell'inversione contabile che prima vigeva facoltativamente per il caso in cui, in deroga alle regole ordinarie, le prestazioni di servizi fossero soggette ad imposta nello Stato del committente (salvo il caso dei servizi relativi agli scambi intra-CE, che seguivano il meccanismo applicativo del tributo regolante gli scambi medesimi e dunque accoglievano il principio della imponibilità/non imponibilità propria di questi ultimi⁹³).

⁹³ Nell'ordinamento interno l'art. 44, oggi abrogato, del D.L. n. 331/1993 prevedeva così che per le prestazioni di cui all'art. 40, comma 4-*bis*, 5 e 6 (prestazioni di servizi relativi a beni mobili in transito tra Stati membri, servizi di trasporto intracomunitario di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni accessorie ai trasporti intracomunitari e relative prestazioni di intermediazione) rese da

Peraltro la novità rilevante è oggi da rintracciarsi nell'ampiezza dei soggetti tenuti all'applicazione dell'inversione contabile, ciò che costituisce diretta conseguenza dell'ampliamento (ai fini della territorialità) della nozione di *soggetto passivo stabilito*. Ed infatti, come anticipato al par. 3.1. del presente capitolo, ancorché l'obiettivo della speciale nozione "allargata" di soggetto passivo non sia *di per sé* quello di estendere l'ambito di coloro che sono chiamati ad applicare l'imposta ma piuttosto di influenzare la determinazione del luogo della prestazione, ciononostante la scelta effettuata assume rilievo anche quanto alle modalità di assolvimento del tributo.

Con la conseguenza che anche gli enti non commerciali identificati ai fini IVA dovranno, in conseguenza del loro *status* di soggetti passivi stabiliti provvedere agli obblighi di documentazione e registrazione dell'operazione nonché a quelli di versamento del tributo con riferimento alle prestazioni di servizi ricevute da prestatori stabiliti in altro Stato, anche quando il servizio sia riferibile alla loro attività istituzionale (nel qual caso gli effetti si produrranno dal lato dell'esercizio del diritto alla detrazione che ne sarà precluso).

Qualche dubbio parrebbe porsi nel caso in cui pur essendo il prestatore stabilito altrove, esso sia fornito di un centro di attività stabile nel Paese in cui la prestazione di servizi si renda imponibile, centro di attività stabile che tuttavia non intervenga nel fornire il servizio.

Emerge tuttavia dalla lettura dell'art. 44 della direttiva n. 2006/112/CE la rilevanza del centro di attività stabile per le *sole* prestazioni dalla stessa fornite, ciò tanto ai fini della localizzazione territoriale dell'operazione quanto – pare potersi affermare – con riferimento agli obblighi strumentali all'assolvimento del tributo. Sicché per le operazioni territorialmente rilevanti effettuate dal centro di attività stabile con committente soggetto IVA o soggetto privato, sarebbe tenuto ad assolvere l'imposta il centro di attività stabile; per le operazioni territorialmente rilevanti effettuate direttamente dalla casa madre estera, nel caso in cui il committente fosse un soggetto IVA stabilito, troverebbe applicazione il *reverse charge* mentre in caso contrario (committente non soggetto passivo) l'operazione andrebbe fatturata dal centro di attività stabile (non è infatti ammessa la nomina di un rappresentante fiscale ovvero l'identificazione diretta in presenza di una stabile organizzazione, come già chiarito al capitolo II).

Quanto alla trasposizione nazionale delle previsioni comunitarie, è l'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 ad essere stato oggetto di profonde modifiche che hanno inciso sulla disciplina previgente la quale come noto disciplinava, con riferimento alle operazioni (sia cessioni di beni che prestazioni di servizi) effettuate nello Stato da non residenti nei confronti di soggetti passivi

soggetti passivi d'imposta non residenti, l'imposta fosse dovuta dal committente se soggetto passivo nel territorio dello Stato.

residenti, un'inversione contabile cd. facoltativa, operante nei soli casi in cui il non residente non fosse identificato direttamente ovvero non avesse un rappresentante fiscale in Italia.

Si è accennato al par. 2 del presente capitolo a come il nuovo art. 17 sia il frutto di due diverse disposizioni comunitarie, l'una obbligatoria e l'altra opzionale. Il legislatore nazionale ha infatti scelto di esercitare con il D.Lgs. n. 18/2010, di modifica delle previsioni del D.P.R. n. 633/1972, la facoltà accordata dall'art. 194 della direttiva n. 2006/112/CE di prevedere che il debitore dell'imposta sia il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi nel caso in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile venga effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA; facoltà peraltro non nuova all'ordinamento comunitario essendo già accordata dalla VI direttiva.

Contestualmente il legislatore ha dato attuazione all'art. 196, compendiando la nuova disciplina al secondo comma dell'art. 17 il quale oggi prevede che gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti *non residenti* nei confronti di *soggetti passivi stabiliti* nel territorio dello Stato siano adempiuti dai cessionari.

Tale regola, ai sensi del successivo comma quarto, non trova applicazione per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato. Il che parrebbe confermare come la forza di attrazione della stabile organizzazione non operi per le operazioni attive poste in essere direttamente dalla casa madre nei confronti di soggetti passivi d'imposta, tenuti al meccanismo dell'inversione contabile⁹⁴.

⁹⁴ Nell'interpretazione resa dall'Amministrazione finanziaria italiana (cfr. circolari dell'Agenzia delle Entrate 21 giugno 2011 n. 36/E e 18 marzo 2010 n. 14/E), peraltro, neppure la circostanza che il cedente o il prestatore sia identificato ai fini IVA nel territorio nazionale direttamente o tramite rappresentante fiscale assumerebbe rilievo in presenza di un committente soggetto passivo, operando anche in tal caso il meccanismo dell'inversione contabile. La conferma proviene dalle modifiche apportate all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 dalla L. n. 228/2012 che prevede che «*nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331*». Sul tema SIRRI M. – ZAVATTA R., *Soggetti non residenti, oneri sul destinatario*, in *Il Sole-24Ore Speciale*, 8 gennaio 2013.

In realtà, come osservato (RICCA F., «Pillole interpretative» *sulla territorialità IVA e sull'inversione contabile*, in *Corr. trib.*, 2011, 689-690), la regola dell'inversione contabile di cui all'art. 17, comma 2 non prevede alcuna eccezione sicché vale anche nel caso in cui il fornitore estero sia titolare di una posizione IVA nel territorio dello Stato (rappresentante fiscale, identificazione diretta, stabile organizzazione e salvo il caso in cui sia quest'ultima a porre in essere l'operazione), poiché tale circostanza non fa venir meno lo *status* di «*soggetto passivo non stabilito*».

Ciò peraltro pone dei profili critici, sotto il profilo sanzionatorio, nel caso in cui l'IVA sia erroneamente addebitata dal fornitore estero al soggetto passivo stabilito in Italia, nel qual caso spetterebbe a quest'ultimo l'assolvimento dell'IVA in Italia mediante autofatturazione, in attuazione della regola generale prevista per i rapporti *BtoB* ed in applicazione il disposto di cui all'art. 6 del D.Lgs. 471/1997.

5.1.1. La linea di demarcazione tra “autofattura” ed “integrazione” del documento attestante la realizzazione dell’operazione ricevuto dal committente.

L’art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 è stato ulteriormente integrato dall’art. 8, comma 2, lett. g), della L. 15 dicembre 2011 n. 217, in vigore dal 17 gennaio 2012, con la previsione per la quale «*nel caso delle prestazioni di servizi di cui all’art. 7-ter rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell’Unione, il committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331*», similmente dunque a quanto già accade per gli acquisti intracomunitari di beni.

Nell’ipotesi delle prestazioni di servizi generiche di cui all’art. 7-ter rese da un operatore comunitario nei confronti di un soggetto passivo d’imposta nazionale, l’imposta – dovuta in Italia perché è ivi residente il destinatario dell’operazione – andrà dunque assolta mediante l’*integrazione* della fattura ricevuta dal prestatore.

Le operazioni interessate dalla nuova normativa sono quelle effettuate a partire dal 17 marzo 2012 e per le quali il committente non dovrà più emettere *autofattura* ma piuttosto seguire, come osservato, le stesse regole dettate per gli acquisti intracomunitari di beni (e già applicabili, fino al 31 dicembre 2009, anche per gli acquisti di determinati servizi da fornitori UE).

Vale sul punto rendere dei chiarimenti in merito alla distinzione tra emissione di autofattura ed integrazione della fattura emessa da altri ma senza addebito dell’imposta, nonché al modo in cui rilevino le due modalità di documentazione dell’operazione per i servizi transfrontalieri.

Una particolarità del nuovo regime dell’inversione contabile sta nel fatto che il prestatore non residente, il quale effettua una operazione non soggetta ad imposta nel proprio Paese di stabilimento ma imponibile nello Stato di stabilimento del destinatario, deve comunque emettere una fattura con indicazione della causale di non assoggettamento ad IVA⁹⁵.

Sul tema ancora RICCA F., ult. op. cit. ma anche SALVINI L., *Il «reverse charge» nelle prestazioni di servizi transnazionali*, cit., 940-941, auspicando una mitigazione del profilo sanzionatorio per chi non abbia assolto l’IVA in *reverse charge* laddove l’IVA sia stata irregolarmente assolta nello Stato della controparte non residente.

Il tema delle sanzioni è stato oggetto delle modifiche introdotte dalla L. n. 228/2012 che intervenendo sugli obblighi di fatturazione ed allargandoli alle operazioni extra-territoriali nei confronti di chiunque effettuate, ha altresì inciso sull’art. 6 citato del D.Lgs. n. 471/1997, per cui risultano oggi sanzionabili la mancata documentazione o registrazione di operazioni non imponibili, esenti ma anche non soggette ad IVA, con comminazione di una sanzione commisurata (tra il 5% ed il 10%) al corrispettivo non documentato o non registrato. Sul tema BRUSTERRA M., *Sanzioni fino al 200% del tributo*, in *Il Sole-24Ore Speciale*, 8 gennaio 2013.

⁹⁵ SALVINI L., ult. cit., 939.

Ai sensi dell'art. 220 della direttiva n. 2006/112/CE, che non ha subito modifiche ad opera della dir. n. 2008/8/CE, ogni soggetto passivo assicura infatti che sia emessa, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, una fattura per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo (è esclusa la fatturazione alle persone fisiche consumatori finali per le ragioni di cui al par. 3.2.2 del precedente capitolo).

La fatturazione dei servizi resi a soggetti passivi, ancorché imponibili in luogo diverso da quello di stabilimento del prestatore, discende dunque dalle ordinarie e generali previsioni comunitarie in tema di documentazione dell'operazione realizzata, disposizioni queste dalla quali in parte si discosta, per i motivi già evidenziati al capitolo II, la disciplina nazionale.

Quest'ultima, a seguito delle modifiche alla territorialità, si è tuttavia contestualmente confermata al dettato comunitario prevedendosi all'art. 21, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972, a seguito delle modifiche introdotte ad opera del D.Lgs. n. 18/2010, che: «*La fattura deve essere emessa anche per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'articolo 7-bis, comma 1, e per le prestazioni di servizi rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter, nonché per le operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 38-quater [...]*»⁹⁶. Con la conseguenza anche le prestazioni di servizi "escluse" dal campo di applicazione dell'IVA per difetto del requisito della territorialità devono essere documentate se rese ad operatori economici europei, così recependosi il disposto sovranazionale.

La fatturazione è peraltro imprescindibile presupposto dell'ulteriore obbligo strumentale imposto ai prestatori del servizio, dalla normativa comunitaria prima e nazionale poi, da rinvenirsi nella compilazione di appositi elenchi riepilogativi delle operazioni effettuate, cd. elenchi INTRASTAT, nei quali a seguito delle modifiche apportate dalla direttiva n. 2008/8/CE all'art. 262 della direttiva n. 2006/112/CE sono da includersi *anche* le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi IVA⁹⁷.

⁹⁶ La sostanza della previsione rimane invariata a seguito delle modifiche apportate dalla L. n. 228/2012, nonostante la riformulazione del testo. Si veda il successivo par. 5.2.1 per osservazioni ulteriori.

⁹⁷ Prevede in particolare il nuovo art. 262 che «*Il soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA deposita un elenco riepilogativo contenente i seguenti elementi:*

- a) *gli acquirenti identificati ai fini dell'IVA cui ha ceduto dei beni alle condizioni previste all'articolo 138, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettera c);*
- b) *le persone identificate ai fini dell'IVA cui ha ceduto dei beni che gli sono stati ceduti tramite gli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 42;*
- c) *i soggetti passivi e le persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA cui ha prestato servizi, diversi dai servizi esenti da IVA nello Stato membro in cui la prestazione è imponibile, per i quali il destinatario dei servizi è debitore dell'imposta conformemente all'articolo 196».*

L'introduzione di tale adempimento, finalizzato al controllo delle operazioni effettuate, è stato recepito dal legislatore nazionale all'art. 50, comma 6 del D.L. n. 331/1993, laddove si prevede che *«I contribuenti presentano in via telematica all'Agenzia delle dogane gli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari, nonché delle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità e quelle da questi ultimi ricevute. I soggetti di cui all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, presentano l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi di cui al comma 1 dello stesso articolo 7-ter, ricevute da soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità. Gli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi di cui al primo ed al secondo periodo non comprendono le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario»*.

Importante rilevare come il legislatore nazionale abbia peraltro scelto di includere negli elenchi INTRASTAT anche le prestazioni di servizi ricevute dai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, anche quando si tratti di enti non commerciali, obbligo questo aggiuntivo che ha sollevato alcune critiche quanto al rispetto del principio di proporzionalità con riferimento agli scopi perseguiti, da rintracciarsi nella necessità di provvedere ai necessari controlli e di combattere l'evasione che nel meccanismo del *reverse charge* in particolare può annidarsi⁹⁸.

In sintesi, il prestatore comunitario del servizio è tenuto ad obblighi di fatturazione che sfociano nella presentazione di elenchi riepilogativi delle operazioni effettuate; ciò che tuttavia non esime il destinatario della prestazione che sia soggetto passivo e che operi in *reverse charge* ad alcuni peculiari ed ulteriori adempimenti: quali l'integrazione della fattura ovvero l'autofatturazione⁹⁹ nonché la registrazione del documento.

La ragione dell'autofatturazione è facilmente rintracciabile nel fatto che laddove il prestatore sia un soggetto extra-comunitario lo stesso non avrà alcun obbligo di emettere fattura

⁹⁸ Cfr. GIORGI M., *Le «simmetrie» del sistema IVA in vigore dal 2010*, cit., 9, secondo il quale l'elevato rischio di evasione e le conseguenti esigenze di controllo connesse al meccanismo di funzionamento del tributo basato sulla simmetria non imponibilità-imponibilità hanno comportato una estensione degli obblighi formali che sembrano particolarmente gravosi per i soggetti privi di una adeguata organizzazione.

⁹⁹ Prevede l'art. 21, comma 5 che *«nelle ipotesi di cui all'art. 17, secondo comma, il cessionario o il committente deve emettere la fattura in unico esemplare, ovvero, ferma restando la sua responsabilità, assicurarsi che la stessa sia emessa, per suo conto, da un terzo»*.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E ha indicato un caso nel quale il contribuente, con riferimento ai servizi ricevuti, non è soggetto all'obbligo di autofatturazione. Si tratta dell'ipotesi in cui i servizi ricevuti siano esenti, quali i servizi di finanziamento e assicurazione, che qualora a loro volta resi beneficiano dell'esonero dall'emissione di fattura ai sensi dell'art. 22, comma 6, n. 1) del D.P.R. n. 633/1973.

o documento ad essa assimilabile, a meno che non esista una normativa nazionale sovrapponibile a quella dell'IVA che glielo imponga; nella prima ipotesi nessuna fattura da integrare giungerà al committente, che necessariamente dovrà avvalersi di una autofattura per assolvere l'imposta.

E tuttavia un documento che attesti l'effettuazione dell'operazione esiste nel caso di servizi intracomunitari, problema postosi all'indomani dell'entrata in vigore delle nuove previsioni ed affrontato anche in via interpretativa dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 12/E del 12 marzo 2010 dell'Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa.

Ci si chiedeva infatti se i committenti soggetti passivi italiani che ricevessero fatture per prestazioni “generiche” da soggetti passivi UE potessero, ai fini dell'assolvimento degli obblighi, continuare ad applicare l'imposta integrando materialmente la fattura del fornitore anziché mediante emissione di autofattura, stante la sostanziale equivalenza dei due sistemi.

La soluzione resa era affermativa: *«in ambito comunitario, la prestazione di servizi continua ad essere documentata dal prestatore con fattura, ancorché trattasi di operazioni “fuori campo” IVA. Ciò stante il committente (nonostante la norma contenuta nel decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18 faccia riferimento all'autofattura) conserva la facoltà di integrare il documento ricevuto dal prestatore con l'IVA relativa, fermo restando l'obbligo di rispettare le regole generali sul momento di effettuazione dell'operazione».*

La scelta veniva peraltro ribadita nella successiva circolare n. 37/E del 29 luglio 2010, dove si chiariva che ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione della prestazione non assumeva alcuna rilevanza il momento di ricezione della fattura estera (diversamente da quanto previsto, in materia di acquisto intracomunitario di beni, dall'articolo 39 del decreto legge n. 331); tuttavia, i committenti che ricevevano da soggetti UE servizi disciplinati, ai fini della territorialità, dalla regola generale di cui all'articolo 7-ter, avrebbero potuto scegliere tra l'emissione dell'autofattura e l'integrazione del documento ricevuto dal prestatore comunitario con la relativa IVA italiana, fermo restando l'obbligo di rispettare le regole generali sul momento di effettuazione dell'operazione.

Ebbene, l'integrabilità della fattura emessa dal prestatore comunitario è definitivamente e legislativamente accordata dal menzionato art. 17, così come modificato dalla legge comunitaria per il 2010 e poi ancor più di recente dalla L. n. 228/2012.

Appare importante osservare¹⁰⁰ in merito che al di là dell'aspetto materiale dell'integrazione della fattura del fornitore in luogo dell'emissione dell'autofattura, la nuova disposizione inserita nel secondo comma dell'art. 17, D.P.R. n. 633/1972 realizza effetti ulteriori, in quanto consente al committente nazionale di assolvere gli obblighi d'imposta con la tempistica definita nella

¹⁰⁰ In tal senso RICCA F., *Comunitaria 2010: le novità in tema di IVA*, cit.

specifica disciplina degli acquisti intracomunitari, partendo dalla fattura del fornitore comunitario, anziché nei modi e termini ordinari (emissione dell'autofattura al momento dell'effettuazione della prestazione), diversamente dunque da quanto in precedenza richiesto dalla prassi amministrativa.

La nuova disposizione trova tuttavia applicazione soltanto per le prestazioni generiche rese da fornitori comunitari, con la conseguenza che negli altri casi (prestazioni generiche acquistate presso fornitori extracomunitari, nonché prestazioni «specifiche» acquistate presso fornitori esteri in genere), il committente nazionale continuerà ad assolvere gli obblighi d'imposta nei modi e termini ordinari (emissione di autofattura *ex art.* 21, registrazione *ex art.* 23, D.P.R. n. 633/1972) con riferimento al momento di effettuazione della prestazione, determinato ai sensi delle disposizioni dell'art. 6, D.P.R. n. 633/1972, come integrate dalla stessa legge comunitaria e sopra richiamate¹⁰¹.

La peculiarità descritta del nuovo regime quanto all'operatività dei distinti meccanismi dell'autofatturazione e dell'integrazione della fattura da altri emessa induce ad una considerazione che guarda contestualmente alle differenze ma anche alle analogie con la disciplina degli acquisti intracomunitari.

Pare indubbiamente corretto affermare¹⁰² che per l'attuazione del criterio che comporta la tassazione ordinaria del servizio nello Stato della destinazione il legislatore comunitario ha scelto un metodo diverso da quello adottato per le cessioni di beni transnazionali; ed infatti in quest'ultimo caso il criterio di tassazione nel Paese di destinazione è stato realizzato attraverso la non imponibilità della cessione e l'assoggettamento ad imposta dell'operazione effettuata dal cessionario (acquisto intracomunitario o importazione), con la conseguenza che si vengono a verificare due fatti generatori, l'uno in capo al cedente, l'altro in capo al cessionario.

Diversamente per le prestazioni di servizi da assoggettare ad imposta nello Stato del committente si applica un meccanismo di inversione contabile in base al quale il prestatore effettua un'operazione non soggetta ad IVA e il committente soggetto passivo stabilito è individuato quale debitore d'imposta.

E tuttavia quando la transazione avente ad oggetto servizi avviene tra soggetti comunitari, le modalità applicative del tributo si avvicinano maggiormente a quelle che modellano gli acquisti intracomunitari, assumendo la prestazione di servizi intracomunitaria una pregnanza particolare.

