

TEORIA GENERALE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

SOMMARIO: 1. La matrice europea dell'imposta sul valore aggiunto. – 2. Lo schema di applicazione del tributo. – 3. La natura giuridica ed il fondamento costituzionale dell'IVA. – 4. Le relazioni con gli altri tributi.

1. La matrice europea dell'imposta sul valore aggiunto

1.1. L'istituzione del tributo

Nell'ambito del programma di realizzazione del mercato comune, così come prefigurato dal Trattato di Roma istitutivo della Comunità economica europea, **un obiettivo ritenuto primario era considerato l'armonizzazione delle legislazioni tributarie degli Stati membri in ordine alla imposizione indiretta sulla cifra degli affari**. Evidentemente, infatti, l'attenuazione degli squilibri fiscali sul prezzo di beni e servizi che circolavano all'interno del mercato comune europeo veniva giudicato come uno dei principali fattori di promozione della libertà di concorrenza tra imprese comunitarie.

Così con la direttiva dell'11 aprile 1967, n. 67/227 fu definito un modello comune di imposta sulla cifra di affari ispirato al meccanismo di funzionamento della *Taxe sur valeur ajoutée* (TVA) applicata in Francia. In particolare si stabilì il principio che ciascuno Stato membro doveva applicare "ai beni e servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al loro prezzo, qualunque sia il numero delle transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase di imposizione" (art. 1, par. 1 della menzionata direttiva).

Il termine fissato per l'attuazione della direttiva comunitaria (che scadeva il 1° gennaio 1970) non venne rispettato dal legislatore italiano che provvide a dare seguito a tale atto della CEE soltanto a distanza di alcuni anni.

Così, nell'ambito della riforma tributaria di carattere generale operata all'inizio degli anni '70, furono dapprima recepiti i principi enunciati nella direttiva CEE 67/227 all'interno della legge delega n. 825/1971 e, successivamente, venne istituita l'imposta sul valore aggiunto con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 con conseguente abrogazione dell'imposta precedentemente applicata sulla cifra di affari (e cioè l'IGE).

1.2. La neutralità quale principio ispiratore del tributo di matrice comunitaria

La caratteristica precipua del tributo di nuova istituzione è ravvisabile senz'altro nella neutralità della prestazione fiscale rispetto alle varie fasi del ciclo produttivo o distributivo.

A differenza di quanto avveniva con i tributi sovente applicati negli Stati membri fino ad allora (come ad es. avveniva in Italia con l'IGE) si è abbandonata l'idea di una imposta plurifase cumulativa, che colpisce cioè cumulativamente i vari atti di scambio nell'ambito del medesimo ciclo economico di un bene o di un servizio. Tale tipologia di imposta infatti produce un aggravio sul costo del bene a seconda della moltitudine delle fasi produttive e distributive creando distorsioni sul mercato e ineguaglianze di trattamento.

Viene invece **accolto il paradigma di un tributo neutrale**, del tutto inidoneo ad influenzare le scelte imprenditoriali e dunque la conformazione del sistema produttivo o distributivo, in quanto destinato ad essere riversato esclusivamente sul consumatore finale ed indipendentemente dal numero delle transazioni e della circolazione del bene o del servizio nei rapporti tra agenti economici (e cioè tra imprenditori o professionisti).

Il meccanismo di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto prevede che la prestazione tributaria venga acquisita mediante rivalsa dalla controparte negoziale che corrisponde il prezzo del bene o del servizio (e dunque sul cliente o sul committente); al contempo l'imprenditore o il professionista è ammesso a portare in detrazione dal debito verso l'Erario l'IVA pagata sugli acquisti di beni o servizi a sua volta utilizzati; pertanto, **l'imposta colpisce in sostanza soltanto il "valore aggiunto" apportato al bene o al servizio** dall'attività specifica dell'imprenditore o del professionista; peraltro, si tratta, come detto, di una imposta prelevata attraverso la rivalsa dal cliente o dal committente e quindi non corrisposta mediante una decurtazione del proprio patrimonio. In definitiva, l'IVA viene pagata dal consumatore finale (o dai soggetti assimilati) in quanto incapace di procedere al recupero (attraverso la detrazione) dell'imposta corrisposta per le fasi produttive e distributive precedenti.

La neutralità dell'IVA è quindi rappresentabile come la conseguenza naturale del meccanismo di funzionamento del tributo e si riflette sul piano interno, in quanto determina la neutralizzazione dell'incidenza delle prestazioni tributarie rispetto al numero dei passaggi intermedi subiti dal bene o dal servizio tra la fase della produzione e quella della immissione al consumo (c.d. neutralità interna).

Al contempo, anche sul piano comunitario l'adozione dell'IVA produce una trasparenza del tributo all'atto del trasferimento di un bene o di un servizio sul mercato di un altro Stato europeo, finendo per gravare soltanto sul consumatore finale e non anche sull'imprenditore o sul professionista, così da assicurare la neutralità nel trattamento internazionale delle transazioni commerciali (c.d. neutralità esterna o internazionale).

D'altro lato, è del tutto consolidato nella giurisprudenza comunitaria che la neutralità costituisca un tratto qualificante della struttura dell'imposta sul valore aggiunto in quanto funzionale a garantire la piena concorrenzialità delle imprese ed il perseguimento delle libertà fondamentali dell'ordinamento comunitario.

Appare peraltro significativo che nel cammino di progressiva affermazione della integrazione comunitaria uno dei primi (e dei principali) atti normativi sia rappresentato proprio dalla direttiva che istituisce l'imposta sul valore aggiunto. L'armonizzazione della

imposizione indiretta sulla cifra di affari vale infatti a garantire la tendenziale parificazione delle imprese comunitarie rispetto alle prestazioni fiscali che accompagnano il prezzo dei beni o servizi al momento della immissione al consumo (secondo il menzionato criterio della neutralità esterna).

Ed invero, la neutralità dell'IVA rappresenta una delle più evidenti e significative applicazioni nell'ordinamento comunitario del principio di neutralità fiscale quale valore fondamentale ai fini della istituzione di un mercato comune. Come infatti è stato puntualizzato dalla dottrina economica, la variabile fiscale rappresenta un fattore suscettibile di produrre distorsioni rispetto alla capacità naturale di funzionamento del mercato e pertanto come un elemento a contenuto ostativo da circoscrivere, se non addirittura da eliminare. Inoltre, nella prospettiva liberistica assunta in ambito europeo, le barriere fiscali vengono considerate come motivi di interferenza rispetto all'assetto ottimale della concorrenza tra le imprese e quindi sono destinate ad essere eliminate (o comunque sensibilmente attenuate).

