

**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"*

- Sintesi -

Relatore:

Chiar.ma prof.ssa Livia Salvini

Candidata:

dott.ssa Marta Proietti

SINTESI

Il lavoro si pone l'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 si determina 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 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 di diritto positivo non solo quanto al luogo di tassazione delle cessioni e delle prestazioni transfrontaliere ma anche con riguardo alle modalità di determinazione ed assolvimento dell'imposta.

Nel primo capitolo vengono dapprima delineate le nozioni di "*cessione di bene*" e "*prestazione di servizio*", profilo questo che evidenzia, nell'ambito del parallelismo tra diritto sovranazionale e sua attuazione interna cui si è cercato di dedicare attenzione nel corso dell'intero lavoro, un primo disallineamento tra la disciplina comunitaria e quella nazionale.

Si palesa infatti in riferimento a tale aspetto come la trasposizione domestica assegni alle menzionate categorie connotazioni differenti rispetto alle previsioni dettate dalle direttive IVA: se queste definiscono la cessione come «*il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario*» ed individuano in via residuale le prestazioni di servizi, il sistema delineato dal D.P.R. 26

ottobre 1972 n. 633 include invece nell'area delle cessioni gli atti di trasferimento di beni *di ogni genere*, attribuendo inoltre rilievo al trasferimento della disponibilità giuridica (e non anche economica) del bene stesso; quanto alla categoria delle prestazioni di servizi, poi, questa non viene individuata *a contrario* rispetto alla definizione di “*cessione di bene*” ma assume connotati propri, venendosi per tale via a delineare una marcata contrapposizione tra cessioni di beni (corrispondenti in linea generale ad un *dare*) e prestazioni di servizi (caratterizzate tendenzialmente da un *facere*, afferendo a diritti di credito).

Tale demarcazione, che non si rinviene a livello comunitario, ha comportato la necessità per il legislatore nazionale di procedere a successive precisazioni in ordine al rapporto tra le due categorie, quale ad esempio la riconduzione al campo delle prestazioni di servizi delle cessioni di beni immateriali (naturalmente rientranti nelle previsioni comunitarie nell'area delle prestazioni), ciò al fine di evitare antinomie destinate ad essere risolte con la disapplicazione del diritto nazionale che fosse incompatibile rispetto a previsioni comunitarie dotate di diretta applicabilità.

È dunque alla luce di tali iniziali riflessioni in ordine ai fatti generatori del tributo che l'elaborato cerca di evidenziare l'importanza della qualificazione delle operazioni poste in essere, assumendo la stessa rilievo 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 in una prospettiva di rapporti commerciali tra operatori nazionali la distinzione tra “*cessione di bene*” e “*prestazione di servizio*” impatta su alcuni specifici profili della disciplina, in particolare attinenti al momento di effettuazione dell'operazione e agli obblighi strumentali alla stessa connessi, in un'ottica transnazionale di scambi tra Stati la qualificazione nell'un senso o nell'altro incide tanto sulla localizzazione delle operazioni (che si modifica in funzione del livello territoriale coinvolto – UE o extra-

UE) quanto sul meccanismo applicativo del tributo (detrazione/rimborsi dell'IVA a credito o *reverse charge*).

Su tale aspetto si è dunque cercato di incentrare il lavoro muovendo dalla constatazione che il sistema si fonda non soltanto 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*. Ciò rileva in particolare con riguardo all'esigenza di garantire quella neutralità concorrenziale che si persegue nei rapporti commerciali tra Stati dell'Unione – 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*".

È proprio da queste osservazioni preliminari che pare meglio potersi tracciare la disciplina territoriale IVA di cui ci si è voluti occupare alla luce della dicotomia "*transazioni aventi ad oggetti beni-transazioni aventi ad oggetto servizi*" che caratterizza il sistema d'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 ha 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 adottate a livello sovranazionale, definendo il quadro all’interno del quale tali decisioni sono maturate (al capitolo II), per approfondire ulteriormente la prospettiva nella quale le stesse si pongano (al capitolo IV).