Lo dimostra l'esistenza di un obbligo di fatturazione dell'operazione in capo al prestatore e la possibilità per il committente di integrare la fattura ricevuta, sulla scorta della disciplina degli

¹⁰¹ Sul punto anche BANCALARI M. – COALOA F.T., *Legge comunitaria 2010 (L. 15 dicembre 2011, n. 217) - Iva: le modifiche della Comunitaria 2010*, in Fisco, 2012, 805.

¹⁰² In questo senso SALVINI L., *Il «reverse charge» nelle prestazioni di servizi transnazionali*, cit., 936.

scambi intra-UE, così come l'inclusione di tali operazioni in elenchi riepilogativi atti a garantire il controllo della competenti amministrazioni finanziarie nazionali.

La ragione pare da rintracciarsi nella constatazione che se il criterio della tassazione a destinazione è uno strumento per attrarre "imponibile" alla Comunità quanto alle prestazioni rese da operatori extracomunitari (al pari di quanto accade per le importazioni), quando il servizio nasce e rimane all'interno della Comunità l'elemento che acquista rilievo è quello del riparto del gettito tra Stati (rispetto ad una operazione che è di per sé imponibile, in uno Stato ovvero in un altro).

Ecco allora sorgere quella stessa necessità di controlli che ha segnato l'istituzione del regime transitorio degli scambi di beni intracomunitari e che ha condotto, in sostituzione dei controlli doganali, i Paesi dell'area comunitaria a dotarsi di un sistema di scambio di informazioni introdotto col Regolamento CEE n. 218/1992, che per la prima volta ha imposto agli operatori economici l'obbligo di compilare periodicamente appositi modelli denominati INTRASTAT, riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari effettuati nel periodo ed ora anche delle prestazioni di servizi intracomunitarie¹⁰³; informazioni che confluiscono oggi in un sistema informatico di gestione e archiviazione dei dati denominato *Vat Information Exchange System (VIES)*, che fra l'altro consente agli operatori commerciali di verificare anche il numero di identificazione IVA della propria controparte, da cui l'importanza quanto alle indagini che il prestatore del servizio deve effettuare quanto allo *status* del proprio committente.

5.2. L'esclusione dal campo di applicazione IVA dei servizi "in uscita"

Si è fin qui posto l'accento sui servizi "in entrata" nel territorio dello Stato italiano vagliando in particolare il comportamento da tenersi da parte del committente soggetto passivo stabilito.

Dal lato delle prestazioni definibili "in uscita" possono parimenti rendersi interessanti osservazioni; l'adozione di un criterio di localizzazione a destino per le operazioni *BtoB* se obbliga infatti i committenti soggetti passivi italiani ad operare in *reverse charge*, determina contestualmente che le operazioni attive poste in essere da operatori economici stabiliti in Italia

¹⁰³ Non era peraltro mancato chi avesse osservato come l'obbligatorietà dell'emissione dell'autofattura creasse una discriminazione (in realtà oggi eliminata o almeno temperata dalle modifiche introdotte all'art. 17, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972) tra gli acquisti intracomunitari di beni e le prestazioni di servizi intracomunitarie. Pur essendo il risultato sostanziale il medesimo (doppia registrazione, neutralità dell'imposta, etc.), si determinava infatti una sorta di "doppio binario" tra gli acquisti di beni e quelli di servizi (con fornitore UE), pur in presenza di un obbligo comune: la compilazione degli elenchi INTRASTAT da parte dell'operatore nazionale (acquirente o cedente) sia per indicare il corrispettivo riferito alle transazioni di beni, sia per quello relativo agli acquisti di servizi. In questo senso CERATO S., *La territorialità delle intermediazioni (B2B) su beni mobili: novità 2010*, cit.

siano *escluse* dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del requisito territoriale: ci si riferisce a tali operazioni come ad operazioni “*fuori campo IVA*”¹⁰⁴ ovvero “*non soggette*” all'imposta¹⁰⁵ per difetto di territorialità, il che non esclude anzi piuttosto sottintende almeno per le prestazioni di servizi intracomunitarie che le stesse siano imponibili altrove.

Il nuovo regime territoriale ha in questo senso comportato che operazioni in precedenza qualificate come “*non imponibili*” siano oggi “*escluse*” dal campo di applicazione dell'imposta, con gli effetti che vaglieremo al successivo paragrafo.

Interessate dalla modifica sono state innanzitutto le prestazioni di servizi intracomunitarie, già disciplinate dal D.L. n. 331/1993 ed ora ricondotte alla disciplina generale di cui al D.P.R. n. 633/1972.

Le voci più critiche hanno parlato di una penalizzazione ingiustificata e discriminatoria¹⁰⁶, osservando che nel regime attuale:

- mentre la cessione di beni intracomunitaria, effettuata per rendere un esempio da cedente italiana a favore di acquirente soggetto passivo d'imposta in Francia, è non imponibile nel Paese ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993, con applicazione dell'imposta a destino (integrazione con imposta francese da parte dell'acquirente);
- nel caso in cui la suddetta cessione sia “procacciata” da un agente italiano, che abbia agito in base ad un mandato della società acquirente francese, tale intermediazione, pur riferita ad un'operazione sottostante qualificata come cessione intracomunitaria non imponibile, è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, in quanto rilevante nel Paese del committente, dovendo peraltro comunque essere emessa fattura.

Anche le prestazioni di servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui all'art. 9 del citato decreto sono state incise dalla nuova disciplina.

Come chiarito dalla circolare n. 37/E dell'Agenzia delle Entrate, infatti, le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 18/2010 in materia di territorialità, impongono altresì una riconsiderazione dell'ambito di operatività delle disposizioni di cui all'articolo 9, c. 1 del D.P.R. n. 633/1972, le quali continuano a trovare applicazione (solo) per le operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies (non anche quando le operazioni siano escluse in applicazione dei criteri di collegamento territoriale ivi previsti).

Con la conseguenza che sono irrilevanti agli effetti dell'IVA le operazioni rese nei confronti di un committente non stabilito nel territorio dello Stato ancorché la fattispecie sia presa in considerazione anche dall'articolo 9, c. 1 mentre continuano a essere non imponibili le

¹⁰⁴ CERATO S., ult. op. cit.

¹⁰⁵ SALVINI L., *Il «reverse charge» nelle prestazioni di servizi transnazionali*, cit., 939.

¹⁰⁶ CERATO S., ult. op. cit.

operazioni rese nei confronti di committenti stabiliti nel territorio dello Stato ove ricadenti nell'ambito applicativo delle prestazioni di cui al primo comma dell'articolo 9¹⁰⁷ 108.

Si è già osservato al capitolo II come esclusione e non imponibilità siano preordinate allo stesso fine di esonerare dalla tassazione la transazione il cui consumo avvenga altrove. Ciò che non toglie che gli effetti dell'appartenenza all'una ovvero all'altra categoria siano diversi, come emerge da quanto segue.

5.2.1. *Gli effetti dell'esclusione dal campo di applicazione IVA*

L'esclusione, dal punto di vista del diritto interno, delle prestazioni di servizi rese da soggetti passivi italiani dall'area del campo di applicazione dell'imposta (in Italia) in tutti i casi in cui il servizio sia assoggettato a tassazione a destino, produce effetti rilevanti sotto molteplici profili.

Vale innanzitutto analizzare l'aspetto dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta dall'operatore economico italiano nell'esercizio della propria attività quando gli acquisti di beni e servizi effettuati afferiscano ad operazioni *non soggette* ad imposta nel territorio dello Stato.

Si tratta di un profilo che in realtà non mostra particolari criticità in quanto l'esclusione da imposta delle prestazioni di servizi rese dal prestatore nazionale non inficia il diritto di quest'ultimo di detrarre l'IVA assolta sugli acquisti in relazione a tali servizi effettuati, convergendo sul punto disciplina comunitaria e nazionale.

¹⁰⁷ Precisa inoltre la circolare che poiché dall'introduzione, a partire dal 1993, della nuova disciplina degli scambi intracomunitari, i concetti di importazione e esportazione assumono rilevanza non più con riferimento al territorio dello Stato, ma con riferimento al territorio comunitario (che ai fini doganali rappresenta un unicum), in tale prospettiva è da ritenere che le anzidette previsioni di non imponibilità possano trovare applicazione, per i servizi acquistati da committenti stabiliti nel territorio dello Stato, anche quando le predette fattispecie (esportazione, importazione, transito) si verificano nel territorio di uno Stato diverso dall'Italia.

¹⁰⁸ Sul tema era peraltro già intervenuta l'Amministrazione nazionale con la risoluzione n. 134/E del 20 dicembre 2010, interpellata sul trattamento da riservarsi ai servizi di trasporto di beni (resi ad un soggetto passivo nazionale) in cui il luogo di partenza fosse situato in uno Stato membro diverso dall'Italia ed il luogo di arrivo in uno Stato extra-UE. Già in quell'occasione infatti l'Agenzia delle Entrate, richiamando l'art. 146, par. 1, lettera a) della direttiva n. 2006/112/CEE che considera quali cessioni all'esportazione «*le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità*», tenuto conto che la prestazione di trasporto dei beni era per l'appunto collegata ad una *cessione all'esportazione*, affermava che la stessa prestazione godeva del regime agevolato di cui all'art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale sono non imponibili «*i trasporti relativi a beni in esportazione*».

A commento della risoluzione, DIMONTE M., *La territorialità IVA delle prestazioni di trasporto relative a beni in esportazione tra normativa comunitaria e relative disposizioni di recepimento*, cit., 333 ss. Il caso affrontato era quello di una società esercente attività di commercio all'ingrosso di materiali lapidei, il cui unico mercato di riferimento era rappresentato dallo Stato dell'Arabia Saudita. Nell'ambito della propria attività, l'istante effettuava operazioni consistenti nell'acquisto di tali beni da uno Stato dell'Unione Europea e nella cessione e trasporto degli stessi in Arabia Saudita, tramite agente, per mezzo di nave, direttamente dal Paese membro del fornitore al Paese extra-UE.

Come anticipato infatti al capitolo I, laddove si è trattato del ruolo dell'elemento territoriale nel sistema d'imposta facendo cenno alla sentenza resa per il *caso EGN BV*, l'esercizio del diritto alla detrazione è in questa ipotesi garantito dalla normativa sovranazionale che all'art. 169 della direttiva n. 2006/112/CE (già art. 17 della VI direttiva) prevede che *«il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle [...] sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro»*.

Il diritto è del pari riconosciuto dalla normativa nazionale che all'art. 19, dopo aver escluso la detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'impostazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o non soggette all'imposta (comma 2), deroga all'indetraibilità tanto per le *«operazioni di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 o a queste assimilate dalla legge, ivi comprese quelle di cui agli articoli 40 e 41 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427»* (lett. a)) quanto per le *«operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta»* (lett. b)).

Con la conseguenza che il passaggio all'esclusione da imposta, in particolare quanto alle prestazioni di servizi connesse agli scambi intracomunitari e ai servizi internazionali da un precedente regime di non imponibilità, non incide in alcun modo sulla neutralità del tributo che continua ad essere assicurata agli operatori economici fornitori di servizi, trattandosi di *operazioni non soggette con diritto alla detrazione*¹⁰⁹.

Quanto poi più specificamente alle modalità di fruizione del credito IVA afferente alle operazioni attive non soggette all'imposta, ben può accadere che gli acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da IVA vengano realizzati dall'operatore economico in uno Stato distinto da quello di stabilimento.

In tal caso la normativa sovranazionale riconosce all'art. 170 della direttiva n. 2006/112/CE il diritto al rimborso di tale imposta nella misura in cui i beni e i servizi siano utilizzati ai fini delle operazioni di cui all'art. 169 nonché delle operazioni per le quali l'imposta è dovuta unicamente dall'acquirente o dal destinatario a norma degli artt. da 194 a 197 e dell'art. 199.

Il rimborso dell'IVA è effettuato secondo le modalità d'applicazione previste dalla nuova direttiva n. 2008/9/CE ovvero, per i soggetti passivi che non sono stabiliti nel territorio della Comunità, secondo le modalità d'applicazione stabilite dalla direttiva 86/560/CEE (art. 171 della direttiva n. 2006/112/CE).

¹⁰⁹ In questi termini SALVINI L., ult. op. cit.

Le modifiche alla disciplina dei rimborsi sono state recepite dal legislatore italiano che ha appositamente introdotto gli artt. 38-*bis1* e 38-*bis2* al D.P.R. n. 633/1972.

E tuttavia la realizzazione di prestazioni di servizi “*fuori campo IVA*” produce ulteriori effetti che meritano di essere oggetto di indagine¹¹⁰.

Si è già menzionato il profilo della fatturazione e la previsione dell’art. 21, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972 come modificato dal D.Lgs. n. 18/2010 da cui discende l’obbligo di emissione della fattura pur a fronte di operazioni escluse dal campo di applicazione dell’imposta.

Vale qui ulteriormente osservare che se l’intervento del 2010 estendeva l’obbligatorietà della fatturazione alle ipotesi di committente soggetto passivo d’imposta stabilito in altro Stato UE, conformemente al dettato sovranazionale, la legge di stabilità n. 228/2012 ne ha ulteriormente dilatato i contorni.

Anteriormente all’1 gennaio 2013, data di decorrenza dei nuovi interventi, nessun obbligo di fatturazione sussisteva infatti in capo al prestatore quando la prestazione di servizi fosse esclusa dal campo di applicazione dell’IVA in Italia per essere il committente un soggetto extra-UE (operatore economico ovvero consumatore finale); l’esclusione si spiegava peraltro alla luce delle considerazioni sopra svolte della particolare pregnanza, anche sotto il profilo dei controlli, che caratterizza le transazioni intracomunitarie e non anche verso l’extra-UE, non sussistendo in tal caso alcun interesse ad assoggettare l’operatore ad un obbligo di documentazione dell’operazione che rimane fuori dal campo di operatività del tributo (poiché non si pone alcun problema di individuazione del luogo (comunitario) di assoggettamento ad imposta).

Con le modifiche della legge di stabilità la fattura diventa tuttavia necessaria anche per tutte le operazioni effettuate extra-UE a prescindere dalla *status* e/o dal luogo di stabilimento del cessionario/committente¹¹¹, in attuazione del disposto di cui all’art. 221 della direttiva n.

¹¹⁰ Sugli effetti dell’esclusione CERATO S., *La territorialità delle intermediazioni (B2B) sui beni mobili: novità 2010*, in *Fisco*, 2010, 817 ma anche SALVINI L., ult. op. cit., con particolare riguardo al profilo dell’acquisizione dello *status* di esportatore abituale e della formazione del *plafond*.

¹¹¹ Prevede il nuovo c. 6-*bis* dell’art. 21 che «*I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate quando non sono soggette all’imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell’ammontare dell’imposta, le seguenti annotazioni con l’eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:*

- a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all’articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell’imposta in un altro Stato membro dell’Unione europea, con l’annotazione «inversione contabile»;*
- b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell’Unione europea, con l’annotazione “operazione non soggetta”».*

Sul tema CENTORE P., *In fattura i beni «extraterritoriali»*, in *Il Sole-24Ore*, 3 gennaio 2013 e MANTOVANI M. – SANTACROCE B., *L’IVA targata 2013 si rifà il look*, in *Il Sole-24 Ore Speciale*, 8 gennaio 2013.

2006/112/CE che facoltizza gli Stati ad imporre obblighi di fatturazione per ipotesi diverse da quelle contemplate nella direttiva stessa.

In linea con l'esclusione dal campo IVA, l'art. 20 del D.P.R. n. 633/1972 precisava invece a seguito dell'intervento di cui al D.Lgs. n. 18/2010 che le prestazioni di servizi non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7-ter non avrebbero concorso alla formazione del volume d'affari.

Anche tale disposizione è stata oggetto di ulteriori modifiche ad opera della L. n. 228/2012 che ha abolito, con evidente novità, la loro espressa esclusione dal volume d'affari.

Un ultimo profilo ha infine dato luogo a dubbi e criticità, inducendo i commentatori delle modifiche a sottolinearne il carattere penalizzante e discriminatorio.

Trattandosi infatti di prestazioni di servizi *non soggette* ad imposta, il prestatore stabilito in Italia non può più far confluire le prestazioni in oggetto nel novero delle operazioni che danno diritto alla formazione dello *status* di esportatore abituale: mentre prima i servizi internazionali e quelli connessi agli scambi intracomunitari costituivano operazioni “non imponibili” gli stessi divengono ora operazioni “fuori campo” IVA e non rientrano dunque più tra le operazioni che concorrono alla formazione del cd. *plafond* di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.

Si sono già indagate le criticità concernenti lo *status* di esportatore abituale e la gamma di operazioni che concorrono alla possibilità di acquistare in sospensione d'imposta al capitolo 2, par. 3.2.1., laddove si è chiarito il rapporto tra normativa nazionale e comunitaria, la seconda peraltro più restrittiva della prima.

È tuttavia indubbio che a seguito delle modifiche in punto di territorialità la facoltà per l'operatore economico di acquistare beni e servizi senza che gli sia addebitata l'IVA subisce forti limitazioni.

La principale conseguenza è che non essendo più prevista in favore del prestatore del servizio stabilito la facoltà di acquistare nei limiti del *plafond* senza applicazione dell'imposta – come invece accade per chi effettua cessioni di beni all'esportazione o intracomunitarie non imponibili – lo stesso rimarrà inciso dall'anticipazione finanziaria del tributo, situazione che potrebbe risultare gravosa per quei contribuenti che prima effettuavano prestazioni di servizi generiche imponibili in Italia, così come per quei soggetti non residenti e senza stabile organizzazione che acquistano beni e servizi in Italia e li rivendono sempre nel territorio dello Stato (triangolazioni Italia-Italia). Con il nuovo regime della territorialità, infatti, gli stessi saranno gravati da un'IVA sugli acquisti da chiedere a rimborso, non potendola compensare con l'IVA sulle vendite per le quali si applicherà sempre il *reverse charge*¹¹².

L'irrelevanza delle operazioni escluse ai fini della qualifica di esportatore abituale è tuttavia confermata anche dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E citata, che in merito ai

¹¹² Così SALVINI L., ult. op. cit.

servizi internazionali e connessi agli scambi internazionali di cui all'art. 9, passati dall'essere non imponibili all'esclusione, ha espressamente affermato quale diretta conseguenza della modifica che «*Tali operazioni sono quindi irrilevanti ai fini della verifica dello status di soggetto abilitato a effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta e della determinazione del plafond a tale fine spendibile*».

5.3. *Le modifiche agli artt. 8, 8-bis, 9 e al regime di perfezionamento passivo.*

Correlativamente agli interventi in punto di territorialità, con il D.Lgs. n. 18/2010 sono state apportate alcune modifiche alla disciplina delle operazioni “*non imponibili IVA*” ulteriori a rispetto a quelle analizzate al precedente paragrafo.

Si deve innanzitutto segnalare la soppressione della disposizione di cui all'ultimo comma del previgente articolo 7 del D.P.R. n. 633/1972, in base alla quale le operazioni di cui ai successivi articoli 8, 8-bis e 9 non si consideravano effettuate nel territorio dello Stato, e della disposizione di cui al comma 9 dell'articolo 40 del D.L. n. 331/1993, che recava analoga previsione con riferimento alle operazioni intracomunitarie.

Come chiarito dalla circolare n. 37/E citata, il significato da attribuire a tali disposizioni era quello di stabilire la non applicazione dell'imposta per le operazioni dalle stesse menzionate (cessioni all'esportazione ed operazioni assimilate, servizi internazionali, cessioni intracomunitarie, altre operazioni intracomunitarie disciplinate dal previgente articolo 40 del decreto legge n. 331).

Tali operazioni sono ora definite come operazioni *non imponibili* all'imposta¹¹³ (si vedano le modifiche apportate agli artt. 8 e 9 del D.P.R. n. 633 nonché all'art. 41 del D.L. n. 331/1993, quest'ultimo già in linea con tale impostazione anche anteriormente a tali modifiche), secondo la circolare in maggior aderenza con il dettato sopranazionale che le classifica tra le operazioni esenti che non limitano l'esercizio del diritto alla detrazione.

Immutato rimane invece l'art. 8-*bis*, sulle operazioni assimilate alle esportazioni, se non per le modifiche apportate dalla legge comunitaria 2010 al fine di uniformare la norma nazionale con la norma sovranazionale di riferimento e alla procedura d'infrazione promossa contro l'Italia¹¹⁴, modifiche che hanno interessato in particolare il comma 1, lett. *a*) della disposizione la quale allo stato prevede che siano assimilate alle esportazioni le sole cessioni di navi destinate alla navigazione d'alto mare, quindi delle imbarcazioni che, per la *ratio* della norma, si avvicinano ad un utilizzo internazionale.

¹¹³ Già l'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 le qualificava tali. *Cfr.* par. 3.2.1. del capitolo II.

¹¹⁴ Procedura d'infrazione n. 2008/4219.