1.3. La definizione del quadro normativo di riferimento attraverso i successivi provvedimenti comunitari

Il processo di armonizzazione comunitaria dell'IVA è stato realizzato attraverso una serie successiva di interventi normativi da parte degli organi dell'Unione europea e può essere idealmente suddiviso in tre periodi: a) il primo periodo che va dalla istituzione della Comunità economica al 1992; b) il secondo periodo che comincia con l'abolizione delle frontiere fiscali e coincide con il regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri; c) il terzo periodo in cui entra in vigore il regime definitivo degli scambi intracomunitari.

Nel corso del primo periodo, un contributo decisivo alla armonizzazione delle legislazioni dell'imposta sul valore aggiunto nei paesi membri è stato effettuato mediante l'emanazione della Sesta direttiva del 17 maggio 1977 (recepita nel nostro ordinamento con il D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24 con il D.P.R. 31 marzo 1979, n. 94) che fornisce indicazioni dettagliate in merito alla formazione di una base imponibile uniforme. Si tratta di un documento di elevato valore giuridico, non soltanto per l'ampiezza delle previsioni normative, ma anche per l'obiettivo di superare le incertezze applicative ed interpretative della prima fase di attuazione del tributo e contribuire allo sviluppo di un modello normativo omogeneo nei vari stati membri. Non a caso la Sesta direttiva è stata ripetutamente qualificata come una sorta di codice europeo dell'IVA o anche come "carta comunitaria dell'imposta sul valore aggiunto".

Successivamente sono state formulate altre direttive che hanno precisato l'ambito applicativo del tributo tra le quali possono menzionarsi l'Ottava direttiva del 6 dicembre 1979, n. 79/1072/CEE e la Tredicesima direttiva del 17 novembre 1986, n. 86/560/CEE.

Il secondo periodo di armonizzazione si caratterizza per l'abolizione delle frontiere fiscali quale fase di completamento del mercato comune europeo e comporta, ai fini IVA, l'intervento sulle aliquote e sulla base imponibile allo scopo di definire regole omogenee nei paesi membri e facilitare gli scambi intracomunitari (mediante la direttiva 92/77/CEE e successivamente attraverso la direttiva 95/7/CEE).

Viene peraltro confermata la validità del c.d. regime transitorio dell'IVA, che prevede l'imposizione nello Stato di destinazione delle operazioni economiche e degli scambi, in

quanto considerato di più agevole esecuzione rispetto al c.d. regime definitivo (che prevede invece la tassazione nello Stato di origine). Così la direttiva n. 91/680/CEE ha stabilito che gli acquisti intracomunitari effettuati a titolo oneroso tra soggetti passivi devono essere assoggettati ad imposta nello Stato di destinazione con applicazione delle aliquote e delle modalità fissate da questo ultimo paese.

Al fine di favorire i controlli tributari e la cooperazione tra amministrazioni dei vari Stati membri è stato poi emanato il regolamento del 27 gennaio 1992, n. 218 che ha previsto l'istituzione di un sistema comune di scambi di informazioni per via elettronica in relazione alle transazioni intracomunitarie.

In tale contesto possono poi menzionarsi altri provvedimenti comunitari che hanno fornito indicazioni in ordine ad ambiti determinati o a settori economici emergenti tra cui si ricordano: la direttiva 94/5/CE che ha disciplinato le modalità di applicazione del tributo per i beni usati e di antiquariato; la direttiva del 17 ottobre 2000, n. 65 relativa alla determinazione del debitore di imposta; la direttiva del 20 dicembre 2001, n. 2001/115 riguardante la semplificazione delle modalità di emissione, trasmissione ed archiviazione delle fatture; la direttiva del 7 maggio 2002, n. 2002/38 in tema di commercio elettronico e servizi resi in via telematica.

Tenendo conto delle significative modificazioni apportate al sistema comune dell'IVA per effetto delle molteplici direttive succedutesi nel tempo, va poi osservato che il legislatore comunitario ha avvertito la necessità di riorganizzare l'intera materia emanando la direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE. Tale direttiva, in vigore dal 1 gennaio 2007, assume particolare rilevanza in quanto sostituisce ben 33 precedenti direttive, divenendo oggi il testo di riferimento comunitario del tributo sul valore aggiunto.

L'ultima fase della evoluzione normativa dell'IVA avrà corso dal momento in cui entrerà in vigore il regime definitivo dell'imposta attraverso l'adozione del criterio di tassazione degli scambi intracomunitari nello Stato di origine. A tal riguardo, sembra inevitabile che si proceda ad un ripensamento complessivo dei meccanismi di attuazione dell'imposta, con particolare riguardo alla disciplina delle transazioni tra soggetti residenti in diversi Stati membri, essendo difficile pensare ad interventi di chirurgia normativa sui testi comunitari esistenti.

1.4. La dialettica tra norme comunitarie e norme interne in materia di IVA

La matrice comunitaria dell'IVA non rappresenta solamente il motivo genetico del tributo, ma costituisce anche un dato ermeneutico con cui deve confrontarsi costantemente la disciplina normativa.

Ed invero, anche alla luce del rapporto ormai acquisito di subordinazione delle norme interne rispetto alle norme comunitarie, l'esistenza di un corpo normativo diretto a regolamentare numerosi profili del tributo al livello comunitario comporta l'esigenza di definire la relazione dialettica con le norme stabilite dal legislatore nazionale.

Innanzitutto va osservato che nell'impianto dell'IVA sono individuabili alcune definizioni aventi una portata comunitaria, le quali fissano concetti fondamentali di carattere unitario e come tali sottratti alla sfera di discrezionalità del legislatore interno.

A tal riguardo, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha puntualizzato che tali concetti rappresentano nozioni autonome di diritto comunitario che vanno a formare una

sorta di sistema comune dell'IVA sopraordinato rispetto alla disciplina concretamente applicata nei vari Stati membri.

Si è anche osservato che esiste un vero e proprio diritto fiscale comunitario non scritto di formazione giurisprudenziale, e quindi ravvisabile nei principi enucleati dalla Corte di Giustizia, che regola i comportamenti degli Stati e come tale è dotato di una propria effettività.

Ne consegue la possibilità **di individuare un nucleo di principi e di norme generali consolidati al livello dell'ordinamento comunitario che compone la base logica di ricostruzione della normativa in materia di IVA**. Si può pertanto sostenere che il carattere europeo del tributo non riguarda soltanto la fase genetica, ma anche e soprattutto l'impianto regolamentare.

Quale conseguenza di questo duplice livello normativo, interno e comunitario, si pone l'esigenza di procedere alla ricostruzione ermeneutica della disciplina dell'IVA attraverso un costante richiamo ai contenuti normativi emergenti dall'ordinamento europeo e non soltanto dalle norme formulate direttamente dal legislatore nazionale.