Si è in questo senso analizzata innanzitutto 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, che 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 incontrate 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 un 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. Conseguentemente, operate determinate scelte in punto di territorialità, di riflesso altre valutazioni si sono rese necessarie quanto alle modalità attuative dell'imposta, da cui derivano 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 – destinato a un progressivo ampliamento della sfera di applicazione proprio con la direttiva n. 2008/8/CE.

Le riflessioni su questo tema sono contenute al capitolo III del lavoro nel quale si analizza la nuova disciplina (comunitaria ed interna) sia sotto il profilo dell'individuazione degli innovativi criteri di localizzazione delle operazioni, sia con riguardo a come la scelta di una tassazione a destinazione impatti sull'individuazione del soggetto responsabile del pagamento (*person liable for payment*).

Le modifiche introdotte all'aspetto territoriale delle prestazioni di servizi – che si rendono oggi 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.

Emerge per l'IVA che 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 uno 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: le merci 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 la realizzazione di 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.

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 *politicamente irrealizzabile*, la stessa manifesta 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 però in modo efficace.

Le linee guida per il futuro del sistema comune dell’imposta vengono collocate a conclusione del lavoro, apparendoci del tutto conformi al percorso che si è venuto a tracciare.

Nel capitolo IV si sintetizzano allora i tentativi fatti dalla Commissione europea per realizzare quel principio della tassazione all’origine che ispirava il modello impositivo dell’imposta sul valore aggiunto alla sua introduzione, per arrivare ad analizzare le prospettive che emergono dal *Libro bianco*.

È parso opportuno richiamare in tema due documenti che si mostrano significativi: il *Programma per il mercato comune*, COM

(96) 328, in cui si delineava il progetto di un meccanismo macroeconomico di compensazione tra Stati basato su indicatori statistici che avrebbe consentito l'affermazione del principio della parità di trattamento tra operazioni effettuate nella Comunità ed operazioni nazionali attraverso la generalizzazione della tassazione di tutte le operazioni in essa realizzate in alternativa al regime transitorio dell'esenzione degli scambi intra-CE; la *Comunicazione sulle misure di modifica del sistema IVA per combattere la frode*, COM (2008) 109, nella quale si prospettava invece la possibilità di costruire un sistema di tassazione all'origine mediante l'applicazione di un'aliquota minima unica e di compensazioni microeconomiche bilaterali.

Un cenno viene poi riservato nel capitolo IV al meccanismo del cd. sportello unico, previsto dalla direttiva sul commercio elettronico ed ora esteso anche ai servizi di telecomunicazione e radiodiffusione resi da operatori comunitari a soggetti non passivi d'imposta.

Gli studi approntati su tali temi dalla Commissione permettono di cogliere il passaggio da un modello di tassazione all'origine basato su meccanismi di compensazione tra Stati quanto al riparto del gettito (realizzabili come richiamato in varie forme) all'assunzione progressiva della consapevolezza che la tassazione a destinazione è l'unica realizzabile tra operatori economici, idea che si afferma definitivamente nel *Libro bianco*. 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. Di qui 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.

È per questa via che la Commissione si impegna nel *Libro bianco* 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 dalle osservazioni rese con riferimento alla definizione del “*luogo di destinazione*”, rispetto al quale sembra profilarsi la volontà di procedere nel senso di 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 che perviene dal Parlamento europeo e da alcuni degli operatori che hanno partecipato alle consultazioni pubbliche sul tema, 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 approfondito.

Alla luce dell’analisi sviluppata nell’elaborato 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 per le prestazioni di servizi che tuttavia originano dall’intrinseca natura delle stesse, in particolare dalla loro immaterialità.

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 contrattuali e con ogni probabilità ancora una volta al luogo di loro stabilimento.

Sembra allo stato difficile che una simile via possa incontrare il sostegno degli Stati membri ed essere percorsa; questa mostra tuttavia l’importanza che le scelte in materia di territorialità rivestono

Territorialità e meccanismi applicativi dell'IVA.
Verso l'uniformazione del trattamento riservato a “cessioni di beni” e “prestazioni di servizi”

nel sistema di imposta e l'attenzione che le istituzioni vi rivolgono nell'ottica dell'adozione di soluzioni in grado di bilanciare le contrapposte esigenze di buon funzionamento dell'imposta e lotta alle frodi che ha fin qui segnato l'evoluzione degli ordinamenti IVA (comunitario e nazionali).