Un accenno particolare merita, infine, il trattamento riservato alle operazioni di reimportazione delle merci comunitarie inviate al di fuori del territorio della Comunità per essere sottoposte a lavorazione, trasformazione o riparazione (c.d. “regime di perfezionamento passivo” o “esportazioni temporanee”)¹¹⁵.

Sino al 31 dicembre 2009, l’IVA sul servizio di lavorazione doveva essere assolta in dogana all’atto della reimportazione della merce e calcolata sulla differenza tra il valore doganale della merce stessa all’atto della reimportazione e quello determinato al momento della temporanea esportazione.

A seguito delle modifiche apportate in materia di *reverse charge*, a partire dal 1° gennaio 2010 si verifica la situazione in cui l’IVA, da esigere in dogana al momento della reimportazione, deve essere anche applicata dal soggetto committente del servizio stabilito in Italia, che ai sensi dell’attuale art. 17 del D.P.R. n. 633 è il debitore dell’imposta dovuta.

Pertanto, come precisato dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 37/E, al fine di evitare effetti distorsivi, il committente che anteriormente alla reimportazione avrà già applicato l’IVA sulla lavorazione al momento di effettuazione della prestazione di lavorazione tramite emissione di autofattura ovvero integrazione della fattura del fornitore estero, al momento della reimportazione potrà documentalmente dimostrare l’avvenuto adempimento ed in tal caso dall’IVA calcolata in dogana dovrà essere sottratta l’imposta già assolta per effetto del predetto meccanismo di autofatturazione della prestazione di lavorazione.

Viene in tal modo scongiurata la possibilità che, in caso di mancato rientro del bene nel Paese, l’imposta sul servizio in questione non venga assolta.

¹¹⁵ Il ricorso al regime del perfezionamento passivo non implica il trasferimento della proprietà dei beni oggetto delle operazioni di lavorazione all’estero. L’esportazione temporanea dei beni medesimi non costituisce pertanto cessione all’esportazione ai sensi dell’art. 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e non concorre alla formazione del *plafond* Iva.

La reimportazione costituisce, invece, ai sensi dell’art. 67, comma 2, del D.P.R. n. 633 citato, operazione soggetta all’imposta. Tuttavia, ai sensi del successivo art. 69, le regole doganali circa l’esenzione totale o parziale dai dazi sono applicabili anche ai fini Iva, con conseguente limitazione dell’imponibile stesso al solo valore aggiunto con la lavorazione, alla duplice condizione però che i beni vengano reimportati dallo stesso soggetto che li aveva esportati o da un terzo per suo conto e che lo scarico avvenga per identità.

CAPITOLO IV

CONVIVENZA DI DISTINTI MODELLI APPLICATIVI DEL TRIBUTO E PROSPETTIVE FUTURIBILI.

SOMMARIO: 1. La “cifra” della territorialità nel sistema d’imposta; 2. La strumentalità della distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi all’applicazione del tributo ed il ravvicinamento dei regimi impositivi alla luce della riforma IVA del 2008; 3. L’evoluzione del sistema d’imposta nella scelta dei meccanismi applicativi; 3.1. Dalla detrazione di imposta da imposta al reverse charge; 3.2. La convivenza dei modelli; 4. Le tappe verso il definitivo abbandono del principio della tassazione all’origine nei rapporti intra-UE e l’affermazione di un sistema “misto” d’imposizione; 4.1. Il “Programma per il mercato unico” contenuto nel documento della Commissione europea COM (96) 328 del 22 luglio 1996: l’idea di un meccanismo macroeconomico di compensazione basato su indicatori statistici; 4.2. La tassazione all’origine mediante l’applicazione di un’aliquota minima unica: la comunicazione della Commissione europea COM (2008) 109; 4.3. L’implementazione di un sistema di cd. sportello unico: ulteriori obiettivi di semplificazione nell’attuazione del principio di tassazione a destino. Il modello del commercio elettronico e delle telecomunicazioni; 4.4. Le conclusioni del Libro bianco sull’IVA: definitivo abbandono della tassazione all’origine ed impulso allo studio della tassazione dei beni sulla base dei flussi contrattuali.

1. La “cifra” della territorialità nel sistema d’imposta

L’analisi che precede e che ci ha condotto – prese le mosse dall’individuazione delle operazioni rilevanti nel sistema d’imposta – ad indagare dal punto di vista del diritto positivo l’evoluzione delle disposizioni comunitarie e nazionali attinenti alla localizzazione territoriale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, induce a concludere il presente lavoro con alcune osservazioni di più ampio respiro sul sistema IVA oggi vigente, che pare avere accentuato la divergenza tra modello reale e modello ideale del tributo.

Tali riflessioni rappresentano la premessa per interpretare le dichiarazioni d’intenti espresse dalla Commissione europea nel *Libro bianco sul futuro dell’IVA*, pubblicato nel dicembre 2011¹, cui sembra potersi attribuire la valenza di una *road map*² attraverso la quale si tenterà di procedere ad una graduale rivisitazione dell’imposta all’insegna di alcuni specifici obiettivi – di semplificazione, efficienza, neutralità e lotta all’evasione e alle frodi, cui peraltro già

¹ Si tratta della già richiamata Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo, COM (2011) 851 del 6 dicembre 2011.

² A commento del *Libro bianco*, CENTORE P., *L’«overview» dell’IVA per il 2012*, in *L’IVA*, 2012; ID., “Libro bianco”: *la revisione dell’IVA europea e il superamento del regime transitorio*, in *Fisc. comm. internaz.*, 2012; OLIVIERI S., *Verso un nuovo e generale sistema dell’IVA*, in *Le Società*, 2012, 240.

rispondevano le direttive del 2008 – e sul quale soffermeremo la nostra attenzione nel paragrafo conclusivo del capitolo.

Si è cercato nel corso della ricostruzione delle previsioni legislative che ha interessato fin qui il lavoro di esplicitarne la *ratio* e di tracciare un filo conduttore con riferimento alle scelte realizzate dalle istituzioni comunitarie sottolineando la rispondenza della scelta dei criteri di collegamento territoriale alla realizzazione del presupposto economico dell'imposta (tassazione del consumo) ma soprattutto il legame che unisce territorialità e modalità di assolvimento dell'obbligazione tributaria. In tal senso l'attenzione è stata rivolta, nei capitoli II e III, alle ragioni che inducono a localizzare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi in un luogo piuttosto che in un altro – con tutti gli effetti che ne conseguono quanto al riparto del gettito tra Paesi membri dell'Unione europea laddove si tratti di cessioni/prestazioni intra-UE –, nonché al trattamento riservato a quelle operazioni che proprio in applicazione dei criteri di localizzazione prescelti assumono rilievo ai fini dell'effettiva assoggettabilità ad imposta in uno Stato UE distinto da quello nel quale l'operatore economico sia stabilito.

Tale *focus* ci ha permesso di verificare le scelte adottate in ordine alle concrete modalità di assolvimento dell'imposta mostrandoci casi in cui l'ordinamento individua un debitore d'imposta *altro* rispetto a colui che ponga in essere la cessione/prestazione: da un lato, l'ipotesi dello scambio di beni intra-UE; dall'altro, i casi, diversi dall'ipotesi precedente, in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato in cui l'operazione è da assoggettarsi ad imposta, nella cui ipotesi è possibile prevedere da parte degli Stati membri che debitore dell'imposta sia il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi imponibile. In entrambi i casi l'istituto che viene in evidenza è quello del *reverse charge* o inversione contabile, spesso utilizzato come sinonimo di *autofatturazione* da parte dell'acquirente accompagnata dall'obbligo di pagare l'imposta, ciò che nel linguaggio comune accomuna le fattispecie descritte ancorché le stesse siano, almeno in linea di principio e per i motivi già indicati, differenti tra loro³.

Il quadro delineato ci permette tuttavia anche di chiarire ed approfondire – a questo punto dell'esposizione – le affermazioni rese nel capitolo introduttivo del lavoro, che se da un lato era animato dalla volontà di descrivere le operazioni rilevanti nel sistema IVA in quanto necessaria premessa all'indagine della loro territorialità, dall'altro ha anticipato le conclusioni cui si intende aderire in merito alla funzione da attribuirsi alla distinzione delle operazioni in “cessioni di beni” e “prestazioni di servizi”, conclusioni che appaiono per l'appunto supportate

³ SALVINI L., *L'IVA tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'IVA comunitaria e nell'IVA interna, in Sovranità fiscale degli stati tra integrazione e decentramento*, Atti del convegno di Ravenna, quaderno di Giurisprudenza delle imposte, 2006.

dall'evoluzione della disciplina della territorialità e dei meccanismi applicativi del tributo che sono stati oggetto di ricostruzione.

Si intende allora procedere come segue nel prosieguo della trattazione: sintetizzando, alla luce della descritta evoluzione legislativa, il ruolo svolto dal profilo “territoriale” delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi nell’IVA; esplicitando come gli ultimi interventi normativi inducano a ritenere che il trattamento IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi stia convergendo, ciò che pare dimostrare la strumentalità della distinzione in categorie di operazioni imponibili rispetto alla concreta applicazione del tributo; supportando ulteriormente tale tesi con un *excursus* quanto alle tappe seguite dalla Comunità europea nella prospettazione di una nuova regolamentazione degli scambi di beni intracomunitari e che ha definitivamente condotto all’abbandono della tassazione nel Paese di origine delle transazioni commerciali tra operatori economici per il consolidamento di un sistema per così dire “misto” in grado di garantire la *fattibilità* del prelievo e l’*effettività* delle entrate IVA.

Muoviamo dunque dall’osservare che l’aspetto fondamentale che emerge dall’analisi della descritta disciplina comunitaria in punto di territorialità è che le successive e ripetute modifiche delle regole di localizzazione delle operazioni rappresentano la faticosa ricerca di un equilibrio tra le esigenze di coerenza sistematica, i controlli delle Autorità fiscali e le aspirazioni di semplificazione dei contribuenti⁴, ciò che emerge con particolare evidenza rispetto alle prestazioni di servizi per le quali le difficoltà di bilanciamento tra i diversi obiettivi vengono accentuate dal carattere peculiare di tali operazioni.

In altri termini – ed è quanto chiaramente risulta dalle più recenti modifiche introdotte con la direttiva n. 2008/8/CE – la territorialità assume una funzione particolare nel sistema dell’IVA che è quella di localizzare le operazioni nello spazio e di destinarle ad una apposita disciplina⁵. Le modifiche alla territorialità operano infatti su un principio fondamentale dell’impianto dell’imposta ed al contempo incidono sulla struttura stessa del tributo nella misura in cui attribuire una dimensione spaziale ad un’operazione economica rientrante nel campo IVA significa al contempo assegnarle, a seconda del livello territoriale, un determinato trattamento impositivo⁶ che risponde per l’appunto alle esigenze sopra indicate: coerenza rispetto all’obiettivo economico della tassazione del consumo, controllo da parte delle competenti Autorità dei comportamenti dei contribuenti e concreta possibilità di assolvere da parte dei soggetti passivi d’imposta il debito tributario sorto, con una particolare attenzione alla

⁴ Come rileva BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 611 e ss. rispetto alle modifiche della territorialità delle prestazioni di servizi.

⁵ Si concorda pienamente in questo senso con MICELI R., *Riforma della territorialità IVA*, in *Treccani - Il libro dell'anno del diritto 2012*, 575.

⁶ In questo senso ancora MICELI R., ult. op. cit., 576.

semplificazione degli adempimenti richiesti agli operatori economici affinché l'IVA non diventi *di per sé* un intralcio agli scambi transnazionali.

Con la conseguenza che nella disciplina IVA della territorialità e nella sua progressiva evoluzione possono anche cogliersi i segni di un cambiamento più profondo dell'imposta, la quale viene a mutare sotto i colpi delle previsioni di eccezioni al meccanismo applicativo *plurifase* a favore di un modello *monofase* la cui introduzione se risponde alla "crisi" del sistema IVA che non riesce a lasciarsi alle spalle il regime transitorio degli scambi intra-UE, è idonea a minarne le stesse fondamenta⁷, profilo questo su cui specificamente ci soffermeremo al successivo par. 3.

In questo senso per l'IVA la rilevanza del territorio di imposizione (o meglio dei territori: nazionale, europeo ed extra-europeo) è una conseguenza non solo dell'oggetto che si vuole tassare (il consumo ovvero la fruizione finale al di fuori della catena economico-produttiva) ma anche strumento per ripartire tra gli Stati membri dell'Unione gettiti ed incombenze di riscossione dell'imposta comunitaria.

Si è sottolineato come la territorialità sia chiamata da un lato a ricoprire un ruolo chiave nel peculiare rapporto che sussiste tra struttura giuridica dell'imposta e sua finalizzazione economica – richiamata al capitolo I –, dall'altro a rappresentare uno dei profili su cui più chiaramente emerge la tensione tra costruzione *ideale* e *reale* del tributo, che dà vita a soluzioni di compromesso incentrate proprio sulla territorialità.

Come anticipato nel capitolo introduttivo, infatti, la struttura ideale dell'IVA viene modellata nelle intenzioni originarie delle istituzioni comunitarie sul principio per il quale tutti i beni e tutti i servizi devono essere assoggettati a tassazione nello Stato del produttore: i prodotti assolverebbero in questo modo le imposte nel Paese di realizzazione del processo produttivo, indipendentemente dalla destinazione o dal mercato di consumo cui siano destinati. Il prodotto porterebbe in altri termini con sé, incorporate nel prezzo, le imposte pagate durante la lavorazione, ciò che permetterebbe di realizzare un vero e proprio mercato interno tra gli Stati membri venendo i confini tra Paesi cancellati poiché il passaggio di beni e servizi non avrebbe rilevanza fiscale alcuna. L'unitarietà del territorio comunitario dovrebbe in questo senso rendere irrilevante la considerazione per cui il consumo può realizzarsi nel diverso Stato in cui risiede il cliente: quest'ultimo nell'ottica comunitaria non sarebbe infatti stabilito in un Paese diverso ma pur sempre nel territorio comunitario, diversamente che per i Paesi estranei, rispetto ai quali

⁷ Come rileva SALVINI L., ult. op. cit.

sarebbe invece inaccettabile attribuire il gettito di un tributo sul consumo allo Stato del fornitore invece che a quello del cliente⁸.

Il difetto di armonizzazione delle legislazioni nazionali con particolare riferimento alle aliquote applicabili ha tuttavia impedito di realizzare un modello IVA del tipo di quello delineato, conducendo piuttosto l'abolizione delle frontiere doganali al mantenimento per così dire "virtuale" di quelle fiscali ed alla conservazione del principio della tassazione a destinazione in tutti i casi di possibili distorsioni del mercato attraverso la previsione di un regime per gli scambi di beni intra-UE fondato sul binomio imponibilità/non imponibilità già descritto (pur destinato nelle aspettative iniziali ad essere abbandonato con l'avanzamento dell'integrazione e dell'omogeneizzazione tra gli ordinamenti nazionali).

L'assunzione di un principio di tassazione a destinazione negli scambi transfrontalieri, associato al peculiare meccanismo d'imposta evidenziato, ha prodotto importanti conseguenze su aspetti essenziali dell'imposta:

- ha innanzitutto aumentato il rischio di frode in ragione dell'interruzione della catena di interessi contrapposti a fronte della circolazione di beni senza imposta per l'esonero da imposizione al passaggio della frontiera;
- in secondo luogo, ha accresciuto le difficoltà nei controlli da parte delle Amministrazioni fiscali;
- ha arrecato poi cambiamenti sul *timing* della riscossione;
- infine, ha impattato su uno dei vantaggi principali dell'IVA in termini di tecnica tributaria, quello per il quale la stessa si applica (o meglio si dovrebbe applicare, tenendo conto di tutte le eccezioni al formulato principio) senza prendere in considerazione la natura del venditore o le caratteristiche della transazione, profilo questo che è venuto ad essere ancor più inciso dalle modifiche alla territorialità dei servizi.

E tuttavia proprio l'estensione del modello transitorio degli scambi di beni intra-UE è stato ritenuto la via da perseguire nel riordino dell'ordinamento IVA nell'impossibilità di realizzare attraverso quella che viene definita la "fiscalità positiva" dell'Unione europea⁹ una convergenza

⁸ In questi termini LUPI R., *L'imposta sul valore aggiunto*, in LUPI R. – CARPENTIERI L. – STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Il Sole24Ore, 2003, 314.

⁹ Il significato di tale espressione può essere ricostruito attraverso le parole di BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 212-213, dove si legge che: «Il principio di armonizzazione si presenta come un criterio direttivo a contenuto positivo, destinato cioè a fissare una regola di integrazione progressiva dei sistemi tributari nazionali e non anche di mera delimitazione e preclusione. [...] Può dunque sostenersi che il principio di armonizzazione si pone in una logica di controtendenza rispetto al principio di non discriminazione e agli altri principi generali dell'ordinamento comunitario rilevanti per la materia fiscale che invece sono orientati [...] a neutralizzare la portata discorsiva e potenzialmente ostruttiva della leva tributaria. Per usare altre parole, si può dire che il principio di armonizzazione esprime una "fiscalità positiva", in cui cioè il potere tributario esercitato dagli Stati membri viene indirizzato verso

tale da assicurare il funzionamento di una tassazione all'origine dei beni e servizi, ad evidenziare una sorta di stallo nella capacità di perseguire da parte delle istituzioni l'obiettivo originario dell'integrazione – che si fermava peraltro inizialmente ad un livello economico – o forse più correttamente la necessità di ricalibrare le scelte effettuate alla luce dell'esperienza concreta maturata, nella consapevolezza che l'integrazione oggi anche politica non sarà un risultato di breve termine, sempre che sia prima o poi destinata a realizzarsi¹⁰.

modelli unitari ed obiettivi omologati e compatibili, a differenza del principio di non discriminazione e degli altri valori generali che stanno ad indicare una “fiscalità negativa”».

Interessanti peraltro in tema le osservazioni dell'Autore in merito a tale seconda nozione, quella di “fiscalità negativa”, in relazione al rapporto tra potere tributario statale e ordinamento comunitario, così definibile (p. 425): «*la fiscalità “negativa”, espressione di una opzione ideologica orientata al mercato e alla neutralità della finanza pubblica, sta ad indicare chiaramente come l'ordinamento comunitario propenda per una regolazione sottrattiva ma non sostitutiva del potere tributario esercitato dai singoli Stati membri, potendosi dunque sostenere [riprendendo la felice intuizione del costituzionalista LUCIANI, L'antisovrano e la crisi delle istituzioni, in Riv. dir. cost., 1998, 124 ss.] che l'Europa si attegga ad anti-sovrano, contrapponendosi al potere nazionale non per introdurre una nuova sovranità bensì per contenere e talora escludere la sovranità degli Stati nazionali*».

La conseguenza è «*la crisi della sovranità assoluta degli Stati [che] porta a rimettere il controllo delle risorse economiche dalla classe politica alle forze che dirigono il mercato unificato, assistendosi così ad una sorta di inversione logica rispetto al tradizionale rapporto tra Stato e mercato: gli Stati cominciano a diventare funzionali ai mercati, conformandosi alle decisioni ed ai nessi emergenti dal confronto tra gli interessi economici ed allontanandosi dalle ragioni sociali della sovranità. Si determina pertanto un chiaro rovesciamento del rapporto tra potere politico e potere economico: il piano delle scelte e delle decisioni operate dagli Stati è sovente subordinato e controllato dalla finanza internazionale e della economia sovrastatale*» (p. 428).

In questa luce, secondo l'Autore, l'assunzione della fiscalità “negativa” a paradigma del potere tributario accentuerebbe ulteriormente i rischi dell'antisovrano poiché «*l'abbandono di ogni connotazione sociale e redistributiva del prelievo fiscale, che viene così riportato ad un mero strumento finanziario di copertura del debito pubblico, vale a promuovere stabilmente la primazia del mercato rispetto ad ogni funzione conformativa e regolatrice del potere pubblico*» (p. 430).

Sicché la tenuta della sovranità fiscale nazionale – e dunque anche gli ostacoli frapposti, ci pare, all'uniformazione delle aliquote IVA – potrebbe essere intesa non come un atteggiamento ostruzionistico o protezionistico degli Stati bensì come la difesa delle costituzioni dall'attacco dell'anti-sovrano, in attesa del perfezionamento dei processi istituzionali che hanno come obiettivo la formazione di uno Stato federale (p. 436).

¹⁰ Coglievano nel segno le osservazioni di COSCIANI C., *Tassazione nel Paese di origine o in quello di destinazione?*, in in VALSECCHI A. – STAMMATI G. – CECCARELLI L. (a cura di), *L'integrazione economica europea all'inizio della seconda tappa*, Roma, 1962, 297, che rilevava come un'armonizzazione fiscale spinta (ed in grado di realizzare il principio della tassazione all'origine) fosse subordinata alla creazione di una finanza federale o di un sistema di compensazione finanziario internazionale. Ed infatti «*armonizzare vuol dire vincolare ogni ulteriore libertà di movimento fiscale dello Stato. [...] Ciò significa, in altre parole, che l'armonizzazione fiscale non presuppone solo un principio di armonizzazione economica ma altresì una politica unitaria dei sei Stati [oggi 27], in quanto è incompatibile – come è stato dimostrato ampiamente – con la sovranità finanziaria dei singoli Stati. E quindi sarà necessario attendere che il mercato evolva dalla disciplina economica unitari dei sei paesi verso una forma di federalismo europeo, con un bilancio unitario, sia pure compatibile con un ampio decentramento nazionale delle funzioni*».