A questo proposito è da ritenere che non sempre sia applicabile il criterio di prevalenza della fonte comunitaria, stante la non piena coincidenza della fattispecie oggetto di analisi rispetto alla norma comunitaria; in tal caso si dovrà fare riferimento ad una lettura combinatoria delle norme comunitarie e delle norme nazionali al fine di ricostruire in chiave sistematica (e quindi valorizzando i principi generali) la disciplina applicabile alla fattispecie concreta.

2. Lo schema di applicazione del tributo

2.1. Lo schema base di applicazione dell'IVA

Come si è avuto modo di accennare, lo schema base di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto si articola intorno al funzionamento dei **due istituti chiave della rivalsa e della detrazione**.

In primo luogo, il soggetto passivo dell'IVA (e dunque l'imprenditore o il professionista) aggiunge al prezzo della propria prestazione (cessione di beni o prestazione di servizi) un valore pari all'imposta dovuta sulla base delle aliquote applicabili. L'IVA pertanto viene richiesta alla controparte negoziale del soggetto IVA (e dunque al cliente o al committente) sulla base di un diritto di credito attribuito per legge che viene per l'appunto definito come "**rivalsa**". Si forma in tal modo un importo dovuto allo Stato che viene complessivamente indicato come "imposta sulle vendite" o "**IVA a debito**".

D'altro lato, lo stesso soggetto IVA è ammesso a portare in **detrazione** dall'imposta dovuta all'Erario (e raccolta attraverso l'esercizio della rivalsa) l'imposta pagata o comunque dovuta sugli acquisti riguardanti lo svolgimento dell'attività economica. Ne consegue un importo che costituisce un credito da far valere nei confronti dello Stato e che viene definito nel suo insieme come "imposta sugli acquisti" o "**IVA a credito**".

L'effetto combinato dei due istituti della rivalsa e della detrazione comporta che l'imposta in definitiva dovuta all'Erario corrisponde al valore aggiunto apportato dal soggetto IVA alla produzione del bene o del servizio. Infatti, sottraendo dall'imposta lorda

applicata alle prestazioni effettuate verso la clientela l'imposta dovuta sugli acquisti realizzati ne risulta un importo corrispondente al maggior valore prodotto dall'attività economica del soggetto IVA.

Proprio tale peculiarità del meccanismo di applicazione del tributo fornisce quindi la spiegazione della nomenclatura normativa (ed in specie della formula classificatoria come "imposta sul valore aggiunto").

La contrapposizione tra IVA sugli acquisti e IVA sulle vendite produce un saldo che normalmente dovrebbe costituire un debito di imposta da versare allo Stato, ma che talora può determinare un credito a favore del contribuente.

In ogni caso, l'applicazione dei meccanismi della rivalsa e della detrazione comporta, come detto, almeno su un piano generale la neutralità del tributo rispetto ad imprenditori e professionisti, i quali pertanto vengono chiamati a versare il tributo nelle varie fasi del ciclo di produzione o di distribuzione del bene per ragioni essenzialmente di ordine finanziario. Concettualmente, i soggetti IVA sono dunque assimilabili ai sostituti di imposta quali figure estranee all'effetto impositivo finale del tributo, coinvolte nel meccanismo di attuazione del tributo in funzione di garanzia e di collaborazione con lo Stato.

Il soggetto che subisce l'effetto impositivo finale dell'IVA (il quale è definito dalla dottrina come "soggetto inciso" dal tributo) è **costituito dal consumatore finale**. Questi infatti per un verso subisce la rivalsa dal soggetto IVA e per altro verso non è ammesso a recuperare l'imposta pagata sugli acquisti, pertanto, egli subisce in via definitiva il depauperamento patrimoniale conseguente all'applicazione del tributo.

È quindi possibile riscontrare una distinzione tra le categorie soggettive implicate nel meccanismo di attuazione del tributo: da un lato vi sono i soggetti IVA che sono formalmente coinvolti nel rapporto giuridico con l'Erario, sia con riguardo agli obblighi sostanziali di pagamento del tributo sia con riferimento agli obblighi formali ed agli adempimenti IVA (fatturazione, registrazione, liquidazione del tributo, dichiarazione), e sono così classificabili come "contribuenti di diritto"; dall'altro lato, vi sono i consumatori finali, che pur non avendo una relazione giuridica con l'Erario, sono i soggetti che subiscono l'effetto impositivo del tributo e la conseguente diminuzione patrimoniale e sono pertanto classificati come "contribuenti di fatto".

2.2. La centralità della detrazione e della rivalsa ai fini dello schema di funzionamento del tributo

La nota qualificante dell'IVA è quindi agevolmente individuabile nel contemporaneo funzionamento dei due istituti della rivalsa e della detrazione. Attraverso l'attuazione dei meccanismi giuridici della rivalsa e della detrazione viene perseguito infatti l'obiettivo principale del tributo che consiste nella incisione del consumo e nella conseguente neutralità del tributo nelle fasi produttive e distributive.

La rivalsa costituisce un diritto autonomo di credito del cedente o del prestatore di servizio che viene fatto valere obbligatoriamente nei confronti della controparte negoziale (e dunque del cessionario o del committente) al fine di trasferire su quest'ultimo soggetto l'incidenza del tributo. Si tratta pertanto di un meccanismo che vale ad assicurare il riequilibrio patrimoniale tra il soggetto chiamato a pagare formalmente una prestazione tributaria a favore dello Stato e il soggetto che deve sopportarne l'effettiva decurtazione.

La vera innovazione della disciplina dell'IVA è rappresentata peraltro dalla previsione di un diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti riguardanti l'attività economica del soggetto IVA. Infatti, la detrazione costituisce l'istituto che vale a connotare l'IVA quale imposta plurifase non cumulativa e dunque a distinguerla rispetto all'IGE: la detraibilità dell'imposta dovuta sugli acquisti consente invero di recuperare gli oneri fiscali pagati nelle fasi precedenti del ciclo produttivo e distributivo e quindi neutralizzare l'incidenza dell'imposta sull'imprenditore o sul professionista.

L'istituto della detrazione è connotato essenzialmente da quattro principi, quali risultano direttamente dalla disciplina comunitaria (ed in specie dal Capo XI della Sesta direttiva): a) deduzione di imposta da imposta; b) integralità della deduzione; c) globalità della deduzione; d) immediatezza della deduzione.