2. La strumentalità della distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi all'applicazione del tributo ed il ravvicinamento dei regimi impositivi alla luce della riforma IVA del 2008

Lo studio della territorialità IVA vale a cogliere un aspetto che ci pare interessante e che attiene alla tradizionale distinzione dicotomica delle operazioni rilevanti in “cessioni di beni” e “prestazioni di servizi”, profilo dal quale ha preso le mosse la nostra ricostruzione.

L'indagine circa la localizzazione nello spazio delle operazioni IVA ci ha permesso di verificare concretamente come la riconduzione di una transazione economica all'una ovvero all'altra categoria sia in grado di produrre conseguenze rilevanti quanto al regime impositivo applicabile all'operazione di volta in volta considerata.

D'altro canto ha dato evidenza di come la qualificazione di un'operazione quale cessione ovvero prestazione non dipenda da caratteristiche intrinseche della transazione (ovvero della nozione di consumo assunta ad oggetto della tassazione) quanto piuttosto sia strettamente connessa a ragioni tecniche nonché di efficienza, certezza, snellezza e semplicità di rilevazione dei fenomeni, come anticipato a conclusione del capitolo I.

È ciò che viene dimostrato innanzitutto dalla diversa definizione di “cessione di beni” e “prestazioni di servizi” a livello comunitario e nazionale – dal che l'inesistenza di una distinzione delle due categorie ontologicamente fondata – ma anche e soprattutto dalle scelte effettuate con riferimento a determinate tipologie di operazioni economiche, orientate non sulla base della “natura” dell'operazione bensì della disciplina IVA che avrebbe potuto alle stesse applicarsi in funzione della loro qualificazione in un senso o nell'altro.

Il riferimento è alle transazioni aventi ad oggetto beni immateriali, in alcuni casi ricondotte alla categoria delle cessioni (è il caso dell'energia elettrica, del gas, del calore e del freddo), altre a quella delle prestazioni di servizi (come per il commercio elettronico diretto), in entrambi i casi finalizzate a garantire una determinata localizzazione spaziale delle stesse cui associare un preciso modello applicativo d'imposta.

La localizzazione dei beni, come sopra riscontrato, tende infatti ad individuare il consumo e dunque il luogo di imposizione della cessione con riferimento a quello di esistenza fisica del bene medesimo; essendo poi le sue movimentazioni suscettibili di controllo, lo spostamento del bene al di fuori dei confini nazionali, cui corrisponde una fruizione in uno Stato distinto da quello di partenza, consente di adeguare il regime impositivo senza eccessive difficoltà, nel senso di garantire l'imposizione nel Paese di arrivo del bene quando la movimentazione avvenga all'interno dell'Unione europea ovvero di esonerare dalla tassazione l'operazione laddove la destinazione sia esterna al territorio comunitario – rinunciandosi in tal caso

all'imposizione in difetto per così dire del presupposto economico della stessa (il consumo sul territorio nazionale/comunitario).

Nell'ipotesi di uno scambio intra-UE la neutralità dell'imposizione rispetto all'operatore economico viene garantita esentando dall'imposta la cessione ed attribuendo la qualità di soggetto passivo a colui che specularmente realizza l'acquisto: ciò che evita che il destinatario del bene, nell'impossibilità di detrarre l'IVA assolta in altro Stato, debba procedere a recuperarla attraverso lo strumento del rimborso e che al contempo consente all'Amministrazione fiscale del luogo di destinazione del bene di verificarne l'arrivo (pur in difetto delle frontiere doganali) e di svolgere gli adeguati controlli; anche nel caso di cessioni all'esportazione, la rinuncia all'imposizione è poi associata all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti da parte dell'operatore economico comunitario, in difetto del quale lo stesso si configurerebbe quale soggetto su cui ricade l'onere economico dell'imposta.

Il luogo di imposizione continua di contro ad essere individuato in quello di esistenza del bene (Stato di partenza) quando la cessione è realizzata nei confronti di un consumatore finale comunitario così derogando al principio che vuole il gettito dell'imposta attribuito al Paese del consumo; eccezione che tuttavia trova spiegazione nell'originaria volontà di adottare in via generalizzata un modello di IVA fondato negli scambi transfrontalieri sulla tassazione all'origine: principio già all'epoca ritenuto realizzabile nei confronti di consumatori finali ma non anche verso operatori economici ed enti non commerciali (sopra certe soglie di acquisto) in mancanza di aliquote armonizzate.

Quanto invece alle prestazioni di servizi, il quadro era ed è maggiormente complesso in quanto l'immaterialità dell'oggetto della transazione crea difficoltà nell'individuazione di criteri di localizzazione in grado di assicurare, quando l'operazione abbia carattere transnazionale, gli adeguati controlli da parte delle Autorità fiscali. Proliferano così i luoghi di localizzazione in funzione delle diverse tipologie di servizi, che progressivamente muovono verso l'individuazione di un luogo *convenzionale* di consumo ancorato ai soggetti della transazione piuttosto che all'oggetto della stessa (ciò che invece rileva per le cessioni di beni): in particolare dapprima legato al luogo di stabilimento del prestatore, oggi anche al criterio del luogo di stabilimento del committente in funzione del soggetto destinatario della prestazione, cui si accompagna la riproposizione di numerosi criteri speciali volti garantire una maggiore coincidenza del luogo di imposizione con quello del consumo.

Si associa in questo modo alle prestazioni di servizi anche un maggior grado di libertà nella valutazione di *dove* sottoporre tali operazioni a tassazione, che come osservato¹¹ ha

¹¹ In particolare MICELI R., *La territorialità Iva nelle "operazioni telematiche"*, in Rass. trib., 2004, 580 ss.

probabilmente condotto in taluni casi a scegliere, con riferimento ad operazioni di difficile qualificazione, proprio la riconduzione alla categoria proprio dei servizi per garantire una migliore gestione del prelievo e dei controlli: così in particolare per il commercio elettronico diretto per il quale risultava per l'appunto preferibile ancorare i criteri di territorialità ai soggetti che realizzavano l'operazione piuttosto che ai beni oggetto della stessa, scelta quest'ultima che sarebbe stata vincolata nel caso l'operazione si fosse qualificata come cessione.

Quanto poi all'opzione operata nel senso della tassazione nel luogo di stabilimento del committente piuttosto che in quello di stabilimento del prestatore, può osservarsi che la localizzazione della prestazione nel luogo di stabilimento del prestatore attraeva ad imposta prestazione consumate fuori del territorio comunitario – scelta che poteva rispondere ad esigenze di gettito ma non anche ad incentivare la concorrenzialità delle imprese comunitarie – e neppure assicurava che il gettito confluisse nelle casse dello Stato di fruizione del servizio quanto alle operazioni interne alla UE, salvi i casi di applicazione dei criteri speciali; vi corrispondeva tuttavia una maggiore facilità nei controlli, che si rivolgevano da parte delle Amministrazioni finanziarie a soggetti stabiliti nel proprio territorio, i quali erano tenuto al versamento dell'imposta nel proprio Stato.

La localizzazione della prestazione nel luogo di stabilimento del committente può allora apparire maggiormente rispondente al fine economico dell'imposta che vuole colpito il consumo finale (ciò che peraltro non è così scontato come dimostra la riproposizione di criteri speciali rispetto alle regole generali previste) ma rende maggiormente difficoltose le modalità attuative del tributo e le verifiche fiscali, difficoltà risolte – ovvero che si tenta di risolvere – attraverso l'attribuzione di oneri strumentali e di assolvimento del tributo proprio in capo al destinatario della prestazione, nei confronti del quale può così anche rivolgersi il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria – la quale non è in tal modo tenuta ad operare un controllo su chi stabilito nello Stato non sia – del comportamento dallo stesso tenuto.

Emerge da quanto precede che tanto per le cessioni di beni quanto per le prestazioni di servizi la scelta dei loro criteri di localizzazione risponda alla volontà di colpire il consumo ma anche di assicurare il funzionamento dell'imposta e del pari come a sua volta il meccanismo applicativo del tributo discenda direttamente dalle scelte realizzate in punto di territorialità quanto alle transazioni transnazionali.

Con la conseguenza che individuato un modello generale di applicazione che privilegia la tassazione a destinazione negli scambi intracomunitari sia di beni che di servizi la dicotomia sopra evidenziata tra categorie di operazioni viene a scemare, per lasciare peraltro idealmente

spazio ad un'unica nozione di bene giuridico rilevante ai fini del diritto tributario che includa beni materiali, immateriali e servizi intesi come diritti di credito¹².

È quanto accade con le modifiche apportate dalla direttiva n. 2008/8/CE che assimilano il regime delle prestazioni comunitarie ed internazionali a quello previsto per gli scambi di beni intra-UE, attraverso la proposizione anche nell'ambito dei servizi, come meglio chiarito al capitolo III, della diversificazione del principio territoriale applicabile in funzione della natura del soggetto destinatario del bene o del servizio e contestualmente generalizzano lo strumento dell'inversione contabile come modalità di assolvimento dell'imposta che si affianca a quella ordinaria fondata sugli istituti della rivalsa e della detrazione.

Interessante peraltro osservare come l'avvicinamento della disciplina IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi non si limiti al profilo della localizzazione e delle modalità di attuazione del tributo bensì coinvolga altri di quegli aspetti analizzati al capitolo I su cui si ripercuoteva l'inclusione di una operazione nell'una ovvero nell'altra categoria.

Vale in tal senso rammentare le modifiche apportate all'art. 64 della direttiva n. 2006/112/CE dalla direttiva 13 luglio 2010, n. 2010/45/UE, che anche con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione rendono la disciplina IVA delle cessioni e delle prestazioni sovrapponibile. Si prevede così che le *cessioni continuative di beni* su un periodo superiore ad un mese di calendario, spediti o trasportati in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni inizia e ceduti in esenzione IVA o trasferiti in esenzione IVA in un altro Stato membro da un soggetto passivo ai fini della sua attività, conformemente alle condizioni fissate all'articolo 138 (regolante gli scambi intra-UE), si considerano effettuate alla scadenza di ogni mese di calendario fintanto che non si ponga fine alla cessione.

Non può non cogliersi l'identità di *ratio* rispetto all'ulteriore previsione che interessa le prestazioni di servizi e che sancisce che laddove le stesse diano luogo all'assoggettamento ad imposta nel luogo di stabilimento del committente e siano effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno, parimenti non comportando versamenti di acconti o pagamenti nel medesimo periodo, si considerano effettuate alla scadenza di ogni anno civile, fintanto che non si ponga fine alla prestazione dei servizi.

La tendenza ad attribuire alle cessioni e alle prestazioni un unico trattamento è peraltro confermata dal par. 3 dell'art. 64 che prevede che gli Stati membri possono stabilire che in taluni casi le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo di tempo si considerino effettuate almeno alla scadenza di un termine di un anno.

¹² La tesi come anticipato al capitolo I è riconducibile a PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova 2003.

Il che evidenzia come finora il diverso regime riservato a cessioni di beni e prestazioni di servizi abbia trovato giustificazione in scelte di tecnica tributaria che oggi trovano invece spazio per essere rivisitate nell'intento di semplificare una disciplina che è andata progressivamente complicandosi e assumendo caratteri che ne impediscono la regolare e spontanea attuazione¹³.

3. L'evoluzione del sistema d'imposta nella scelta dei meccanismi applicativi

3.1. Dalla detrazione di imposta da imposta al reverse charge

L'evoluzione del sistema IVA mostra una progressiva incisione delle modifiche normative sul peculiare carattere plurifase dell'imposta, che abbiamo descritto al capitolo I soffermandoci sulla struttura del tributo nel modello delineato alla sua introduzione.

L'applicazione dell'IVA in tutte le fasi della catena economico-produttiva risponde infatti all'obiettivo di tassare il consumo finale e di rendere neutrale l'applicazione del tributo negli scambi precedenti tale consumo. Si configura dunque tratto essenziale dell'imposta, almeno nell'ordinario suo meccanismo di funzionamento, il quale veniva così costruito¹⁴:

- applicazione dell'imposta in modo *generale* sulle operazioni aventi ad oggetto cessioni di beni e prestazioni di servizi;
- *proporzionalità* al prezzo percepito dal soggetto passivo d'imposta quale contropartita dei beni e servizi forniti;
- *riscossione in ciascuna fase* della produzione e della distribuzione, compresa quella della vendita al minuto;
- *neutralità* a prescindere dal numero di operazioni effettuate precedentemente e applicazione sul solo valore aggiunto dei beni e servizi attraverso lo strumento della detrazione dall'IVA dovuta all'Erario – in relazione all'effettuazione di una operazione di cessione di beni o prestazione di servizi – di quella versata all'atto dell'acquisto di beni e servizi impiegati per l'effettuazione dell'operazione stessa.

¹³ Per riprendere in tema alcune osservazioni di BORIA P., *Diritto tributario europeo*, cit., 306, «*emerge [infatti] una logica di frammentazione dei meccanismi di attuazione dell'IVA in una serie di medio-sistemi o talora di micro-sistemi in ragione delle esigenze peculiari di alcuni settori produttivi o comunque della valutazione di opportunità formulata in sede legislativa circa l'adozione di uno schema applicativo differente rispetto a quello ordinario.*

Se ne può quindi dedurre l'esistenza di una consistente quantità di insiemi normativi nell'ambito della disciplina della stessa imposta (e cioè dell'IVA) che sono improntati a modelli di funzionamento peculiari e divergenti rispetto al sistema base del tributo. Ciò vale in qualche modo a rendere un'idea della complessità concettuale di tale imposta e della necessità di identificare il sistema (o meglio il sub-sistema) di riferimento anche al fine di identificare i principi e le norme applicabili secondo una logica interpretativa fortemente settorializzata».

¹⁴ Come sintetizza GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, 9 ss.

La tecnica di consentire agli operatori economici di detrarre il tributo versato ai propri fornitori, con diritto al rimborso di eventuali eccedenze a credito, si riteneva quello che meglio potesse realizzare il compromesso tra pregi e difetti dei diversi tipi di imposta sulle vendite e sui consumi¹⁵, rispondendo ad esigenze di cautela fiscale ma anche di semplicità nei controlli, oltre a garantire una riscossione frazionata ed anticipata del tributo.

Assoggettare ad obblighi formali ed applicare l'imposta in tutte le fasi della produzione e della distribuzione permetteva infatti una maggiore efficacia nella verifica delle modalità di circolazione di beni e servizi, che potevano così essere seguiti in tutti i passaggi, ciò che parimenti consentiva all'Erario di non vedersi sottratta tutta l'imposta incorporata nella produzione e nella successiva distribuzione nel caso in cui in una delle fasi la stessa non venisse versata.

L'applicazione generalizzata rispondeva dunque meglio alle esigenze di quei Paesi con un accentuato frazionamento della struttura economica, tra cui l'Italia, caratterizzata soprattutto negli anni '60 del ventesimo secolo da una distribuzione fortemente frammentata e che proprio per questo fu tra gli Stati che si opposero all'introduzione di un'imposta applicata al solo stadio del consumo finale e quindi all'ipotesi di non applicare il tributo a tutti coloro che semplicemente si fossero qualificati come imprenditori o professionisti¹⁶.

Veniva dunque originariamente respinto perché ritenuto non abbastanza sicuro sotto il profilo dell'interesse fiscale proprio il modello dell'imposta monofase, che in epoche successive ha trovato un nuovo spazio di applicazione fino ad assumere oggi pari riconoscimento rispetto al sistema fondato su rivalsa/detrazione¹⁷.

È un meccanismo basato sulla simmetria non imponibilità/imponibilità, per usare un altro espressivo binomio, quello del tributo monofase che, come sopra rilevato, si è andato ad affermare nelle ipotesi di assoggettamento ad imposta di una operazione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del cedente/prestatore e che trova giustificazione nella maggiore semplicità rispetto al meccanismo addebito/detrazione (che non può funzionare tra Stati in assenza di strumenti di gestione e riparto del gettito, ovvero in un mancanza di un diritto alla detrazione transfrontaliera), semplificazione bilanciata tuttavia dalla necessità per l'operatore economico di indagare sulla natura del destinatario della transazione economica, come da ultimo esplicitato per le prestazioni di servizi transnazionali, poiché l'imposta non trova

¹⁵ Come rileva ancora GIORGI M., ult. op. cit., 15, il quale sottolinea la complessità del meccanismo di funzionamento delineato quanto all'esercizio del diritto alla detrazione.

¹⁶ Come osserva GIORGI M., *Le «simmetrie» del sistema IVA in vigore dal 2010*, in Corr. trib., 2010, 5-6.

¹⁷ In realtà, come rileva GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 16, la possibilità di introdurre un sistema d'imposta monofase che colpisse il consumo finale con aliquote discriminate era previsto dalla I direttiva IVA (art. 2); tale possibilità non era però alternativa con l'IVA bensì concorrente con essa.

applicazione solo in presenza di altro operatore economico, destinatario del bene o del servizio, che agisca nell'esercizio della propria attività.

A questo proposito è stato osservato dai commentatori della riforma come occorra tenere presente che il fornitore spesso non è in grado di indagare sulle effettive generalità del suo cliente poiché tendenzialmente sono le imprese a conoscere meglio i loro fornitori (acquistandone beni e servizi da cui l'insorgere di rapporti di debito) e non viceversa, profilo questo cui tenta di porre rimedio per le prestazioni di servizi proprio il regolamento UE n. 282/2011 sopra analizzato.

Il rischio è che gli acquirenti si qualificano come imprenditori o professionisti per evitare l'addebito dell'IVA e poi destinare il bene così acquistato all'uso personale senza avere scontato l'imposta sul consumo, con conseguente evasione del tributo, ipotesi questa che si aggiungerebbe alle diverse ulteriori forme di fenomeno fraudolenti volti a consentire la monetizzazione da parte dell'acquirente in danno dell'Erario dell'imposta non versata dal cedente e che si stima sottraggano considerevoli risorse agli Stati e conseguentemente all'Unione europea.

E tuttavia è lo stesso regime di esonero dall'imposizione, che di per sé costituisce il mezzo attraverso cui vengono attuate quelle frodi che sfruttano l'esistenza di una fase in sospensione d'imposta e che si sono sviluppate con l'introduzione del regime transitorio degli scambi intracomunitari, ad essere stato analizzato come strumento di lotta all'evasione, trovando oggi applicazione, per ragioni antievasive, anche in una serie di scambi interni.

Lo studio degli effetti dell'introduzione di un meccanismo di inversione contabile *generalizzato* ancorché su base facoltativa è stato promosso dal Consiglio ECOFIN che nella riunione del 5 giugno 2007 chiedeva alla Commissione di esaminare due misure "di più ampia portata" per combattere la frode dell'IVA, in particolare: l'assoggettamento delle operazioni intracomunitarie a imposizione e la possibilità di ricorrere su base facoltativa ad un meccanismo di inversione contabile generale (procedura di inversione contabile generale), contestualmente promuovendo l'analisi della possibile realizzazione in uno Stato membro interessato un progetto pilota sulla procedura di inversione contabile di durata limitata.

Nella successiva riunione del 4 dicembre 2007, nella quale si approvava peraltro l'adozione del cd. VAT Package¹⁸, il Consiglio invitava la Commissione a presentare le sue conclusioni sui lavori relativi alle predette misure, intervenute con la Comunicazione COM (2008) 109, di cui oltre ancora ci occuperemo¹⁹, nella quale pur affermandosi che l'introduzione di una procedura

¹⁸ Consiglio UE del 4.12.2007, comunicato stampa n. 15698/07 del 4 dicembre 2007.

¹⁹ Ha fatto seguito la Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento, al Comitato economico e sociale europea, *su una strategia coordinata per migliorare la lotta contro le frodi a danno*

di inversione contabile generale avrebbe ridotto sensibilmente la cd. frode carosello intracomunitaria, nonché altre forme di frode connesse con le detrazioni, tuttavia si esprimeva la preoccupazione che tale procedura potesse incidere negativamente sulle entrate degli Stati membri a causa di nuove forme di frode – in particolare i consumi non soggetti a tassazione e l'uso improprio della partita IVA –, per combattere le quali sarebbero state necessarie misure di accompagnamento che avrebbero complicato il sistema e creato nuovi oneri a carico delle imprese e delle amministrazioni finanziarie.

Rilevava in particolare la Commissione che con una generalizzata applicazione dell'inversione contabile:

- il sistema si sarebbe fondato sulla distinzione tra i soggetti passivi (che possono effettuare acquisti nell'ambito del sistema di inversione contabile) e tutti gli altri soggetti, con la conseguenza che nuove responsabilità avrebbero gravato sui soggetti passivi onerati di tale individuazione;
- il nuovo meccanismo avrebbe condotto ad un aumento del numero di domande di rimborso da parte dei soggetti passivi che non sarebbero stati più in grado di detrarre l'imposta a monte sui piccoli acquisti, dato che loro operazioni a valle non sarebbero state tassate nell'ambito del sistema di inversione contabile;
- per rimediare alla scomparsa dei pagamenti frazionati, sarebbe poi stato necessario introdurre l'obbligo della dichiarazione compensativa, idonea a permettere una verifica incrociata delle informazioni provenienti dai fornitori e dagli acquirenti;
- il costo per le amministrazioni finanziarie sarebbe dipeso in gran parte dalle misure di controllo da esse messe in atto; se da un lato si sarebbero infatti avuti aumenti delle entrate, grazie alla riduzione della frode legata alle detrazioni IVA, dall'altro controlli specifici sarebbero stati inevitabili in altri settori poiché nel quadro del sistema di inversione contabile, la maggior parte dell'IVA è pagata dai fornitori finali nella catena di produzione che in molti Paesi possono essere più piccoli e meno affidabili delle poche grandi imprese che pagano attualmente un'ampia quota dell'IVA nella maggior parte degli Stati membri: è chiaro in tal senso che il controllo del commercio al dettaglio, per la natura stessa del settore, richiede maggiori risorse, in particolare se tutti i dettaglianti ricevono forniture non soggette a tassazione.

dell'IVA nell'Unione europea, COM (2008) 807 che prevedeva un piano di azione a breve e a medio termine.

Osservava inoltre la Commissione che una tale modifica fondamentale del sistema IVA a seguito dell'introduzione, su base facoltativa, della procedura di inversione contabile generale avrebbe avuto ripercussioni considerevoli sulla coerenza e sull'armonizzazione del sistema IVA dell'UE e sulle sue possibilità di sviluppo futuro. Una Comunità europea con due sistemi IVA fondamentalmente diversi avrebbe infatti dovuto tener conto di entrambi i sistemi in sede di elaborazione e di esame della normativa, ciò che avrebbe creato difficoltà di sviluppo e miglioramento degli stessi, concludendo dunque nel senso che «*il sistema di inversione contabile generale dovrebbe essere introdotto su base obbligatoria in tutta l'UE o abbandonato*». E tuttavia la Commissione non si mostrava convinta del fatto che il modello di inversione contabile fosse lo strumento per rendere il sistema IVA immune dalla frode: pur riconoscendone infatti gli ovvi effetti dissuasivi sulla frode carosello intracomunitaria, si mostrava preoccupata degli altri effetti di un tale cambiamento²⁰.

Ancorché non via generalizzata l'adozione di un meccanismo di inversione contabile volto a contrastare le frodi IVA ha trovato un progressivo allargamento del proprio ambito applicativo in riferimento a settori particolarmente interessati da fenomeni fraudolenti, con conseguente utilizzo di tale strumento non solo nei rapporti transnazionali per i casi sopra analizzati ma anche nella disciplina delle operazioni nazionali.

Le scelte in merito al *reverse charge* cd. interno²¹ hanno trovato inizialmente base giuridica nell'art. 27 della VI direttiva, oggi art. 395 della direttiva n. 2006/112/CE²² fondandosi su apposite procedure di autorizzazione preventiva.

Ad una parziale apertura verso il *reverse charge* in funzione antifrode si è assistito con la direttiva n. 2006/69/CE del 24 luglio 2006, che apportando modifiche all'art. 21 della VI direttiva (oggi art. 199 della direttiva n. 2006/112/CE) ha introdotto la facoltà per gli Stati membri di stabilire che per determinate tipologie di operazioni espressamente individuate debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti esse sono effettuate.

Segna una inversione di rotta la Comunicazione della Commissione COM (2009) 511 del 29 settembre 2009 che ha proposto l'introduzione di un'apposita base giuridica per consentire agli Stati membri di accogliere il meccanismo dell'inversione contabile senza la necessità di una

²⁰ Nuovi spunti di riflessione sembrano provenire dallo studio di fattibilità di innovative modalità di riscossione dell'imposta (in particolare il cd. *split payment model* in applicazione del quale l'acquirente o il destinatario della prestazione avrebbe la possibilità di pagare l'IVA direttamente alle autorità fiscali e l'importo netto al fornitore o al prestatore) e sul quale il Libro Verde ha chiamato gli *stakeholder* ad esprimere la propria opinione.

²¹ Sulla distinzione tra *reverse charge* cd. esterno e *reverse charge* cd. interno, SIMONELLI E.M. – MARCONI M., *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del «reverse charge»*, in Riv. dott. comm., 2010.

²² Si prevede infatti che «*Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali*» (par. 1).

preventiva autorizzazione, quantomeno in determinati settori preventivamente individuati e soggetti a frodi²³.

La proposta è stata tuttavia solo parzialmente attuata prevedendo all'art. 199-*bis* della direttiva n. 2006/112/CE, di nuova introduzione ad opera della direttiva 16 marzo 2010 n. 2010/23/UE, recante *modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi*, la facoltà per gli Stati membri di applicare il regime del *reverse charge* anche alle transazioni nazionali prive di profili di extraterritorialità solo con riferimento ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra²⁴, con conseguente abbandono della concessione di una facoltà più ampia esercitabile da parte dei Paesi membri.

3.2. *La convivenza dei modelli*

L'analisi della nuova territorialità delle prestazioni di servizi e delle ulteriori modifiche apportate dalla direttiva n. 2010/23/UE nonché il quadro delle scelte effettuate dall'Unione per combattere le frodi IVA permette di rendere un triplice ordine di affermazioni:

- che si è uniformato il regime intracomunitario dei servizi a quello dei beni;
- che si è legittimata la previsione di un doppio criterio impositivo (tassazione nello Stato di destinazione e tassazione nello Stato di origine);
- che si è ammessa ufficialmente la convivenza del modello plurifase e di quello monofase all'interno del sistema d'imposta, attribuendo un ruolo sempre più centrale al principio di territorialità quale elemento determinante per il corretto svolgimento del tributo²⁵.

²³ Si leggeva in particolare nella proposta «*A causa dell'incertezza degli effetti della misura e della deroga da essa stabilita al principio fondamentale del pagamento frazionato, il modo migliore di procedere è stabilire una base giuridica specifica per tale applicazione temporanea dell'inversione contabile a taluni beni e servizi, conformemente ai principi enunciati nella comunicazione della Commissione sulle misure di modifica del sistema IVA per combattere la frode*10. Inoltre, l'articolo 395 della direttiva IVA non può essere considerato una base sufficiente per proseguire ed estendere l'applicazione, in diversi Stati membri, di un meccanismo mirato di inversione contabile a determinati beni e servizi. L'obiettivo di combattere le frodi con il meccanismo dell'inversione contabile può pertanto essere meglio conseguito a livello comunitario tramite una direttiva che offra agli Stati membri la possibilità di applicare un tale meccanismo alle cessioni e alle prestazioni nazionali di determinati beni e servizi».

²⁴ Per una disamina completa della funziona originaria e dell'evoluzione dello strumento del *reverse charge*, DI STEFANO V., *Analisi sull'ipotesi di estensione generalizzata del reverse charge*, Tesi di dottorato, LUISS Guido Carli, Dipartimento di giurisprudenza, Dottorato di Ricerca in Diritto tributario delle società, 2012.

²⁵ In questi termini MICELI R., *Riforma della territorialità IVA*, cit., 578.

Vengono così smentite le stesse osservazioni rese dalla Commissione europea nella sopra citata Comunicazione COM (2008) 109 – che peraltro seguiva temporalmente l’approvazione da parte del Consiglio del cd. *VAT Package* – che evidenziava l’inopportunità di creare un doppio binario di applicazione del tributo difficile da gestire e da implementare.

Nei fatti, attraverso l’introduzione di progressive modifiche alcune delle quali anche aventi finalità antievasione, l’affermazione di un sistema duale, tanto dal lato della territorialità delle operazioni quanto da quello del funzionamento del tributo, si è infatti ugualmente realizzata, sollevando i dubbi di chi osserva come l’introduzione ed il progressivo ampliamento dei meccanismi di *reverse charge* pone comunque dei problemi non irrilevanti di tenuta della logica complessiva che ispira il tributo²⁶.

4. Le tappe verso il definitivo abbandono del principio della tassazione all’origine e l’affermazione di un sistema “misto” d’imposizione

A conclusione del nostro percorso può risultare interessante verificare quali tentativi la Commissione europea abbia fatto, prima di giungere alla soluzione affermata con le direttive del 2008, per realizzare quel principio della tassazione dei beni e servizi all’origine che ispirava il modello impositivo alla sua introduzione, per arrivare così ad analizzare le prospettive future che emergono dal *Libro bianco* del 2011.

Vaglieremo due significativi documenti, il programma per il mercato comune COM (96) 328 e la Comunicazione COM (2008) 109²⁷, nonché il peculiare meccanismo del cd. sportello unico previsto dalla direttiva del 2002 sul commercio elettronico ed ora esteso anche ai servizi di telecomunicazione e radiodiffusione resi da operatori comunitari a soggetti non passivi d’imposta, che ci permetteranno di cogliere il passaggio da un modello di tassazione all’origine basato su meccanismi di compensazione tra Stati quanto al riparto del gettito (realizzabili in varie forme) all’assunzione progressiva della consapevolezza che la tassazione a destinazione è

²⁶ Così SALVINI L., ult. op. cit., la quale osserva che la sempre più accentuata divaricazione tra il soggetto che pone in essere l’operazione imponibile e colui che è chiamato a corrispondere all’Erario l’IVA gravante su di essa sembra imporre, se non nell’ordinamento comunitario, quantomeno in quelli degli Stati membri anche alla luce dei principi costituzionali, una complessiva rimediazione dei rapporti intercorrenti tra soggettività passiva “sostanziale” e obbligazione tributaria.

²⁷ Sull’analisi dei citati documenti, CONVENEVOLE R., Come approdare al regime definitivo dell’IVA nell’Unione europea, reperibile in www.ssef.it/sites/ssef/files/Agenda/.../2011/Approdo_IVA_UE.pdf, il quale propone nel proprio lavoro un regime definitivo degli scambi intra-UE basato sulla tassazione all’origine e caratterizzato da tre elementi costitutivi: il quadro VT Europeo (con indicazione anche delle cessioni intra-UE); l’aliquota del 15% applicata alle cessioni intra-UE ad aliquota normale; l’alimentazione del fondo di compensazione (Clearing House Mechanism) mediante due flussi (un primo flusso rappresentato dall’1% dell’Iva versata periodicamente dalle imprese direttamente al CHM – meccanismo identico per tutti gli Stati membri –; un secondo flusso finanziario attivato invece solo dalle amministrazioni di quegli Stati membri che si trovano in *surplus* negli scambi intra-UE).

l'unica realizzabile tra operatori economici, idea che si afferma definitivamente nell'ultima Comunicazione per l'appunto sul futuro dell'IVA.

Il principio della tassazione all'origine può infatti permanere solamente per quelle cessioni e prestazioni che siano rese a consumatori finali, principio che pure subisce deroghe ogni qual volta si stabiliscono criteri di localizzazione dei servizi che rendono l'operazione imponibile in un luogo diverso da quello di stabilimento del committente. Da cui la necessità di trovare accanto al *reverse charge*, non applicabile nei rapporti *BtoC*, altri strumenti di semplificazione ed attuazione dell'imposta nei rapporti transnazionali, alternativi rispetto alla rappresentanza fiscale e all'identificazione diretta, di cui lo sportello unico costituisce esempio.

4.1. Il "Programma per il mercato unico" contenuto nel documento della Commissione Europea COM (96) 328 del 22 luglio 1996: l'idea di un meccanismo macroeconomico di compensazione basato su indicatori statistici

Il primo documento cui si intende fare cenno è il Programma per il mercato unico, COM (96) 328, nel quale la Commissione europea, per la prima volta dopo l'introduzione del regime transitorio degli scambi intra-CE, provava a prospettare un'altra soluzione per il passaggio al regime definitivo articolata su tre punti salienti:

- luogo unico di imposizione per gli operatori;
- meccanismo macroeconomico di compensazione (*clearing*) basato su indicatori statistici e non già di natura amministrativa;
- adozione di aliquote IVA identiche ovvero entro una forchetta molto stretta (normale e ridotta).

La proposta muoveva dalla constatazione che con il regime transitorio nell'Unione europea circolavano all'epoca, in esenzione IVA, beni per un valore totale superiore a 700 miliardi di ECU, da cui la possibilità che parte di essi fosse sviata a vantaggio dell'economia sommersa²⁸ nonché dal rilievo che dalle prime proposte della Commissione per il mercato unico nel 1987 la situazione era poco cambiata, non essendosi registrato nessun progresso nel ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri ed essendo rimasta l'armonizzazione delle aliquote IVA ad un livello assai modesto²⁹.

²⁸ Si vedano le nuove stime dell'economia sommersa nella Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, *su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai paesi terzi*, COM (2012) 351 del 27 giugno 2012, che offre spunti interessanti non solo nel settore dell'IVA.

²⁹ Un resoconto dettagliato nella relazione sul funzionamento del regime transitorio, COM/94/515 del 23.11.1994.

Sulla base degli obiettivi e dei criteri formulati dal Consiglio (snellimento degli adempimenti amministrativi a carico delle imprese e delle amministrazioni e semplificazione della tassazione; nessuna diminuzione delle entrate fiscali degli Stati membri; nessun aumento dei rischi di frode fiscale; mantenimento della neutralità dell'imposta in termini di competitività), la Commissione elaborava dunque un nuovo modello IVA da applicare agli scambi intracomunitari, ritenendo opportuno non limitarsi ad una semplice modifica delle regole impositive introdotte per il periodo transitorio ma intervenire invece sui principi stessi del funzionamento del sistema comune IVA nel suo complesso.

Rilevava infatti la Commissione che:

- il sistema all'epoca vigente, ancora basato sulla possibilità di seguire materialmente i movimenti dei beni, non era più adeguato all'esercizio moderno del commercio;
- tale eredità del passato impediva che l'imposizione delle operazioni commerciali fosse basata sulla contabilità dell'impresa;
- i servizi internazionali rischiavano di sfuggire sempre più all'imposizione IVA per i consumi che si verificano nella Comunità;
- la complessità del sistema e l'assenza totale di certezza giuridica per la maggior parte degli operatori di per sé rappresentava un nuovo ostacolo alle attività economiche transnazionali ed era fonte di plurimi obblighi per le imprese che per poter operare nella Comunità dovevano conoscere nei dettagli la legislazione degli allora 15 Stati membri e la relativa applicazione pratica;
- gli operatori sfruttavano tali divergenze d'applicazione ricorrendo all'ingegneria fiscale, la quale falsa la concorrenza leale nel mercato interno;
- infine, gli effetti di quanto sopra si ripercuotevano tanto sui consumatori (in termini di importante limitazione della loro libertà di rifornirsi alle condizioni di mercato di altri Stati membri e di impossibilità di beneficiare di tutti i vantaggi che avrebbe dovuto offrire loro il mercato unico) quanto sulla Amministrazione finanziaria (in relazione alla perdita di sovranità nel controllo, rischio di frodi o evasione ed impatto sulle entrate IVA).

Alla luce di quanto precede riteneva dunque indispensabile affrontare l'origine dei problemi, la quale risiedeva in alcune delle scelte fatte in passato e giustificate dall'esistenza di Stati nazionali circondati da una frontiera. Occorreva in tal senso eliminare la distinzione fra operazioni nazionali ed operazioni intracomunitarie e permettere agli operatori di ridurre soltanto a due i regimi fiscali applicabili: le operazioni con un paese terzo e quelle effettuate all'interno della Comunità.

L'affermazione del principio per il quale le operazioni effettuate nella Comunità avrebbero dovuto essere soggette ad un trattamento identico, passava per la generalizzazione della tassazione di tutte le operazioni in essa realizzate in luogo del regime transitorio dell'esenzione, ciò che nelle affermazioni della Commissione avrebbe restituito all'imposta l'obiettività progressivamente perduta e realizzato il rafforzamento di due caratteristiche essenziali dell'IVA:

- il meccanismo dei pagamenti frazionati, idoneo ad assicurare l'autocontrollo del sistema fiscale;
- la chiara ripartizione delle responsabilità tra fornitore (fatturazione corretta dell'imposta dovuta) e acquirente (giustificazione delle imposte dedotte).

Rispettato tuttavia il principio d'imposizione delle operazioni effettuate nella Comunità fin dalla loro origine, con l'effetto che l'imposizione e la deduzione divenivano di competenza di una sola amministrazione fiscale, si imponeva la necessità di gestire il riparto del gettito IVA tra Stati, ciò che per l'appunto non si era realizzato con il regime transitorio.

La novità rispetto alle precedenti proposte risiedeva nel fatto che secondo la Commissione la riattribuzione delle entrate non avrebbe dovuto assolutamente basarsi su dati provenienti dalle dichiarazioni fiscali dei soggetti passivi.

Tale approccio sarebbe infatti stato incompatibile con la scelta di un solo luogo d'imposizione per operatore perché avrebbe reintrodotta il controllo della circolazione materiale dei beni. Avrebbe in particolare richiesto la distinzione delle operazioni a destinazione in ciascun altro Stato membro e in questo modo avrebbe contrastato la condizione fondamentale del pari trattamento delle operazioni nazionali e di quelle intracomunitarie.

La semplificazione consistente nell'eliminazione di tale distinzione sarebbe in altri termini stata annullata se a fini di riattribuzione gli operatori avessero dovuto continuare a segnalare nelle loro dichiarazioni fiscali le operazioni intracomunitarie.

Ogni rettifica dell'attribuzione delle entrate avrebbe dunque dovuto basarsi su dati che non provenissero dalle dichiarazioni presentate dagli operatori. Ed allora, si osservava *«poiché il Consiglio [...] ha definito l'IVA come imposta generale sul consumo, la Commissione ritiene che il miglior modo di determinare le entrate di ogni Stato membro corrispondenti al consumo tassato effettuato nel suo territorio consista nel quantificare statisticamente tale consumo»*³⁰.

³⁰ Si legge in particolare nel documento: *«sulla base dei conti nazionali (lato consumi), di tavole input-output opportunamente elaborate e di altre informazioni (inchieste statistiche, rapporti annuali ecc.), è possibile determinare il consumo annuale dei vari settori economici, quali il settore privato e quello della pubblica amministrazione, suddiviso per funzione e ripartito in cifre più dettagliate. Tali informazioni sono disponibili anche per altri settori e sotto settori come gli enti privati senza scopo di lucro, il settore del credito, le imprese di assicurazione, il settore sanitario ecc.*

La quota di ogni Stato membro nel totale delle entrate teoriche IVA di tutti gli Stati appartenenti alla Comunità avrebbe così costituito la chiave di ripartizione del gettito IVA totale, ciò che avrebbe garantito meglio del sistema all'epoca vigente la completa attribuzione delle entrate in funzione di tutto il consumo finale avvenuto nel territorio di ogni Stato membro, tenuto anche conto che il principio d'imposizione nel paese d'origine, pur trovando in quel momento storico un'applicazione limitata, aveva già prodotto un certo spostamento delle entrate fra Stati, senza che fosse stata giudicata necessaria una compensazione.

Un tale sistema comportava tuttavia la necessità di procedere ad una intensa armonizzazione ed evidenziava l'importanza di due peculiari profili: quello della responsabilità collettiva e dell'intensificazione della cooperazione, poiché tutti gli Stati membri sarebbero stati responsabili collettivamente delle entrate globali dell'imposta dovuta ad ognuno di essi in funzione dei consumi effettuati nei loro rispettivi territori.

L'efficacia con la quale ogni Stato avrebbe applicato, controllato e riscosso l'imposta avrebbe inciso direttamente sul bilancio nazionale di tutti gli altri.

E tuttavia, secondo la Commissione, un tale cambiamento avrebbe trovato motivo e giustificazione, nella constatazione che *«il regime transitorio dà agli Stati membri l'illusione di aver conservato la piena sovranità nella determinazione delle rispettive entrate e nel funzionamento generale dell'IVA: in realtà la complessità e la soggettività del sistema nonché la sua inadeguatezza alle nuove sfide economiche e le disparità di applicazione gravano sulla competitività delle imprese senza garantire agli Stati membri la sicurezza delle entrate a cui hanno diritto»*.

Difettavano tuttavia tutti i presupposti affinché una tale proposta potesse trovare accoglimento in sede di Consiglio³¹, con la conseguenza che il programma di lavoro indicato dalla Commissione nel proprio documento non venne in alcun modo realizzato.