La centralità della funzione assolta dalla detrazione nell'IVA impone una particolare attenzione normativa alla definizione dell'istituto, soprattutto nel caso in cui l'imposta non venga regolata in modo ordinario (come avviene ad es. in presenza di esenzioni). Inoltre, la stessa linea di demarcazione intercorrente tra gli acquisti inerenti l'attività economica dell'imprenditore o del lavoratore autonomo e gli acquisti riguardanti la sfera personale, che evidentemente non possono essere considerati ai fini della liquidazione dell'imposta, pone numerosi problemi di ordine concreto ed antielusivo.

2.3. La pluralità di micro-sistemi di determinazione dell'imposta: le numerose deviazioni dallo schema base di attuazione dell'IVA

Lo schema base di attuazione dell'imposta sul valore aggiunto viene peraltro derogato in una serie di fattispecie che sono oggetto di una regolamentazione differente in ordine ai meccanismi di applicazione del tributo.

Innanzitutto, in presenza di operazioni esenti (per le quali cioè l'imposta non viene applicata in ragione di valutazioni di opportunità formulate in sede legislativa) non è ammessa la detrazione dell'IVA dovuta sugli acquisti. Pertanto la prestazione tributaria non viene trasferita a valle sul consumatore finale e tende a permanere nella sfera del titolare dell'attività produttiva (e dunque sull'imprenditore o sul lavoratore autonomo).

In numerosi regimi speciali previsti per determinate tipologie di cessioni di beni o prestazioni di servizi sono previste regole peculiari di determinazione dell'imposta da corrispondere all'Erario, in cui emerge sovente una logica di forfetizzazione dell'imposta dovuta sugli acquisti realizzata attraverso una predeterminazione normativa della detrazione ammessa o perfino della stessa imposta da versare. Anche in questo caso la prestazione tributaria non viene integralmente traslata sul consumatore finale, ma rimane almeno in qualche misura a carico del soggetto IVA (perlomeno in misura corrispondente alla quota di imposta dovuta sugli acquisti che non viene ammessa alla detrazione in base alla disciplina IVA).

Nelle cessioni di beni effettuate tra soggetti che risiedono in paesi della Unione europea (c.d. scambi intracomunitari) viene applicato un peculiare meccanismo di attuazione dell'imposta che prevede la sospensione degli obblighi di pagamento in applicazione del principio di destinazione (secondo cui l'IVA va richiesta nel paese in cui viene effettuata l'immissione al consumo finale).

Emerge dunque una logica di frammentazione dei meccanismi di attuazione del-

l'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 allo schema base del tributo. Ciò vale in qualche modo a rendere una 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.

2.4. Il ruolo centrale degli obblighi strumentali

Anche in dipendenza della complessità concettuale del tributo e comunque a causa della peculiarità del meccanismo di funzionamento imperniato intorno agli istituti della rivalsa e della detrazione, nella logica dell'IVA un ruolo assolutamente centrale è ricoperto dagli obblighi strumentali e dagli adempimenti formali richiesti al contribuente.

Ed invero, l'esigenza di fornire una adeguata rappresentazione documentale delle operazioni imponibili (o comunque rilevanti ai fini della applicazione del tributo) e degli acquisti inerenti l'attività produttiva, allo scopo di individuare rispettivamente l'imposta dovuta sulle vendite (acquisita o da acquisire attraverso la rivalsa) e l'imposta a credito conseguente agli acquisti (a seguito dell'esercizio del diritto alla detrazione), comporta inevitabilmente un significativo sforzo contabile da parte del soggetto passivo del tributo.

Tali obblighi possono distinguersi in due categorie principali a seconda della riferibilità a singole operazioni ovvero a "masse" di operazioni.

Innanzitutto, vengono in rilievo gli **obblighi di fatturazione e di registrazione** attraverso i quali il contribuente procede a documentare e ad annotare nei propri registri contabili (specificamente adottati per l'imposta sul valore aggiunto) il contenuto economico e giuridico della operazione imponibile (o rilevante ai fini IVA). In tal modo vengono definiti i contorni della singola operazione imponibile e formalmente acquisiti nell'impianto contabile di entrambi i soggetti che partecipano all'atto negoziale (e dunque sia il cessionario che il cedente), purché abbiano la qualifica di soggetto passivo dell'imposta (e quindi siano imprenditori o professionisti), ciascuno per la finalità connessa al proprio ruolo (e quindi per consentire l'individuazione dell'imposta sulle vendite per il cedente e dell'imposta sugli acquisti per il cessionario).

Altri adempimenti vengono invece richiesti con riferimento alla generalità delle operazioni, attive e passive, svolte in un determinato periodo: ed infatti, la fase della **liquidazione dell'imposta e del conseguente versamento** riguardano la sintesi algebrica dell'insieme delle operazioni attive (e dell'imposta a debito che ne consegue) e dell'insieme delle operazioni passive (e pertanto dell'imposta a credito che ne scaturisce). Anche la **dichiarazione** ai fini IVA è effettuata con riferimento al complesso delle operazioni attive e passive svolte nell'anno solare.

La centralità degli adempimenti e degli obblighi strumentali ai fini della attuazione dell'IVA si riflette peraltro anche nella disciplina delle imposte dirette, poiché rappresenta

il fondamento logico della determinazione analitica del reddito di impresa e di lavoro autonomo. Ed invero, in tanto è possibile procedere ad una ricostruzione della base imponibile di tali categorie reddituali in forma analitica in quanto esiste un complesso di adempimenti contabili che siano oggetto di eventuali controlli esterni da parte degli uffici tributari, ed in specie della fatturazione e della registrazione, quali primi elementi della catena di obblighi strumentali che poi finiscono per confluire nel bilancio di esercizio e nella dichiarazione dei redditi. Non essendo prevista nella disciplina civilistica alcuna regola in ordine alla emissione della fattura ed al conseguente impegno di registrazione nei registri contabili da parte di imprenditori e professionisti, ne deriva che soltanto la previsione di tali obblighi ai fini della disciplina IVA consente di attuare il meccanismo di determinazione analitica del reddito di impresa e di lavoro autonomo.

3. La natura giuridica ed il fondamento costituzionale dell'IVA

3.1. Le diverse teorie circa la natura giuridica dell'IVA

All'indomani della istituzione del tributo venne formulata una prima ricostruzione che sulla base del formalismo giuridico e, in particolare, dagli adempimenti strumentali imposti dalla disciplina dell'IVA individuava il presupposto d'imposta nel complesso delle operazioni che formano gli scambi e le operazioni imponibili. Si faceva riferimento in tal modo non tanto al singolo atto di scambio, bensì alla massa di operazioni attive e passive poste in essere in un determinato periodo di imposta da imprenditori e professionisti. Il presupposto dell'imposta era dunque individuato in relazione alla sintesi algebrica dell'insieme di vendite e di acquisti realizzati dal soggetto IVA, ed appariva idoneo ad esprimere il "valore aggiunto globale" dell'attività economica quale indice di capacità contributiva. Pertanto, il fondamento costituzionale del tributo andava ricercato nella imposizione dell'attività economica così da connotare l'IVA quale tributo sulle attività prima ancora che come tributo sugli scambi o sui consumi.

Non distante da tale impostazione è anche una isolata, seppure autorevole, ricostruzione dottrinale che qualifica l'imposta sul valore aggiunto come un tributo indiretto afferente ai risultati economici dell'attività produttiva autonomamente considerata. Il tratto qualificante del tributo potrebbe così essere individuato nella inerenza delle operazioni imponibili ad attività economiche a contenuto produttivo.

Successivamente, si è sviluppata la ricostruzione del tributo come imposta che colpisce le singole operazioni imponibili ed in particolare i fatti che precedono l'immissione al consumo. L'IVA viene così considerata come un tributo che, pur afferendo ai consumi sul piano economico, riguarda le singole operazioni di scambio e quindi il giro di affari considerato in modo frazionato. Il presupposto viene pertanto individuato con riguardo agli elementi oggettivi e soggettivi delle fattispecie previste dalla normativa, andando a determinare una successione seriale di obbligazioni tributarie autonome in ragione delle singole e specifiche operazioni imponibili. Sotto un profilo generale e partendo da queste premesse, si è suggerito di qualificare il presupposto dell'imposta come una fattispecie complessa a formazione successiva, che si produce con il completamento del ciclo produttivo in capo al consumatore finale.

Da ultimo si è prospettata una teoria che riconosce il presupposto del tributo nell'atto di scambio obiettivamente considerato, così da ritenere quali portatori di capacità contributiva coinvolti dalla prestazione tributaria tutti i soggetti che partecipano alla realizzazione dell'atto di scambio (e quindi sia il cedente che il cessionario). Secondo tale impostazione, l'IVA non soltanto grava sul consumatore finale quale depauperamento patrimoniale conseguente alla prestazione tributaria, ma influisce anche sulla posizione del cedente in quanto fattore disincentivante all'acquisto idoneo a ridurre la platea dei potenziali acquirenti attraverso uno spostamento della curva di domanda. Pertanto, l'indice di capacità contributiva concretamente assunto ai fini della ricostruzione giuridica del tributo va individuato nei vari atti di scambio posti in essere nel corso del ciclo produttivo e distributivo di beni e servizi.

3.2. (Segue). L'IVA quale imposta sui consumi

Pur riconoscendo l'importanza dei contributi dottrinali sopra indicati nell'ambito del processo di comprensione e metabolizzazione giuridica del tributo, essi appaiono inadeguati a fornire una spiegazione completa della disciplina dell'IVA e soprattutto collidono con i convincimenti generalmente diffusi, particolarmente in ambito comunitario, in ordine alla natura giuridica dell'imposta.

Ed invero, la funzione tipica dell'IVA sembra potersi agevolmente individuare nella imposizione di operazioni che comportano l'immissione di beni o servizi al consumo: per un verso, infatti, l'effetto impositivo definitivo secondo lo schema tipico di attuazione del tributo viene riferito al consumatore finale, mentre i soggetti IVA (e cioè imprenditori e professionisti) sono coinvolti solamente sul piano formale e strumentale; per altro verso, l'estensione del presupposto anche alle importazioni da chiunque effettuate è parificabile alle altre operazioni imponibili sul piano concettuale proprio con riferimento al dato della immissione di beni o servizi al consumo finale.

Valorizzandosi, pertanto, il gioco della rivalsa e della detrazione quale meccanismo di trasferimento della prestazione patrimoniale nel corso del ciclo produttivo fino alla immissione in consumo, se ne può dedurre che **il fondamento costituzionale dell'IVA è riconoscibile nel consumo di beni e servizi**. L'atto di scambio, e dunque la singola operazione imponibile, costituisce così solamente l'occasione per riscuotere gradualmente e frazionatamente l'imposta che grava in via definitiva soltanto sull'atto di immissione al consumo finale.

In tale prospettiva, la capacità contributiva rilevante ai fini dell'IVA è rappresentata dal consumo dei beni o dei servizi da parte del consumatore finale, non potendo ricomprendersi in essa la posizione dei soggetti formalmente assoggettati agli obblighi tributari. Il tributo pertanto si qualifica come una imposta indiretta sui consumi.

Peraltro, nella sensibilità giuridica comunitaria è decisamente consolidata l'idea che l'IVA sia da considerarsi alla stregua di una imposta generale sui consumi, che colpisce la spesa sostenuta dal consumatore finale. In tal senso si è infatti pronunciata ripetutamente la giurisprudenza della Corte di Giustizia, avendo luogo di precisare che *«il sistema comune dell'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi fino allo stadio del commercio al dettaglio compreso, una imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e servizi»*. In specie si è puntualizzato come la prestazione tributaria ricade so-

lamente sul consumatore finale, il quale al termine del ciclo distributivo è chiamato a pagare l'IVA per un importo proporzionale al prezzo.

3.3. L'ibridismo concettuale dell'IVA

Va osservato che la struttura dell'imposta sul valore aggiunto presenta numerosi motivi di complessità anche in ragione della sub-articolazione in diversi regimi speciali ed in schemi di attuazione diversi rispetto allo schema base.

Come si è rilevato in precedenza, in alcune delle deviazioni rispetto al meccanismo ordinario di determinazione dell'imposta, la prestazione tributaria non viene scaricata a valle sul consumatore finale, ma tende a permanere nella sfera dell'imprenditore o del professionista. È difficile pertanto, in questo caso fare riferimento ad una imposta sui consumi, stante il mancato coinvolgimento del consumatore finale nello schema di attuazione del tributo. A tal riguardo si è sostenuto che il tributo perde i propri connotati tipici con conseguente radicale trasformazione della struttura originaria. Sembra, invece, potersi richiamare a questo proposito l'idea di un tributo sulla attività, che è destinato cioè a colpire l'attività produttiva in quanto tale.

In questa prospettiva l'IVA si presenta come un tributo connotato da un ibridismo concettuale, nel quale si combinano diverse funzioni e logiche impositive: quanto allo schema base esso si presenta come una imposta sul consumo, che assume cioè l'immissione in consumo quale presupposto di imposta e colpisce il consumatore finale quale soggetto portatore della capacità contributiva; quanto agli schemi secondari emerge, almeno prevalentemente, la natura di imposta sull'attività produttiva, che colpisce imprenditori e professionisti.