Le parti che, pur rappresentando un consumo finale, non sono soggette all'imposta devono essere escluse dai dati del consumo. Le cifre incorporate nel calcolo del PNL e che rappresentano l'economia sommersa devono quindi essere dedotte, dopodiché i dati statistici del consumo corrispondono, in linea di principio, alla base imponibile (importo tassabile delle operazioni considerate) che - in virtù del principio di destinazione applicato per l'attribuzione delle entrate - produrrebbe gettito IVA nello Stato membro che effettua il calcolo. Di conseguenza è possibile raggruppare le classificazioni dei settori e sotto settori utilizzate nei conti nazionali in funzione del trattamento IVA (esclusione dal campo di applicazione, esenzione con o senza diritto a deduzione, tassazione all'aliquota normale, tassazione all'aliquota ridotta) e quindi - applicando l'idonea aliquota IVA ponderata - calcolare le entrate IVA teoriche del paese in questione».

³¹ Come rileva CONVENEVOLE R., ult. op. cit.

4.2. *La tassazione all'origine mediante l'applicazione di un'aliquota minima unica: la comunicazione della Commissione europea COM (2008) 109*

Si è già fatto cenno alla Comunicazione della Commissione COM (2008) 109, con riferimento agli studi effettuati dalle istituzioni comunitarie per combattere le frodi IVA.

Lo stesso documento risulta tuttavia interessante in merito ad una ulteriore proposta avanzata per approdare al regime definitivo degli scambi intracomunitari, fondata questa volta su di un'aliquota base comune da applicarsi nei rapporti transfrontalieri secondo il modello che segue.

Riteneva possibile la Commissione sostituire l'esenzione delle operazioni intracomunitarie con un'aliquota del 15% e contestualmente mantenere le aliquote nazionali. Con la conseguenza che laddove lo Stato membro di arrivo delle merci avesse applicato un'aliquota superiore al 15%, l'IVA aggiuntiva sarebbe spettata a quest'ultimo; se lo Stato membro di arrivo delle merci avesse applicato un'aliquota inferiore, tale Paese avrebbe accordato un credito al soggetto passivo che effettuava l'acquisto intracomunitario; tuttavia avrebbe potuto riscuotere l'IVA derivante da un'eventuale limitazione applicabile al diritto dell'acquirente alla detrazione dell'IVA a monte, ciò che globalmente considerato avrebbe evitato distorsioni della concorrenza generate dalla diversità delle aliquote IVA nazionali³².

In altri termini, come si leggeva nel documento, la Commissione, diversamente dalla posizione adottata nel 1996, preferiva una compensazione microeconomica bilaterale basata sulle dichiarazioni ricapitolative basate sulle fatture emesse e ricevute.

Tutti gli Stati membri avrebbero partecipato così al sistema di compensazione: essi avrebbero dovuto o versare ad altri Stati membri o ricevere da questi in funzione del relativo saldo commerciale. In linea di principio, dunque, ogni Paese avrebbe dovuto sia versare che ricevere. Tuttavia, secondo le statistiche della bilancia commerciale complessiva, 16 Stati membri sarebbero stati “ricevitori netti” mentre gli altri 11 Stati membri sarebbero stati “debitori netti”³³.

³² Osservava la Commissione tuttavia che le operazioni intracomunitarie equivalevano all'epoca a 2.400 miliardi di euro all'anno e che l'importo dell'IVA da finanziarsi da parte delle imprese sarebbe ammontato a 360 miliardi di euro, il che avrebbe potuto avere diversi effetti sul flusso di cassa, effetti in ogni caso difficili da quantificare, dipendendo da circostanze di fatto, quali la relazione tra le imprese fornitrici e le imprese acquirenti e la relazione tra i soggetti passivi e le rispettive amministrazioni finanziarie. Ad ogni modo, si rilevava, la tassazione delle operazioni intracomunitarie avrebbe indubbiamente svantaggiato ancora di più le PMI, già in posizione di svantaggio nel mercato interno per quanto riguarda il prefinanziamento

³³ Rilevava la Commissione che per i 16 Stati membri, l'importo totale dell'eccedenza degli acquisti in rapporto alle forniture era stato dell'ordine di 200 miliardi di euro nel 2006. In caso di applicazione di un'aliquota IVA del 15% questi Stati membri avrebbero dovuto ricevere dagli altri Stati membri entrate fiscali pari a 30 miliardi di euro. Ciò che andava considerato alla luce del fatto che, per la maggioranza

Era chiaro poi che per evitare disavanzi di bilancio vi sarebbe stato bisogno di coordinamento e tempestività nelle riattribuzioni da parte dei Paesi “debitori netti” e parimenti che poiché uno Stato membro sarebbe stato sempre obbligato al versamento dell’IVA indicata nella dichiarazione ricapitolativa del fornitore allo Stato membro dell’acquirente (anche qualora il soggetto passivo che effettuava la fornitura non avesse pagato l’imposta al fisco) mentre lo Stato membro dell’acquirente avrebbe controllato i suoi soggetti passivi secondo le normali procedure per assicurarsi che non avessero detratto un importo dell’IVA superiore al dovuto sulle operazioni intracomunitarie, ebbene l’applicazione di questi principi avrebbe incoraggiato ogni Stato membro a riscuotere e a controllare correttamente l’IVA.

La Commissione, nella proposta del 2008, ragionava in realtà come se l’Unione europea non fosse esistita e dunque ciascuno Stato membro dovesse autonomamente regolare i propri rapporti con gli altri 26 Stati membri: la compensazione su base bilaterale rappresentava dunque un passo indietro rispetto alla compensazione macro-economica formulata nel 1996³⁴.

Con la conseguenza che una volta scelta la strada della compensazione bilaterale, meccanismo che poteva anche essere fonte di frizioni tra i singoli Stati membri, la Commissione finiva col constatare: *«La difficoltà principale sul piano politico [per la realizzazione del regime definitivo] è quella della dipendenza delle entrate fiscali dei singoli Stati membri dai trasferimenti di altri Stati membri. Dato che l’impatto di tale misura potrebbe equivalere al 10% del gettito complessivo dell’IVA, per un volume complessivo di circa 30 miliardi di euro a livello UE, logicamente la questione che si pone è sapere se gli Stati membri sono disposti ad accettare una tale dipendenza.*

In caso di risposta affermativa, la Commissione è pronta a fornire informazioni più dettagliate sul funzionamento concreto del sistema di compensazione e a finalizzare le analisi necessarie sull’organizzazione precisa del sistema di tassazione. È chiaro che questi lavori richiederebbero un ulteriore contributo delle amministrazioni finanziarie.

In caso di risposta negativa, ogni sistema che implichi un meccanismo di compensazione sarebbe escluso. In questo caso, la tassazione a destinazione delle operazioni intracomunitarie sarebbe l’unica possibilità». E tale è stata la via prescelta dalla Comunità.

degli Stati membri, il valore delle operazioni intracomunitarie rappresentava tra il 10% e il 20% delle operazioni totali, per cui gli Stati membri avrebbero potuto, in ogni caso, ancora contare sull’80-90% del totale della rispettiva IVA, dovuta dai loro soggetti passivi.

³⁴ Come osservava CONVENEVOLE R., ult. op. cit.

4.3. *L'implementazione di un sistema di cd. sportello unico: ulteriori obiettivi di semplificazione nell'attuazione del principio di tassazione a destino. Il modello del commercio elettronico e delle telecomunicazioni*

L'idea di consentire ad un operatore economico di dialogare esclusivamente con una delle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri dell'Unione attraverso un cd. sistema di sportello unico (*one stop shop mechanism*) trovava origine nella volontà di rendere più semplice l'assolvimento degli obblighi IVA (strumentali, di dichiarazione e versamento) nel territorio comunitario a soggetti extra-CE, con l'obiettivo principale di indurre tali soggetti all'adempimento spontaneo in settori di più difficile controllo.

L'implementazione di un tale meccanismo nasceva infatti proprio con riferimento al commercio elettronico diretto, come accennato al capitolo I, con la direttiva n. 2002/38/CE che consentiva all'operatore estero, in via alternativa rispetto alle ordinarie modalità di assolvimento dell'imposta, di identificarsi (per i soli servizi telematici) in uno degli Stati membri in cui svolgesse operazioni attive nei confronti di privati consumatori e di assolvere l'imposta nello Stato di identificazione anche in riferimento ad operazioni effettuate (in ragione del luogo di stabilimento del committente) in altri Stati membri della Comunità, ancorché con applicazione delle aliquote previste nei singoli Paesi – i quali ne avrebbero percepito il gettito secondo i dati risultanti dalla dichiarazione a sua volta presentata dall'operatore nello Stato di registrazione. Il sistema concorreva così con quello dell'inversione contabile operante nei rapporti *BtoB* e al pari di quest'ultimo diveniva strumento di attuazione del principio di tassazione a destinazione in questo caso delle prestazioni fornite da un soggetto estero.

A fronte di tale limitata applicazione, esistono studi successivi della Commissione europea nei quali la stessa espone i vantaggi di un sistema di sportello unico di più ampia portata, auspicandone l'introduzione in particolare nella proposta di regolamento del Consiglio, COM (2004) 729 del 29 ottobre 1994³⁵, nella convinzione che tale strumento possa semplificare gli adempimenti fiscali per un numero ancor più elevato di operatori³⁶.

³⁵ Si tratta della *Proposta di regolamento del Consiglio che modifica il regolamento (CE) n. 1798/2003 per quanto concerne l'introduzione di modalità di cooperazione amministrativa nel contesto del regime dello sportello unico e della procedura di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto*.

³⁶ Si leggeva nella proposta: «Sulla base delle informazioni ricevute dagli Stati membri, essa ritiene che attualmente nell'Unione europea vi siano circa 250.000 iscrizioni IVA riguardanti operatori con sede in un altro Stato membro. Potrebbero beneficiare di una maggiore diffusione del sistema soprattutto le imprese UE che svolgono attività transfrontaliere per le quali diventano debitori dell'IVA in Stati membri in cui non sono fisicamente presenti. Tra le principali categorie di imprese interessate figurano altresì i soggetti passivi rientranti nel regime delle vendite a distanza; ma lo sportello unico potrebbe risultare utile anche per altre operazioni, specie le cessioni che comportano opere di installazione o montaggio, i lavori riguardanti beni immobili, i traslochi, le vendite effettuate in occasione di esposizioni, fiere o mercati, ecc. Data la proposta estensione del meccanismo dell'inversione contabile alle cessioni che

Adottato su base facoltativa, tale modello avrebbe permesso anche agli operatori UE che lo avessero voluto, in caso di operazioni attive imponibili in uno Stato membro in cui non avessero sede, di rimanere identificati nel solo Paese di stabilimento primario ed attraverso esso adempiere agli obblighi dichiarativi e di versamenti. L'accertamento e il controllo dell'imposta sarebbero nondimeno rimasti di competenza dello Stato di consumo, la cui legislazione IVA (specie in materia di aliquote) avrebbe continuato ad applicarsi. Tuttavia, il soggetto passivo non stabilito avrebbe avuto la possibilità di interloquire direttamente con la propria amministrazione applicando un insieme armonizzato di norme (modello di iscrizione, contenuto e frequenza della dichiarazione fiscale, modalità di pagamento e rimborso) che avrebbe consentito allo *one stop shop mechanism* di funzionare.

Il limite di un tale meccanismo era da rintracciarsi nella modalità di gestione dei trasferimenti di denaro che avrebbero dovuto essere effettuati direttamente tra il soggetto passivo e ciascuno Stato membro di consumo: il regime speciale per il commercio elettronico aveva infatti evidenziato come la redistribuzione delle somme versate dai soggetti passivi fosse molto gravosa per lo Stato di identificazione sicché lo sviluppo delle funzioni di tesoreria necessarie per gestire gli ingenti flussi di denaro derivanti da una ben più ampia applicazione del sistema non sarebbe stata una soluzione realistica, come affermato dalla stessa Commissione.

Come noto lo sportello unico non è riuscito a trovare spazio nelle forme delineate.

Un rinnovato interesse tuttavia per questo modello di attuazione dell'imposta proviene dalle direttive del 2008, in particolare: da quella sulla territorialità delle prestazioni di servizi, che ha esteso – con effetto dal 1° gennaio 2015 – la disciplina del commercio elettronico per i soggetti extra-UE agli operatori UE, ampliandone altresì l'applicabilità ai servizi di telecomunicazione³⁷³⁸; dalla direttiva n. 2008/9/CE, che ha rinnovato il regime dei rimborsi ai non residenti introducendo un sistema per l'appunto di sportello unico³⁹.

comportano opere di installazione o montaggio, ai lavori riguardanti beni immobili e ai servizi di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), il regime dello sportello unico interesserebbe, per questi tipi di operazione, soltanto quelle nei confronti di privati consumatori (B2C). D'altro canto, rientrerebbero nel regime dello sportello unico le operazioni nei confronti di imprese (B2B) alle quali non si applica l'inversione contabile».

³⁷ Sul tema, tra gli altri, DE MARCO S., *Nuove applicazione del regime speciale di e-commerce*, in Boll. trib., 2011, 1440 ss. e FICOLA S. – SANTACROCE B., *Esteso agli operatori comunitari il regime speciale dei servizi di «e-commerce»*, in Corr. trib., 2011, 1382 ss.

³⁸ Da ultimo la proposta COM (2012) 2 def. del 13 gennaio 2012 di modifica al regolamento UE n. 282/2011 per quanto riguarda i regimi speciali applicabili ai soggetti passivi non stabiliti che forniscono servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione o servizi elettronici a persone che non sono soggetti passivi, cui ha fatto seguito Regolamento (UE) n. 967/2012 del Consiglio, del 9 ottobre 2012.

Tali modifiche sono state di pochi giorni precedute dal Regolamento di esecuzione (UE) n. 815/2012 della Commissione, del 13 settembre 2012, recante modalità d'applicazione del regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, per quanto riguarda i regimi speciali applicabili ai soggetti passivi non stabiliti

Quanto a tale secondo profilo, il nuovo sistema – in applicazione dal 1° gennaio 2010 – si pone l’obiettivo di semplificare la gestione dei rimborsi oltre ad accelerarne i tempi e risulta complementare alla direttiva n. 2008/8/CE che per effetto della generalizzazione del *reverse charge* nei servizi tra imprese tende contestualmente a ridurre la quantità delle richieste di restituzione dell’IVA estera. Il principio regolatore della direttiva n. 2008/9/CE è quello di presentare la domanda, in via telematica, alla propria Amministrazione finanziaria con indicazione del numero di identificazione del fornitore estero, numero che consente lo smistamento a ciascuna Amministrazione della parte di istanza riferibile a quel Paese. E’ ciascuno degli Stati in cui l’IVA è stata assolta a dover continuare dunque ad effettuare i pagamenti in restituzione dell’imposta, così come permane il principio fondamentale dell’VIII direttiva secondo cui il diritto a rimborso dell’IVA estera nasce in funzione delle regole di detraibilità oggettiva del Paese di fornitura del servizio.

Se la semplificazione dei rimborsi non può che essere accolta con favore, alcuni profili critici – quanto alla sua concreta operatività – sembrano potersi sollevare in ordine al primo aspetto, quello dell’estensione del regime del commercio elettronico ad altri campi e ad altri operatori.

Vale infatti evidenziare che se la scelta di equiparazione tra mercato digitale e mercato delle telecomunicazioni risulta giustificata dalla constatazione che «*mano a mano che le emissioni radiotelevisive, le telecomunicazioni e i servizi elettronici convergono, sarà sempre più difficile giustificare differenze di trattamento fiscale*»⁴⁰, tuttavia non tutti gli aspetti del regime del commercio elettronico sembrano adattabili ad una piattaforma di dimensioni decisamente maggiori, estesa anche agli operatori UE.

Indubbiamente l’estensione dello *one stop shop mechanism* appare in linea con l’indirizzo espresso dalla Commissione nel documento del 2004 e contestualmente si inserisce a pieno diritto nel quadro che emerge dalla successiva Comunicazione COM (2010) 608, *Verso un atto per il mercato unico*, contenente 50 proposte per ridare slancio al mercato europeo, la quale:

che prestano servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione o servizi elettronici a persone che non sono soggetti passivi.

³⁹ Particolarmente favorevole all’ampliamento dello sportello unico e alle modifiche ai rimborsi, CECAMORE L., *L’iva tra origine e destinazione*, in *Sovranità fiscale degli stati tra integrazione e decentramento*, Atti del convegno di Ravenna, quaderno di Giurisprudenza delle imposte, 2006.

⁴⁰ Così la Commissione Europea nel rapporto COM(2006) 210, nel quale si osservava che «*benché la definizione di trasmissioni radiotelevisive non abbia suscitato problemi, ogni distinzione rispetto alla più ampia categoria dei servizi elettronici è sfumata negli ultimi anni. Il fiorire di podcasting, video-on-demand, streaming e della trasmissione digitale significa che si può accedere ai contenuti in vari modi. La fornitura di contenuti analoghi può avvenire tramite Internet, reti radiotelevisive interattive o tradizionali o reti 3G*».

- sotto il profilo della promozione di nuovi canale d'azione per una crescita sostenibile, ha focalizzato l'attenzione proprio sulle opportunità offerte dal settore del commercio elettronico, nell'ambito del quale la politica comunitaria deve essere di lotta alle discriminazioni nei confronti dei destinatari dei servizi dovute alla nazionalità o al luogo di residenza (derivanti anche da difficoltà operative di natura fiscale) – par. 1.2, proposta n. 5;
- sotto il profilo della creazione di un contesto giuridico e fiscale favorevole alle imprese, ha prospettato l'opportunità di migliorare il coordinamento delle politiche fiscali nazionali, in particolare mediante una direttiva destinata a stabilire una base imponibile consolidata dell'imposta sulle società, accompagnata proprio dall'introduzione di un sistema di sportello unico tale da garantire alle imprese tanto di attenersi ad un unico insieme di regole in campo fiscale quanto di interagire con una sola Amministrazione in tutta l'Unione – par. 1.5, proposta n. 19.

La funzionalità di un sistema di sportello unico è stata peraltro ribadita, ancora con riguardo all'imposizione diretta, nel *Single Market Act* (COM (2011) 206), par. 2.9 *Taxation*, che ripropone l'implementazione di tale strumento tra le iniziative volte a combattere i problemi connessi alle operazioni transnazionali e alla loro tassazione.

E tuttavia non possono sottovalutarsi le difficoltà applicative di un sistema di sportello unico, legate da un lato alla necessità di implementazione di sistemi informatici ed informativi da parte degli Stati membri con necessaria destinazione ed impiego di risorse; dall'altro e non secondariamente, all'esigenza di garantire e coordinare i controlli sulle operazioni transnazionali e sui connessi eventuali rimborsi d'imposta da parte delle Amministrazioni fiscali nazionali.

Se infatti la semplificazione può essere conseguita diffondendo l'uso dei mezzi di comunicazione elettronici tra soggetti passivi e Autorità nonché tra Amministrazioni fiscali, tale obiettivo deve trovare giusto temperamento con l'esigenza di lotta all'evasione e alle frodi, come peraltro emergeva dalla stessa Comunicazione COM (2004) 729 che non tralasciava di rilevare come l'accertamento ed il controllo dell'imposta restassero di competenza dello Stato membro di consumo.

I profili maggiormente critici possono riassumersi:

- nella necessità di garantire che la registrazione di un soggetto in uno qualsiasi degli Stati membri produca automaticamente effetti negli altri e sia dagli stessi riconosciuta (il che implica l'affidabilità dell'attribuzione del numero identificativo IVA rilevante in tutti i successivi scambi commerciali intra-UE);

- nell'opportunità di approntare una forma di dichiarazione IVA “*multi-country*” dai contenuti armonizzati e compilabile elettronicamente nella lingua di appartenenza i cui dati siano tuttavia fruibili da tutte le Amministrazioni fiscali, al fine dell'esercizio dei poteri accertativi e di controllo;
- nell'esigenza incontrovertibile di rendere quanto più conoscibili per gli operatori le disposizioni nazionali in ordine alle aliquote applicabili, alle esenzioni previste, alle restrizioni all'esercizio del diritto di detrazione (che allo stato attuale segue le regole dello Stato in cui l'acquisto è effettuato), nonché alle disposizioni in ordine alla fatturazione⁴¹.

Non pare che a tali profili si sia ancora data risposta mentre si è tentato di metter mano all'aspetto della (necessaria ed elevata) cooperazione tra Stati. Con il regolamento (UE) n. 904/2010 (art. 38 ss.) si sono infatti previste per il regime speciale del commercio elettronico e (dal 2015) del settore delle telecomunicazioni e della radiodiffusione, specifiche modalità di trasmissione delle informazioni tra Amministrazioni.