D'altro lato, la presenza di un ibridismo strutturale dell'IVA è un dato che è stato ripetutamente colto dalla dottrina, venendo qualificato tale tributo come una "imposta mista" nella quale si fondono elementi appartenenti a differenti tipologie di prestazioni tributarie.

L'ibridismo concettuale del tributo è peraltro ravvisabile anche con riguardo alla struttura attuativa, in quanto si combinano la logica dell'imposta di atto e dell'imposta periodica. Infatti, la disciplina degli adempimenti e degli obblighi strumentali per un verso è collegata alla singola operazione imponibile (si pensi alla fatturazione ed alla registrazione), per altro verso è da ricondurre all'insieme delle operazioni attive e passive svolte in un dato periodo (liquidazione, versamento e dichiarazione).

4. Le relazioni con gli altri tributi

4.1. Il rapporto con le imposte dirette

L'IVA presenta numerosi profili di interrelazione con le imposte dirette ed in particolare con la disciplina delle categorie del reddito di impresa e di lavoro autonomo.

Pur avendo infatti un presupposto ed una natura giuridica radicalmente diversa, i due tributi finiscono per incidere su medesime tipologie di attività e quindi, per molti versi inevitabilmente, assumono elementi concettuali coincidenti quanto alla definizione della fattispecie impositiva.

Innanzitutto, la stessa nozione di impresa e di lavoro autonomo tende a sovrapporsi nella disciplina dei due tributi, venendo adottate formule definitorie assonanti. Si è rilevato

a tal proposito come la nozione di impresa commerciale formulata originariamente nella tradizione delle imposte dirette sia stata trasformata a seguito della evoluzione normativa dell'IVA (e segnatamente per l'influenza della Sesta direttiva CEE), a dimostrazione del grado di influenza che la disciplina di matrice europea dell'IVA è in grado di svolgere nella elaborazione dei concetti giuridici delle imposte dirette.

Per altro verso, anche la nozione di abitualità con riferimento all'esercizio delle attività economiche, di ente non commerciale e di associazione, di stabile organizzazione ed i criteri di imputazione temporale delle singole operazioni economiche (e cioè delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi) tendono ad allinearsi a formule normative già previste nella disciplina delle imposte dirette.

Va peraltro precisato un punto con riguardo alla tentazione ermeneutica di stabilire una equivalenza permanente delle stesse nozioni giuridiche nei due tributi: è indubbio che in numerose occasioni il legislatore ha optato per l'adozione di formule definitorie comuni, e che addirittura in presenza di una trasformazione normativa valida per un tributo (ad es. per l'emanazione di una direttiva europea) ha accolto la nuova definizione anche per l'altro tributo; in ogni caso, però, la ricostruzione interpretativa del significato da attribuire a tale formula normativa va elaborata esclusivamente con riguardo al sistema normativo di riferimento e dunque nell'ambito del tributo in cui si inserisce la regola da interpretare. Va dunque ripudiata l'idea della analogia tra imposte dirette ed IVA come regola stabile ed automatica, essendo ben ammissibile che la logica giuridica che innerva la disciplina di un tributo porti ad una interpretazione della medesima nozione in senso difforme rispetto a quanto previsto nella disciplina di un altro tributo. In altre parole, l'operazione ermeneutica va contestualizzata e riportata ad un ambito sistematico regolato da principi e norme specifici e non anche risolta in base ad una regola di equivalenza analogica. Naturalmente il ricorso all'analogia è possibile, ma costituisce un mero argomento (e non un automatismo) utilizzabile a sostegno della complessiva attività di ricostruzione interpretativa del significato da attribuire alla norma.

Le interrelazioni tra i due tributi sono anche evidenti con riguardo alla fase procedimentale ed in specie alla ricostruzione analitica della base imponibile: nonostante la diversità strutturale del meccanismo di determinazione dell'imposta, entrambi i tributi si caratterizzano per il ricorso ad obblighi strumentali e ad adempimenti contabili che consentono una rappresentazione costante ed analitica dei fatti gestionali dell'attività produttiva, così da rendere possibile il controllo *ab externo* del contenuto economico dell'attività stessa e indurre pertanto il contribuente alla autoliquidazione della prestazione tributaria. A tal proposito, come rilevato in precedenza, la disciplina procedimentale dell'IVA ed in particolare la previsione degli obblighi di fatturazione e di registrazione costituisce il perno concettuale, anche ai fini della disciplina delle imposte dirette, della determinazione analitica della base imponibile.

4.2. Il rapporto con i tributi indiretti

Una evidente relazione logica sussiste tra la disciplina dell'IVA e quella dell'imposta di registro, in quanto entrambi i tributi assumono a presupposto operazioni economiche a contenuto negoziale riguardanti il trasferimento di diritti reali o comunque effetti dispositivi in ordine alla titolarità di beni. In questa prospettiva si può configurare una forma di doppia imposizione economica, da intendersi come applicazione di due diverse tipologie di imposta sulla medesima fattispecie.

Onde ovviare a tale effetto duplicativo è quindi prevista l'alternatività tra l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro che si attegga quale regola strutturale di relazione tra i due medio-sistemi. La stessa regola di alternatività è peraltro prevista per le imposte ipotecarie e catastali, stante l'affinità logica di tali tributi con l'imposta di registro. È appena il caso di osservare che siffatta regola della alternatività soffre di alcune eccezioni e deroghe con riguardo a fattispecie determinate (ed in particolare ad alcune tipologie di trasferimenti immobiliari).

Con riguardo alle altre imposte sui consumi (e quindi alle accise ed ai dazi doganali), pur ravvisandosi una evidente affinità funzionale con l'IVA stante la comune finalità di sottoporre ad imposizione il consumo di beni, non sussiste una regola particolare in ordine ai rapporti tra medio-sistemi. È dunque ricorrente la sovrapposizione dei due tributi – accisa ed IVA – sulla medesima fattispecie.

4.3. Le regole comunitarie in ordine al divieto di introduzione di tributi indiretti simili all'IVA. Il caso dell'IRAP

Al fine di evitare distorsioni rispetto alla applicazione dell'IVA nel territorio comunitario è espressamente stabilito un divieto di introduzione di tributi che presentino caratteristiche simili rispetto al meccanismo di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto (art. 33 della VI direttiva 77/388/CEE).

È infatti evidente che il riconoscimento della facoltà di istituire tributi affini rispetto all'IVA potrebbe consentire agli Stati membri di aggirare le regole di neutralità dell'imposizione sugli scambi e quindi alterare la libera concorrenza nel mercato europeo.

La Corte di Giustizia si è occupata in più circostanze di tale divieto riconoscendo elementi di affinità con l'imposta sul valore aggiunto in contributi sociali calcolati sul fatturato ovvero in tributi che gravano sulla messa a disposizione di un bene se l'importo è stabilito in considerazione dei proventi che possono derivarne. Al contrario, è stata esclusa la similarità con l'IVA per imposte sul consumo prive del carattere di generalità in quanto rivolte a settori specifici di attività economiche.

In ogni caso è stato specificato dalla giurisprudenza comunitaria che non è necessario che il giudizio di similarità riguardi l'intera disciplina del tributo di nuova istituzione da parte dello Stato membro, essendo sufficiente che esso presenti le caratteristiche essenziali dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, i tratti qualificanti dell'IVA sono stati individuati nella generalità dell'imposta sulla cifra di affari, nella proporzionalità rispetto al prezzo, nella riscossione in ogni fase del processo produttivo o distributivo, nella detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti.

In tempi non remoti è stato posto il problema della compatibilità dell'IRAP rispetto al divieto comunitario di introduzione di un tributo affine all'IVA. La Commissione UE ha ritenuto che il tributo regionale italiano presentasse una affinità con l'IVA in quanto la capacità contributiva colpita era la medesima e consisteva nel valore aggiunto globale dell'impresa determinato sulla base della differenza, in termini di imposta e su base annuale, tra ricavi e costi.

La Corte di Giustizia si è infine pronunciata sulla questione rilevando come i tratti qualificanti tra i due tributi siano sostanzialmente differenti e quindi accertando la compatibilità comunitaria dell'IRAP per assenza di violazione del divieto comunitario di introdurre tributi simili rispetto all'IVA.

LA DISCIPLINA ORDINARIA DELL'IVA

SOMMARIO: 1. La distinzione delle varie categorie di operazioni rilevanti ai fini IVA. – 2. Le operazioni imponibili. L'elemento oggettivo. – 3. (*Segue*). Il requisito soggettivo. – 4. La territorialità. – 5. Le operazioni non imponibili. – 6. Le operazioni esenti. – 7. Le importazioni. – 8. Regole di ordine generale in materia di operazioni rilevanti ai fini IVA. – 9. La base imponibile. – 10. Le aliquote di imposta. – 11. Il soggetto passivo. – 12. Il momento di effettuazione delle operazioni e l'esigibilità dell'imposta. – 13. La rivalsa. – 14. La detrazione. – 15. La fattura. – 16. La registrazione delle operazioni. – 17. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta. – 18. La liquidazione ed il pagamento dell'imposta. – 19. L'esercizio di più attività. – 20. Il rimborso dell'IVA. – 21. Le presunzioni in materia di accertamento.

1. La distinzione delle varie categorie di operazioni rilevanti ai fini IVA

Il presupposto dell'imposta sul valore aggiunto è costituito dalle cessioni di beni o dalle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o di arti o professioni ovvero dalle importazioni da chiunque effettuate (art. 1, D.P.R. n. 633/1972).

Va innanzitutto osservato che ai fini della applicazione della disciplina dell'IVA si devono distinguere diverse tipologie di operazioni e precisamente:

- operazioni imponibili;
- operazioni non imponibili;
- operazioni esenti;
- operazioni fuori campo IVA.

Le operazioni imponibili sono rappresentate dagli atti negoziali che presentano i requisiti previsti dal presupposto di imposta ed in particolare l'elemento oggettivo (cessioni di beni o prestazione di servizi), l'elemento soggettivo (esercizio di impresa o di lavoro autonomo) e la territorialità.

Le operazioni non imponibili sono invece costituite dagli atti negoziali che mancano dell'elemento della territorialità in quanto perfezionate al di fuori del territorio dello Stato (e dunque sono rappresentate da esportazioni e servizi internazionali).

Le operazioni esenti si caratterizzano per la presenza di tutti gli elementi propri del presupposto di imposta (e dunque per la ricorrenza dell'elemento oggettivo e soggettivo nonché della territorialità) ed al contempo per la sottrazione all'obbligo di pagamento del tributo, andando perciò a costituire una fattispecie di esenzione fondata su valutazioni di opportunità.

Infine le operazioni fuori campo IVA compongono una categoria residuale di atti negoziali che vengono esclusi dalla sfera di applicazione del tributo essenzialmente per la mancanza di uno degli elementi caratterizzanti del presupposto di imposta ovvero, talora, per scelte di opportunità formulate in sede legislativa.

Le varie tipologie di operazioni sono individuabili agevolmente sulla base delle esplicite formulazioni normative: le operazioni imponibili sono infatti quelle che realizzano il presupposto di imposta come indicato all'art. 1; le operazioni non imponibili per mancanza dell'elemento territoriale sono indicate negli artt. 8, 8 *bis* e 9; le operazioni esenti sono espressamente elencate nell'art. 10. Le operazioni escluse (o fuori campo IVA) – ed in specie quelle che pur presentando i requisiti del presupposto di imposta vengono enunciate rispetto all'ambito applicativo del tributo – sono invece menzionate in via derogatoria all'interno della categoria delle operazioni imponibili; così sono previste numerose esclusioni con riguardo alle cessioni di beni (art. 2, comma 3) e alle prestazioni di servizi (art. 3, comma 4).

La distinzione delle operazioni rilevanti ai fini IVA non rappresenta soltanto un esercizio classificatorio per finalità meramente scientifiche, bensì vale ad individuare categorie di atti a cui si applica una differente regolamentazione del tributo. Ed invero, come verrà meglio indicato nel prosieguo, le operazioni imponibili prevedono l'applicazione dello schema base del tributo, mentre per le operazioni esenti si applicano regole peculiari essenzialmente in tema di detrazione del tributo e per le operazioni non imponibili sono previste altresì regole specifiche in tema di obblighi strumentali ed adempimenti.

Accanto alle suddette tipologie di operazioni è prevista anche la categoria delle importazioni, da chiunque effettuate, che rappresenta una ulteriore forma di presupposto del tributo, connotata da una disciplina specifica. L'operazione presenta peraltro una latitudine soggettiva assai ampia (riferendosi a qualunque soggetto, indipendentemente dalla qualifica di imprenditore o lavoratore autonomo) ed una dimensione oggettiva circoscritta essendo contenuta agli atti di importazione.

2. Le operazioni imponibili. L'elemento oggettivo

2.1. La nozione base di cessioni di beni

Il presupposto tipico dell'imposta sul valore aggiunto è costituito, come detto, da fattispecie che si caratterizzano per una serie di elementi riguardanti il profilo oggettivo, soggettivo e territoriale. In specie l'elemento oggettivo del presupposto richiama il compimento di atti aventi il carattere della cessione di beni o della prestazione di servizi.

Si considerano quali **cessioni di beni** gli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento (e dunque usufrutto, diritto di superficie, enfiteusi, uso ed abitazione) su beni di ogni genere (art. 2).