A ciò si sono accompagnate regole circa i modi di trasferimento dei pagamenti effettuati dagli operatori nello Stato di identificazione a quello del consumo (non è stato infatti implementato un sistema di pagamento diretto da parte dell'operatore economico allo Stato di imposizione). Si stabilisce in tal senso che con l'estensione del regime speciale alle teleradiocomunicazioni lo Stato membro di identificazione sarà autorizzato a trattenere dagli importi da trasferire:

- a) dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2016, il 30%;
- b) dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2018, il 15%;
- c) dal 1° gennaio 2019, lo 0%;

ciò alla luce dell'esperienza maturata nel settore del commercio elettronico che ha evidenziato come la redistribuzione delle somme versate dai soggetti passivi sia particolarmente gravosa per lo Stato di identificazione.

L'aspetto della riscossione non può in tal senso essere sottovalutato ai fini della realizzazione di un sistema di sportello unico, salvo permettere al soggetto passivo d'imposta di effettuare egli stesso il pagamento dell'IVA allo Stato in cui avviene il consumo senza l'intervento del Paese di identificazione, con evidente tuttavia limitazione/negazione delle potenzialità legate all'introduzione del nuovo meccanismo.

E tuttavia la Commissione europea ha ribadito la centralità di un sistema di sportello unico nel *Libro bianco sul futuro dell'IVA*, affermando in particolare che «*considerate le difficoltà*

⁴¹ Così nel *Working document* allegato al *Green paper on the future of VAT* ed anche nella Comunicazione della Commissione Europea COM(2009)20 in tema di fatturazione elettronica.

menzionate dalle imprese che operano in diversi Stati membri, lo sportello unico – una misura proposta dalla Commissione nel piano per la riduzione degli oneri amministrativi⁴² e sostenuta dal gruppo ad alto livello di parti interessate indipendenti sugli oneri amministrativi⁴³ – rappresenta ancora una priorità importante.

Un sistema di mini sportello unico per i prestatori dell'UE che offrono servizi di telecomunicazione e di trasmissione radiotelevisiva e servizi elettronici ai consumatori finali nell'Unione entrerà in vigore nel 2015».

L'attuazione del mini sportello unico è considerata una tappa fondamentale poiché se funzionerà bene preparerà la strada a un utilizzo più generalizzato di questo concetto. Considerata la mancanza di esperienza relativa a uno sportello unico per gli scambi intraunionali, gli Stati membri sono infatti allo stato riluttanti a considerare di ampliarne la portata a uno stadio così precoce.

4.4. Le conclusioni del Libro bianco sull'IVA: definitivo abbandono della tassazione all'origine ed impulso allo studio della tassazione dei beni sulla base dei flussi contrattuali

Giungiamo dunque al termine del presente lavoro proponendo le conclusioni cui perviene la Commissione europea su quello che dovrà essere il regime definitivo IVA da realizzare nel prossimo futuro⁴⁴.

L'assoluta novità è che a fronte dei vani tentativi realizzati dal 1993 in poi per permettere la creazione di un modello IVA conforme a quello originariamente prospettato, l'organo propulsivo dell'azione legislativa a livello sovranazionale detta nuove caratteristiche per il sistema dell'imposta, che ne viene riformulato attraverso la scelta a questo punto definitiva del principio della tassazione a destinazione⁴⁵.

⁴² COM(2008) 394 del 25.6.2008.

⁴³ COM(2009) 544 del 22.10.2009, allegato, pag. 83.

⁴⁴ Il Consiglio dell'Unione europea ha aderito a dette conclusioni della Commissione, delineando i principi guida per il futuro, nell'incontro n. 3167, Brussels 15 maggio 2012, in http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/130268.pdf.

⁴⁵ Interessante notare come nel documento finale del 18 ottobre 2011 approvato dalla Commissione Finanze, reperibile in banca dati *fisconline*, quest'ultima rendendo le proprie osservazioni sul *Libro verde sul futuro dell'IVA* esprimeva l'opportunità, nonostante le difficoltà illustrate nello stesso *Libro verde*, di «verificare la possibilità di procedere, modificando alcuni recenti orientamenti contrari in materia, verso un sistema IVA basato sul principio della tassazione nel Paese di origine». Invitava il Governo ad adoperarsi nelle competenti sedi decisionali dell'Unione europea affinché si verificasse anche la possibilità di introdurre un meccanismo di tassazione delle operazioni imponibili basato sul principio del Paese di origine del bene o del servizio «*valutando se i vantaggi derivanti da tale sistema, sul piano della semplificazione e del contrasto all'evasione, risultino maggiori dei possibili inconvenienti derivanti dalla necessità di instaurare un sistema di compensazione in favore degli Stati membri in cui il bene o il*

Le motivazione e le prospettive da cui si muove vengono ben sintetizzate nelle parole della Commissione contenute nel *Libro bianco sul futuro dell'IVA*, per cui se l'*Atto per il mercato unico*⁴⁶ ha sottolineato l'importanza fondamentale di stabilire un regime dell'IVA definitivo applicabile alle operazioni transfrontaliere, il *Libro verde* ha fornito l'opportunità per esaminare se sia ancora pertinente l'impegno assunto nel 1967 di stabilire un regime d'imposta basato sul principio dell'imposizione nel Paese di origine, che funzioni all'interno dell'UE nello stesso modo in cui funzionerebbe in un solo Paese.

Ebbene, la Commissione prende atto che le più recenti discussioni con gli Stati membri hanno confermato che questo principio rimane *politicamente irrealizzabile*, con la conseguenza che anche il Parlamento europeo – finora suo convinto sostenitore – ha riconosciuto questa situazione di stallo e ha invitato a orientarsi verso il principio della destinazione⁴⁷.

Le parti interessate riconoscono poi che il sistema basato sull'origine, in teoria la scelta più interessante per loro, non appare realizzabile nel prossimo futuro, sostenendo pertanto, come soluzione pragmatica, un sistema basato sull'imposizione nel luogo di destinazione che tuttavia funzioni efficacemente.

La Commissione è per questa via così giunta alla conclusione che non esistono più motivazioni valide per mantenere l'obiettivo, proponendo di abbandonarlo nella misura in cui un impegno cui non si accompagni la realizzazione di alcun progresso politico mina la credibilità del processo decisionale europeo.

Con l'abbandono del principio dell'origine, afferma la Commissione, sarà invece possibile concentrare l'impegno sull'elaborazione di concetti *alternativi* per un sistema UE dell'IVA basato su un principio di destinazione che funzioni in modo efficace.

I lavori in questo campo si ispireranno a due principi direttivi: in primo luogo, il fatto che svolgere attività economiche nell'UE deve essere altrettanto semplice e sicuro che svolgerle a livello nazionale e, in secondo luogo, che i costi di conformità in materia di IVA legati allo

servizio sono consumati». Si tratta di affermazioni all'evidenza non in linea con le conclusioni accolte nel successivo *Libro bianco*.

⁴⁶ COM(2011) 206 del 13.4.2011.

⁴⁷ Così il Parlamento europeo, nella risoluzione del 13 ottobre 2011 sul futuro dell'IVA, n. (2011/2082(INI)), rilevava «*in relazione alle operazioni transfrontaliere intracomunitarie, che l'attuale sistema dell'IVA non risponde più all'impegno di applicare il principio del paese d'origine inizialmente assunto dagli Stati membri, dal momento che manca un sostegno politico tra gli stessi Stati membri ai fini di una cooperazione in materia di applicazione di detto principio*». Concordava pertanto con la proposta della Commissione sulla necessità di riconoscere lo *status quo* e di passare al principio della destinazione ed esprimeva il parere che un sistema dell'IVA basato sul luogo di consumo, sia per i beni che per i servizi, rappresenti una soluzione promettente che merita un ulteriore approfondimento e che deve essere accompagnata dall'introduzione, da parte degli Stati membri, di sportelli unici efficienti. Sottolineava sul punto che l'introduzione di sportelli unici per l'IVA a partire dal 1° gennaio 2015 dovrebbe continuare a rimanere una priorità assoluta dell'UE.

svolgimento di attività economiche in Europa devono essere ridotti (gli scambi transfrontalieri non devono infatti generare costi aggiuntivi).

La Commissione si impegna in questo senso a procedere a studi tecnici approfonditi e ad un ampio dialogo con gli Stati membri e con le parti interessate al fine di esaminare in dettaglio le diverse modalità di applicazione del principio della destinazione.

Un interessante spunto di riflessione perviene sul punto dalle osservazioni rese dal Parlamento europeo e dalle stesse imprese con riferimento alla definizione del “*luogo di destinazione*”, parti che chiedono un ulteriore esame del concetto di imposizione nel luogo di stabilimento dell’acquirente/destinatario.

Nella prospettiva dell’implementazione di un sistema che garantisca che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi siano trattate nello stesso modo, la proposta è infatti nel senso di separare le norme in materia di tassazione dal *flusso fisico* dei beni, assoggettandole al *flusso contrattuale*; ciò che alla Commissione sembra un approccio promettente che merita un esame più approfondito⁴⁸.

Alla luce dell’analisi sviluppata nei precedenti capitoli emerge la novità di una simile previsione, che scardina il modello della territorialità costruito per le cessioni di beni, fondato sulla possibilità di seguirne le movimentazioni fisiche, per avvicinarlo alle scelte adottate quanto alle prestazioni di servizi che tuttavia – come rilevato – originano dall’intrinseca natura delle stesse, in particolare dalla loro immaterialità.

Si noti al riguardo che alla separazione dal *flusso fisico* dei beni si è già assistito nel settore dell’energia elettrica, del gas, del calore e del freddo, del quale si è già rammentata la disciplina e che accoglie la tassazione a destino ancorandola al luogo di stabilimento del cessionario rivenditore ovvero al luogo di utilizzo nell’ipotesi di cessione a consumatore finale.

L’estensione di un simile regime a beni materiali e fisicamente individuabili comporterebbe conseguenze di non poco momento, rendendo irrilevante la movimentazione degli stessi per privilegiare criteri di tipo soggettivo, legati alle parti contrattuale e con ogni probabilità ancora una volta al luogo di loro stabilimento.

Ciò che riproporrebbe tuttavia gli stessi profili critici sollevati ad oggi per le prestazioni di servizi; sicché andrà attentamente valutato se l’ulteriore ravvicinamento del trattamento IVA riservato a cessioni e prestazioni produca vantaggi tali da controbilanciare gli effetti negativi di una simile scelta, *in primis* legati all’evidente incremento di energie che le Amministrazioni fiscali dovrebbero approfondire nella verifica del corretto comportamento fiscale dei contribuenti.

⁴⁸ Così al punto 5.4. del Libro bianco.

BIBLIOGRAFIA

- ADONNINO P., *Il commercio via internet e la fiscalità: gli aspetti generali delle attività transnazionali e nazionali*, in AA.VV., *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, (a cura di RINALDI R.), Torino, 2002
- ADONNINO P., *L'attuazione nell'ordinamento interno della Direttiva n. 2002/38/CE in tema di regime dell'IVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in *Riv. dir. trib.*, 2004
- ADONNINO P., *La territorialità nell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, pt. I
- AMAND C., *VAT and the place of supply of services*, in *International Bureau of Fiscal Documentation*, 2003
- AMATUCCI A., *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, pt. I
- AMATUCCI A., *Aspetti fiscali dell'Atto unico europeo*, in *Rass. trib.*, 1989, pt. I
- ARMELLA S., *Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi*, in *Corr. trib.*, 2001
- ARMELLA S., *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto: tesi di dottorato in diritto tributario internazionale e comparato*, Università degli studi di Genova, Facoltà di giurisprudenza – Istituto di scienze economiche e finanziarie, 1999
- ARMELLA S., *Il regime di territorialità IVA delle prestazioni arbitrali*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, pt. II
- ARMELLA S., *Il regime IVA delle agenzie di viaggi*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, pt. II
- ARMELLA S., *Il regime IVA delle operazioni di leasing dei mezzi di trasporto in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, pt. III
- ARMELLA S., *Regime IVA delle prestazioni di trasporto di beni e persone in ambito internazionale e comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, pt. III
- ASQUITH R., *2011 Brings Fresh European VAT Hikes*, in *Tax Journal*, 2011
- AUJEAN M. – VIS P., *VAT in the Single Market: the transitional arrangement explained*, in *EC tax review*, 1992
- AUMAYR E. – DAURER V. – ECKER T., GEIBLER E. - SEK M. – USS M., *Conference: Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, *Intertax*, 2009
- BAGGIO R., *Il principio di territorialità e le esportazioni*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001
- BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009
- BANCALARI M., *IVA internazionale – Guidelines OCSE in materia di territorialità IVA di prestazioni di servizi e cessioni di intangibles*, in *Fisco*, 2010
- BANCALARI M. – COALOA F.T., *Legge comunitaria 2010 (L. 15 dicembre 2011, n. 217) - Iva: le modifiche della Comunitaria 2010*, in *Fisco*, 2012
- BANCALARI M. – COALOA F.T., *Regolamento (CE) n. 282/2011 – Articoli da 30 a 41: territorialità IVA delle prestazioni specifiche*, in *Fisco*, 2011
- BANCALARI M. – COALOA F.T., *Regolamento (CE) n. 282/2011 – Territorialità delle prestazioni di servizi: qualificazione del soggetto passivo committente*, in *Fisco*, 2011
- BANCALARI M. – COALOA F.T., *Regolamento (CE) n. 282/2011, artt. 26, 27, 28, 29, 30, 31 e 41 – Territorialità IVA delle prestazioni generiche*, in *Fisco*, 2011
- BANCALARI M. – COALOA F.T., *Vies: operazioni intracomunitarie, soggettività passiva e territorialità ai fini IVA*, in *Fisco*, 2011
- BASILAVECCHIA M., *La territorialità delle prestazioni di servizi nell'IVA: immediata efficacia delle direttive europee e ritardi del legislatore domestico*, in *Riv. dir. navig.*, 2010
- BANCALARI M., *Regolamento (CE) n. 282/2011 – Il nuovo regolamento d'attuazione della Direttiva Iva*, in *Fisco*, 2011
- BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971

- BISCOTTINI G., *Profili internazionalistici dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Studi in onore di Udina M.*, tomo II, Milano, 1975
- BIZIOLI G., *Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-) Taxation in the Income and VAT/GST Contexts*, in LANG M. – MELZ P. – KRISTOFFERSON E., *Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and Differences*, IBFD, 2009
- BONICALZI F., *Legge Comunitaria 2010: in sintesi le principali novità*, in *Prat. fisc. prof.*, 2012
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010
- BOSELLO F., *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, pt. I
- BRAUN K.M., *An alternative to the place of supply services and the deduction of VAT*, in *International Bureau of Fiscal Documentation*, 2003
- BRUSTERRA M., *Sanzioni fino al 200% del tributo*, in *Il Sole-24Ore Speciale*, 8 gennaio 2013
- BUCCICO C., *Il rimborso dell'IVA assolta da soggetti passivi non residenti*, in *Rass. Trib.*, 2010
- CAMPAGNA A.P., *Iva: il punto sui primi "identificati" con il regime speciale e-commerce*, in *FiscoOggi*, 2004
- CAPOLUPO S., *Il nuovo regime dei rimborsi IVA*, in *Fisco*, 2010
- CARPENTIERI L., *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, pt. I
- CARPENTIERI L. – LUPI – STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003
- CASTALDI L., *Le operazioni imponibili*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001
- CECAMORE L., *L'IVA nei rapporti internazionali*, in *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, quaderni di *Rass. trib.*, 1986
- CECAMORE L., *L'armonizzazione delle imposte indirette. L'IVA – luci e ombre*, in *Rass. trib.*, 1988, pt. I
- CECAMORE L., *L'iva tra origine e destinazione*, in *Sovranità fiscale degli stati tra integrazione e decentramento*, Atti del convegno di Ravenna, *Quaderno di Giurisprudenza delle imposte*, 2006
- CECAMORE L., *Valore aggiunto (Imposta sul)*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, XVI, Torino, 1999
- CENTORE P., *Cessione e prestazione IVA «a confronto continuo»*, in *Corr. trib.*, 2007
- CENTORE P., *Criteri per la determinazione della residenza fiscale ai fini IVA*, in *Fisc. int.*, 2009
- CENTORE P., *Funzionalità delle spese accessorie ai fini dell'esenzione IVA*, in *Corr. trib.*, 2006
- CENTORE P., *Gli adempimenti di autofatturazione negli scambi internazionali*, in *Azienda & Fisco*, 1999
- CENTORE P., *Gli effetti della classificazione delle operazioni ai fini della territorialità*, in *Corr. trib.*, 2007
- CENTORE P., *I confini dell'accessorietà nelle operazioni IVA*, in *Corr. trib.*, 2006
- CENTORE P., *Il criterio di utilizzo territoriale delle prestazioni di pubblicità*, in *Fisc. int.*, 2009
- CENTORE P., *Il requisito territoriale dei servizi intracomunitari*, in *Corr. trib.*, 2002
- CENTORE P., *In fattura i beni «extraterritoriali»*, in *Il Sole-24Ore*, 3 gennaio 2013
- CENTORE P., *L'autoconsumo dei beni «senza IVA»*, in *Corr. trib.*, 2008
- CENTORE P., *L'evoluzione della territorialità delle cessioni di beni*, in *Corr. trib.*, 2010
- CENTORE P., *L'«overview» dell'IVA per il 2012*, in *L'IVA*, 2012
- CENTORE P., *La qualifica soggettiva ai fini della territorialità IVA*, in *Corr. trib.*, 2011

- CENTORE P., *La responsabilità (limitata) del prestatore di servizi IVA nella qualifica del «partner»*, in *Corr. trib.*, 2011
- CENTORE P., *La revisione della territorialità IVA alla luce del recepimento delle Direttive UE*, in *Fisc. int.*, 2010
- CENTORE P., *La soggettività parziale ai fini IVA della stabile organizzazione*, in *Fisc. comm. int.*, 2012
- CENTORE P., *La transoggettività delle operazioni complesse ai fini IVA*, in *Riv. giur. trib.*, 2011
- CENTORE P., *Le modifiche territoriali all'IVA sulle prestazioni di servizi*, in *Corr. trib.*, 2006
- CENTORE P., *Le prestazioni globali al vaglio della territorialità*, in *Corr. trib.*, 2006
- CENTORE P., *“Libro bianco”: la revisione dell'IVA europea e il superamento del regime transitorio*, in *Fisc. comm. internaz.*, 2012
- CENTORE P., *Manuale dell'Iva Europea*, 2008, Milano
- CENTORE P., *Nel «disegno di legge IVA» l'adeguamento nazionale alle disposizioni dell'IVA europea*, in *Corr. trib.*, 2011
- CENTORE P., *Operazioni complesse e operazioni accessorie nel regime di territorialità*, in *Corr. trib.*, 2007
- CENTORE P., *Regole comunitarie per il commercio elettronico*, in *Corr. trib.*, 2000
- CENTORE P., *Status di soggetto passivo e partita Iva VIES nel regolamento territorialità*, in *Fisc. comm. int.*, 2011
- CERATO S., *La territorialità delle intermediazioni (B2B) sui beni mobili: novità 2010*, in *Fisco*, 2010
- CERATO S., *Le prestazioni “complesse” – Territorialità IVA*, in *Fisco*, 2010
- CERATO S., *Territorialità IVA dei servizi fieristici*, in *Fisco*, 2010
- CERVONE T., *Il rebus della territorialità in materia di IVA*, in *Boll. trib.*, 1981
- CHIRICHIGNO S. – SANTI A., *Il contratto di appalto fra prestazione di servizi e cessione di beni*, in *Corr. trib.*, 2006
- CHIRICHIGNO S. – SANTI A., *Il presupposto territoriale delle prestazioni composte*, in *L'IVA*, 2001
- CHIRICHIGNO S. – TANCIONI G., *La territorialità delle prestazioni di servizi relative a beni immobili*, in *Corr. trib.*, 2010
- COGLIANDRO L., *Il diritto alla detrazione dell'Iva per le operazioni passive afferenti ad operazioni attive non territorialmente rilevanti nello Stato membro*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, pt. IV
- COMELLI A., *Ancora sull'IVA quale imposta generale sul consumo*, in *Riv. giur. trib.*, 1998
- COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000
- COMELLI A., *L'Iva quale imposta sul consumo*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, pt. II
- COMELLI A., *La disciplina di attuazione in Italia delle direttive comunitarie attinenti al regime transitorio dell'IVA sugli scambi comunitari*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, pt. I
- COMELLI A., *Sul momento di effettuazione delle prestazioni di servizi ai fini dell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, pt. II
- CONFALONIERI S., *Il luogo di prestazione del servizio: cenni sui criteri di interpretazione dell'art. 9 della sesta direttiva IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, pt. IV
- CORASANITI G., *Profili fiscali del commercio elettronico*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, pt. I
- CORDEIRO GUERRA R., *L'imposta sul valore aggiunto*, in RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999
- CORDEIRO GUERRA R., *L'IVA quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di giustizia*, in *Rass. trib.*, 2000
- COSCIANI C., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Scritti dedicati ad Alessandro Raselli*, Milano, 1971

- COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale delle Comunità Economiche Europee*, in *Tributi*, 1980
- COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958
- COSCIANI C., *Sull'armonizzazione fiscale nei sei Paesi della Comunità Economica Europea*, in *La Comunità Europea. Storia e problemi*, Firenze, 1969
- COSCIANI C., *Tassazione nel Paese di origine o in quello di destinazione*, in VALSECCHI A. – STAMMATI G. – CECCARELLI L. (a cura di), *L'integrazione economica europea all'inizio della seconda tappa*, Roma, 1962
- CRIVELLARO J., *Un nuovo futuro europeo per l'IVA*, in *Boll. trib.*, 2011
- DE BROE L., *Cross-border leasing of cars into Belgium: issues of VAT and the freedom to provide services – analysis of and comments on the European Court's holding in Aro Lease*, in *EC Tax Review*, 1997
- DELLA VALLE E. – D'ALFONSO E., *Incertezze operative sullo «status» di soggetto passivo IVA nella localizzazione dei servizi*, in *Corr. trib.*, 2011
- DELLA VALLE E. – MASPES P., *La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA*, in *Corr. trib.*, 2010
- DE MARCO S., *Nuove applicazione del regime speciale di e-commerce*, in *Boll. trib.*, 2011
- DE NOVA G. – INZITARI B. – TREMEONTI G. – VISENTINI G. (a cura di), *Dalle res alle new properties*, Milano, 1991
- DE RINALDIS A., *Il principio di accessorietà tra normativa nazionale e giurisprudenza comunitaria*, in *L'IVA*, 2011
- DEL FEDERICO L., *Modifiche alla VI Direttiva CEE in materia di tassazione IVA delle prestazioni di servizi in ambito UE*, in *Rass. fisc. int.*, 2004
- DIGREGORIO NATOLI S., *Somministrazione di gas metano: trattamento IVA*, in *Fisco*, 2010
- DIGREGORIO NATOLI S., *Fattura ed autofattura: meccanismi applicativi ai fini dell'Iva*, in *Fisco*, 2002
- DIGREGORIO NATOLI S., *Reverse charge tra e con operatori non residenti*, in *Il fisco*, 2012
- DI STEFANO V., *Analisi sull'ipotesi di estensione generalizzata del reverse charge*, Tesi di dottorato, LUISS Guido Carli, Dipartimento di giurisprudenza, Dottorato di Ricerca in Diritto tributario delle società, 2012
- DIMONTE M., *La territorialità IVA delle prestazioni di trasporto relative a beni in esportazione tra normativa comunitaria e relative disposizioni di recepimento*, in *Boll. trib.*, 2011
- DUS A., *L'imposta sul valore aggiunto*, pt. I, Torino, 1981
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 1997
- FANELLI R., *La territorialità tra consulenze e servizi su immobili*, in *Corr. trib.*, 2010
- FANELLI R., *La nuova territorialità delle prestazioni di servizi*, in *L'IVA*, 2010
- FANELLI R., *Le perplessità dell'Assonime sulla «sospensione» di soggettività in attesa di iscrizione al VIES*, in *Corr. Trib.*, 2012
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 1998
- FANTOZZI A., *Il sistema italiano verso il mercato unico europeo*, in *Rass. trib.*, 1988, pt. I
- FANTOZZI A., *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, pt. I
- FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, pt. I
- FANTOZZI A., *Realtà e prospettive in materia di IVA*, in *Rass. trib.*, 1988, pt. I
- FAZZINI E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 1995
- FAZZINI E., *Le recenti modifiche in materia IVA nel settore degli scambi comunitari*, in *Rass. trib.*, 1997

- FEDELE A., *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, pt. I
- FICARI V., *Regime fiscale delle transazioni telematiche*, in *Rass. trib.*, 2003
- FICOLA S. – SANTACROCE B., *Esteso agli operatori comunitari il regime speciale dei servizi di "e-commerce"*, in *Corr. trib.*, 2011
- FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005
- FILIPPI P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984
- FILIPPI P., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993
- FIORELLI A. – SANTI A., *Specificità del concetto di «stabile organizzazione» ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 1998
- FORTE F., *Il consumo e la sua tassazione. Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Torino, 1973
- FORTE F., *Il problema della scelta del tipo di imposizione sulle vendite: imposta monofase o a poche fasi*, in *Riv. int. sc. ec. comm.*, 1961
- FORTE U., *Il funzionamento del regime transitorio dell'IVA negli scambi intracomunitari – Valutazione dei risultati e prospettive per il regime definitivo*, in *Fisco*, 1995
- FORTE N., *Dal 1 ° gennaio 2010 nuove regole in materia di territorialità dei servizi*, in *Prat. fisc. prof.*, 2010
- FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004
- FRANSONI G., *Spunti sulla nozione di «consumo» di beni e di servizi nell'IVA con particolare riferimento alle operazioni internazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pt. II
- FREGNI M.C., *Il momento impositivo*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001
- BOSELLO F., *Appunti sulla struttura giuridica dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, pt. I
- GABELLI M. – ROSSETTI D., *Nuove regole di detrazione e fatturazione Iva per non residenti con stabile organizzazione in Italia*, in *Fisco*, 2009
- GABELLI M. – ROSSETTI D., *Regime Iva del software: il caso della personalizzazione di software standardizzato*, in *Fisco* 2009
- GALLO F., *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, pt. I
- GARBARINI C., *Commercio elettronico e imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, pt. I
- GARBARINI C., *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, pt. I
- GARBARINO C., *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione, in L'evoluzione dell'ordinamento italiano tributario*, Atti del convegno del 2-3 luglio 1999 per i settantanni di «Diritto e pratica tributaria», coordinati da UCKMAR U., Padova, 2000
- GAVELLI G. – SIRRI M. – ZAVATTA R., *Acquisti intra-UE, vale la partenza*, in *Il Sole-24Ore Speciale*, 8 gennaio 2013
- GAVELLI G. – SIRRI M. – ZAVATTA R., *Più tempo per i servizi generici*, in *Il Sole-24Ore Speciale*, 8 gennaio 2013
- GELMETTI M., *Prestazioni di servizi: le novità per gli enti non commerciali*, in *Enti non profit*, 2010
- GERELLI E., *Osservazioni per la riforma dell'imposizione generale sulle vendite*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, pt. I
- GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema sul valore aggiunto*, Padova, 2005
- GIORGI M., *Gli acquisti attraverso le reti informatiche: la disciplina IVA*, in *Rass. trib.*, 1999

- GIORGI M., *Il sistema della detrazione perde ancora terreno a favore della non imponibilità: ma fino a che punto il fornitore può indagare sul cliente?*, in *Dialoghi Tributari*, 2010
- GIORGI M., *Le «simmetrie» del sistema IVA in vigore dal 2010*, in *Corr. trib.*, 2010
- GIORGI M., *Territorialità IVA nei servizi internazionali*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005
- HINNEKENS L., *The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce*, in *Intertax*, 1998
- HINNEKENS L., *VAT policies in the digital age*, in *EC tax review*, 2001
- IAVAGNILIO M., *Gli effetti della sussistenza della stabile organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2002
- IAVAGNILIO M., *Stabile organizzazione e forza di attrazione nell'imposta sul valore aggiunto, tra profili procedurali e sostanziali*, in *Rass. trib.*, 2002
- IAVAGNILIO M., *Telecommunications Services under Italian Law – Is the Italian VAT Treatment Consistent with the Sixth Directive?*, in *International VAT Monitor*, 2001
- INGROSSO M., *Le operazioni imponibili ai fini dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I
- LAMENSCH M., *OECD Draft Guidelines on VAT/GST on Cross-Border Services*, in *International VAT Monitor*, 2010
- LOGOZZO M., *La qualificazione unitaria dell'operazione ai fini IVA*, in *Riv. giur. trib.*, 2006
- LOGOZZO M., *La territorialità ai fini Iva delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corr. trib.*, 2010
- LOMBARDO E., *Il luogo in cui il servizio può dirsi “utilizzato”*, in *L'Iva*, 2001
- LOVECCHIO L., *Le nuove regole della territorialità nell'IVA*, in *Boll. trib.*, 2010
- LOVETERE G. – SGROI A., *Le nuove regole di tassazione IVA per le cessioni di energia elettrica e di gas naturale mediante reti di distribuzione*, in *Fisco*, 2005
- LUDOVICI P., *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, pt. I
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica*, Milano, 2007
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 1998
- LUPI R., *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur.*, XVI, 1988
- LUPI R., *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXI, Roma, 1994
- LUPI R. – GIORGI M., *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in *Enc. giur. Treccani*, XVII, Roma, 2006
- LUPI R. – STEVANATO D., *Il valore aggiunto tra Irap e Iva: le due facce di un equivoco*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2005
- MANDÒ G. – MANDÒ D., *Manuale dell'imposta su valore aggiunto*, Milano, 2009
- MANGANELLI A., *Territorialità dell'imposta*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, XV, Torino, 1998, 366 ss.
- MANGILI M., *Autofatturazione e integrazione delle fatture ricevute*, in *PMI*, 2011
- MANTOVANI M. – SANTACROCE B., *Iva sui servizi intra-Ue con le regole dei beni*, in *Il Sole-24 Ore*, 16 gennaio 2012
- MANTOVANI M. – SANTACROCE B., *L'IVA targata 2013 si rifà il look*, in *Il Sole-24 Ore Speciale*, 8 gennaio 2013
- MANTOVANI M. – SANTACROCE B., *Via libera la deposito «virtuale»*, in *Il Sole-24Ore Speciale*, 8 gennaio 2013
- MARELLO E., *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, pt. I
- MARGARA F. – MICHELONE F., *Sulla non imponibilità Iva delle cessioni ai viaggiatori non residenti*, in *Fisco*, 2002
- MASPEP P., *Il pagamento dei dipendenti con buoni di acquisto non limita il diritto alla detrazione*, in *Corr. trib.*, 2010

- MASPES P., *Gli scambi intracomunitari*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001
- MASPES P., *La problematica individuazione della territorialità IVA in base allo status del committente*, in *Corr. trib.*, 2011
- MASPES P., *Lo «sdoppiamento» del criterio di territorialità IVA per servizi culturali e sportivi*, in *Corr. trib.*, 2011
- MASPES P., *Nella dichiarazione annuale IVA i nuovi criteri di territorialità delle prestazioni di servizi*, in *Corr. trib.*, 2011
- MASPES P., *Territorialità IVA: quando le semplificazioni complicano*, in *Corr. trib.*, 2010
- MASPES P., *Una via di uscita dal labirinto della distinzione tra servizi su beni immobili e su beni mobili*, in *Corr. trib.*, 2011
- MASSBAUM M. – EICKER K., *The Proposal for an EC Council Directive Regarding the VAT Arrangements Applicable to Services Supplied by Electronic Means*, in *Intertax*, 2001
- MATTARELLI F., *Le importazioni*, in ALBERTINI F.V., *L'imposta sul valore aggiunto*, in TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001
- MATTIA S. – MELILLO C., *Vat Package – Recenti modifiche alla disciplina IVA dei servizi internazionali*, in *Fisco*, 2009
- MATTIA S., *Vat Package – Riflessi nei rapporti tra S. Marino e Italia*, in *Fisco*, 2010
- MELIS G., *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, in *Rass. trib.*, 2001
- MICELI R., *La territorialità IVA nelle “operazioni telematiche”*, in *Rass. trib.*, 2004
- MICELI R., *Riforma della territorialità IVA*, in *Treccani - Il libro dell'anno del diritto 2012*
- MICHELI G.A., *Dalle Direttive comunitarie sull'IVA alla nuova legislazione italiana*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, pt. I
- MICHELI G.A., *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, pt. I
- MONTONE G., *L'IVA nei rapporti internazionali*, in SACCHETTO C. – ALEMANNO L. (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002
- OLIVIERI S., *Verso un nuovo e generale sistema dell'IVA*, in *Le Società*, 2012
- PALMA P., *Novità IVA per gas ed energia elettrica*, in *Fisco*, 2004
- PARISI P., *I criteri specifici di territorialità nelle prestazioni di servizi*, in *Corr. trib.*, 2010
- PARISI P., *La territorialità IVA nelle prestazioni di servizi “business to consumer”*, in *Prat. fisc. prof.*, 2010
- PAUDICE G., *Luogo di stabilimento: permane il disallineamento tra normativa comunitaria e nazionale*, in *L'Iva*, 2011
- PEIROLO M., *Il luogo impositivo delle vendite «a catena» in ambito intracomunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2006
- PEIROLO M., *Il principio di unicità della base imponibile per le prestazioni «complesse»*, in *Corr. trib.*, 2003
- PEIROLO M., *La Comunitaria 2010 modifica il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi*, in *Corr. trib.*, 2012
- PEIROLO M., *La detassazione delle cessioni a viaggiatori extra-comunitari*, in *Azienda e Fisco*, 2007
- PEIROLO M., *La disciplina IVA del “reverse charge”*, in *Prat. fisc. prof.*, 2010
- PEIROLO M., *La territorialità IVA delle prestazioni di intermediazione*, in *Corr. trib.*, 2007
- PEIROLO M., *L'IVA nei rapporti con l'estero*, Milano, 2003

- PEIROLO M., *Precisazioni del regolamento UE sul luogo impositivo delle «prestazioni specifiche»*, in *Corr. trib.*, 2011
- PEIROLO M., *Prestazioni generiche in regime di extraterritorialità: detrazione IVA sempre e comunque*, in *Azienda & Fisco*, 2011
- PEIROLO M., *Territorialità: verifica dello status e della qualità di soggetto passivo*, in *Azienda & Fisco*, 2011
- PEIROLO M., *Territorialità IVA dei servizi: “triplice” verifica dello status del committente*, in *Fisc. comm. int.*, 2011
- PENNELLA N., *La direttiva 65/2000/CE sul debitore d'imposta IVA per le operazioni effettuate in un altro Stato membro e la sua attuazione in Italia*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2002, pt. I
- PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977
- PETRONE P., *La nuova territorialità dell'IVA. Una riforma a decorso lento e progressivo*, in *Fisco*, 2010
- PFISTER P., *Telecommunications Services and the Neutrality of the EU VAT System*, in *International VAT Monitor*, 2010
- PIERRO M., *La reprografia: cessione di beni o prestazione di servizi?*, in *Corr. trib.*, 2010
- PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003
- POLLARI N. – PERLINI L., *Problematiche elusive in tema di territorialità IVA. Il ricorso al rappresentante fiscale italiano da parte di soggetti passivi esteri, in particolare per le cessioni intracomunitarie effettuate da residenti nella Repubblica di San Marino*, in *Fisco*, 2000
- POSARELLI M., *Lo sgravio ed il rimborso dell'Iva nelle cessioni di beni a soggetti extra UE. Rapporti tra commerciante italiano, viaggiatore straniero e società cosiddetta di tax refund*, in *Fisco*, 2003
- PURI P., *La stabile organizzazione nell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2001
- QUIGLEY D.B., *Enterprise in the Single Market – The Definitive Vat Regime*, in *EC Tax Review*, 1995
- RICCA F., *Comunitaria 2010: le novità in materia di IVA*, in *L'IVA*, 2012
- RICCA F., *Definite le regole per stabilire «status» e qualità del committente*, in *L'Iva*, 2011
- RICCA F., *Delimitati i confini del «reverse charge»*, in *Corr. trib.*, 2011
- RICCA F., *Escluso da IVA l'autoconsumo di beni acquistati senza detrazione dell'imposta*, in *Corr. trib.*, 2008
- RICCA F., *IVA, l'UE dà una mano ai fornitori*, in *Italia Oggi*, 24 marzo 2011
- RICCA F., *La localizzazione delle prestazioni «generiche» e la correlata nozione speciale di soggetto passivo*, in *Corr. trib.*, 2011
- RICCA F., *La prenotazione via «web» è soggetta a IVA nel luogo in cui è situato l'albergo*, in *Corr. trib.*, 2008
- RICCA F., *La territorialità nell'IVA*, in SACCHETTO C. – ALEMANNI L. (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002
- RICCA F., *Per individuare il luogo dei servizi applicabile la direttiva europea*, in *Corr. trib.*, 2010
- RICCA F., *«Pillole interpretative» sulla territorialità IVA e sull'inversione contabile*, in *Corr. trib.*, 2011
- RIZZARDI R., *Cessioni e prestazioni divise sulle regole dell'IVA*, in *Il Sole 24Ore*, 1 marzo 2011
- ROSSI RAGAZZI F., *La stabile organizzazione dopo le direttive IVA*, in *Corr. trib.*, 2010
- SACCHETTO C., *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria, in L'evoluzione dell'ordinamento italiano tributario*, Atti del convegno del 2-3 luglio 1999 per i settantanni di «Diritto e pratica tributaria», coordinati da UCKMAR U., Padova, 2000

- SACCHETTO C., *Territorialità (dir.trib.)*, in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1992
- SALVINI L., *Il «reverse charge» nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in *Corr. trib.*, 2010
- SALVINI L., *La detrazione Iva nella Sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, pt. I
- SALVINI L., *L'IVA tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'IVA comunitaria e nell'IVA interna*, in *Sovranità fiscale degli stati tra integrazione e decentramento*, Atti del convegno di Ravenna, *Quaderno di Giurisprudenza delle imposte*, 2006
- SALVINI L., *Rivalsa detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, pt. I
- SAMMARTINO S., *Commercio elettronico internazionale e IVA: la qualificazione delle operazioni*, in AA.VV., *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, (a cura di RINALDI R.), Torino, 2002
- SAMMARTINO S., *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1979
- SANTI A., *Per la Corte UE il luogo di utilizzo è quello in cui si diffonde la pubblicità*, in *Riv. giur. trib.*, 2009
- SANTI A., *Il concetto di «utilizzazione» delle prestazioni di servizi ai fini della territorialità IVA*, in *Corr. trib.*, 2002
- SCARLATA FAZIO M., *I presupposti dell'imposta sul valore aggiunto. Cessione – Concetto e natura*, in *Boll. Trib.*, 1972
- ŠEMETA A., *The Future of VAT*, in *EC tax review*, 2001
- SERAFINI A., *Servizi soggetti ad i.v.a. e territorialità dell'imposta. Un problema in evoluzione*, in *Giur. comm.*, 1978, pt. I
- SETTI M., *Dubbi applicativi della nuova territorialità dei servizi per le cooperative*, in *Coop. e Consorzi*, 2010
- SETTI S., *Distinzione ai fini IVA tra beni mobili e immobili*, in *Boll. trib.*, 2011
- SIMONELLI E.M. – MARCONI M., *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del «reverse charge»*, in *Riv. dott. comm.*, 2010
- SIRRI M. – ZAVATTA R., *Soggetti non residenti, oneri sul destinatario*, in *Il Sole-24Ore Speciale*, 8 gennaio 2013
- SPERA M., *I riflessi e il recepimento delle nuove direttive IVA nell'ordinamento italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2010
- SPERA M., *Status di soggetto passivo*, in *Prat. fisc. prof.*, 2011
- STANCATI G., *La qualificazione delle prestazioni ad oggetto complesso*, in *Corr. trib.*, 2002
- TABET G., *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1988, pt. I
- TERRA B.J.M., *Removal of Fiscal Frontiers. Administrative Cooperation in the Field of Indirect Taxation (VAT)*, in *International VAT Monitor*, 1992
- TERRA B.J.M., *VAT in the EEC: the place of supply*, in *Common Market Law Review*, 1989
- THURSTON H. (an unofficial translation prepared by), *The EEC reports on tax harmonization: the report of the Fiscal and Financial Committee and the reports of the Sub-Groups A, B and C*, Amsterdam, *International bureau of fiscal documentation*, 1963
- TIRALONGO G., *Unione Europea: la nuova Iva dei servizi*, in *Fisco*, 2005
- TOMA G.D., *La territorialità dell'IVA nella tassazione della cessione di energia elettrica e gas*, in *Fisco*, 2008
- TURRI G., *Cessione di energia e imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, pt. I
- VALENTE P., *Aliquote fiscali: trend negli Stati membri dell'Ue*, in *Fisco*, 2011
- VALENTE P. – ROCCATAGLIATA F., *Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione?*, in *Fisco*, 1999

BIBLIOGRAFIA

- VALENTE P. – ROCCATAGLIATA F., *Internet: i problemi in tema di controlli e compliance*, in *Fisco*, 2001
- VALSECCHI M., *La territorialità ai fini iva delle prestazioni di servizi*, in *Fisco*, 1995
- VAN DER PAARDT R.N.G., *Telecommunication and VAT*, in *EC tax review*, 2002
- VAN DOESUM A. – VAN KESTEREN H. – VAN NORDEN G. – REINIERS I., *The new rules on the place of supply of services in European VAT*, in *EC tax review*, 2008
- VANISTENDAEL F., *A proposal for a Definitive Vat System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing*, in *EC Tax Review*, 1995
- ZANETTI E., *Utilizzazione economica dei beni immateriali e degli altri diritti: trattamento fiscale*, in *Fisco*, 2001
- ZEE H.H., *A VAT Voucher System for Origin-Based Taxation*, in *EC tax review*, 2011