Tale nozione della cessione di beni si impernia dunque intorno ad alcuni elementi fondamentali:

- l'esistenza di un atto a carattere negoziale ovvero provvedimentale;

- la produzione di un effetto traslativo o comunque dispositivo di diritti reali;
- il titolo oneroso.

La sussistenza di un atto a contenuto negoziale vale ad includere sia i contratti che gli atti unilaterali che presentino i requisiti sopra menzionati (e dunque con esclusione delle liberalità che sono prive del carattere della onerosità). Tra gli atti a contenuto provvedimentale vanno compresi i trasferimenti coattivi disposti dalla pubblica amministrazione (come le espropriazioni o le vendite forzate) ovvero dalla autorità giudiziaria.

L'effetto traslativo costituisce il nucleo concettuale della operazione imponibile in quanto configura il dato che vale a produrre lo scambio dei beni tra diversi soggetti e dunque a realizzare l'evento rilevante ai fini dello schema applicativo del tributo secondo la concezione originaria (sul punto vedi la ricostruzione teorica operata nel precedente cap. 20, par. 3). La presenza di un effetto traslativo esclude la rilevanza ai fini IVA degli atti che comportano un acquisto a titolo originario (come ad es. per l'usucapione, di accessione o di invenzione).

L'onerosità della cessione costituisce il carattere che vale a connotare, almeno in linea di principio, le operazioni imponibili e consiste nella sussistenza di una controprestazione economicamente valutabile, anche se non dipendente in via necessaria da un contratto a prestazioni corrispettive. Pertanto, tale elemento vale a rendere necessaria la correlazione causale, anche se non sinallagmatica, tra la cessione di beni e la controprestazione economica.

Pertanto, proprio il carattere dell'onerosità vale ad escludere dall'area delle operazioni imponibili i contributi erogati da soggetti pubblici o privati, in quanto componenti redditi privi di una relazione causale e corrispettiva con una controprestazione fornita da imprese e professionisti.

2.2. Gli atti assimilati alle cessioni di beni

Alcuni atti vengono espressamente assimilati alle cessioni di beni (art. 2, comma 2):

1. vendite con riserva di proprietà;
2. locazione con clausola di trasferimento vincolane per entrambe le parti;
3. i passaggi dal committente al commissionario, o viceversa, di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione;
4. cessioni a titolo gratuito di beni, ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa purché abbiano un costo unitario non superiore a € 25,82 e di quelli per cui non sia operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'IVA;
5. la destinazione di beni ad uso personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo (autoconsumo interno) ovvero a finalità estranee all'impresa o alla professione, anche se determinata dalla cessazione dell'attività, con esclusione dei beni per cui non è operata la detrazione (i quali pertanto non rientrano nella sfera di applicazione dell'IVA);
6. le assegnazioni ai soci effettuate a qualsiasi titolo da società od enti.

Il ricorso alla figura della assimilazione si fonda su ragioni di diritto di diversa apprezzabilità. Innanzitutto, per le vendite con riserva di proprietà e le locazioni con clausola

di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti l'assimilazione alle cessioni di beni è effettuata in considerazione della elevata probabilità, secondo la peculiarità dello schema negoziale prescelto, che si produca al termine della esecuzione del contratto l'effetto traslativo della proprietà. Pertanto, pur mancando in termini attuali uno degli elementi tipici della nozione generale del presupposto di imposta (quale formulata nell'art. 2, comma 1), l'atto è parificato alle cessioni di beni in virtù di un giudizio prognostico e congetturale assunto dal legislatore sulla base della esecuzione normale del contratto, anche tenendo conto che il differimento dell'effetto traslativo risponde a logiche di garanzia delle parti. È appena il caso di osservare che la presunzione assoluta posta a fondamento della menzionata regola di assimilazione vale a semplificare il riconoscimento giuridico delle fattispecie e soprattutto ad evitare che tali schemi negoziali possano essere adottati in funzione elusiva del tributo, ponendosi dunque in linea con le ragioni giuridiche usualmente attribuite alle presunzioni assolute in materia tributaria.

Le tre tipologie di cessioni a titolo gratuito rappresentano deviazioni evidenti rispetto al paradigma della onerosità degli atti di scambio quale presupposto dell'imposta sul valore aggiunto. Innanzitutto va osservato che le forme di autoconsumo (personale o familiare dei imprenditori e soci) e la destinazione a finalità estranee riprendono formule normative già adottate per la tassazione delle plusvalenze dei beni di impresa (vedi *retro*, cap. 10, par. 2.4.) ed esprimono l'esigenza di sottoporre ad imposizione beni relativi all'attività di impresa e di lavoro autonomo al momento della fuoriuscita dal circuito produttivo per ragioni di simmetria fiscale: essendo stato detratto il relativo costo di acquisto, appare opportuno per coerenza che essi siano sottoposti a tassazione al momento della uscita dalla sfera dell'attività economica.

Quanto invece alle **cessioni a titolo di gratuito di beni di impresa** (o appartenenti ai lavoratori autonomi), la disciplina attuale prevede quale regola generale che esse siano sempre imponibili salvo due fattispecie derogatorie. L'esclusione da IVA è infatti prevista per le cessioni di omaggi e beni aziendali che non rientrano nell'attività propria dell'impresa purché abbiano un costo unitario contenuto (come detto, inferiore a euro 50) e le cessioni di beni per i quali non sia stata operata la detrazione all'atto dell'acquisto. Il fondamento di tale assimilazione sembra doversi individuare nella esigenza di evitare che i beni ceduti a titolo gratuito possano giungere al consumo detassati per effetto della detrazione dell'imposta sugli acquisti. Ad ogni modo l'ampia portata della regola generale formulata in ordine alle cessioni a titolo gratuito fa ritenere che sia sostanzialmente ridisegnata la stessa formulazione normativa del presupposto di imposta, apparendo notevolmente svalutato l'elemento della onerosità ai fini della individuazione delle operazioni imponibili.

I passaggi di beni nei rapporti tra committente e commissionario vengono qualificati come autonomi atti traslativi, anche per maggiore adesione alla configurazione civilistica del contratto di commissione: pertanto, il commissionario non viene considerato come un soggetto che effettua una prestazione di servizi a favore del committente (come forse sembrerebbe naturale in ragione dell'attività svolta dal commissionario), bensì come la controparte negoziale del committente rispetto alla cessione dei beni. Ne consegue che l'acquisto di beni da un venditore da parte del commissionario è considerata come una compravendita autonoma e distinta rispetto al successivo passaggio di rivendita al committente. È appena il caso di osservare che, simmetricamente a tale norma, è stabilito espressamente che l'attività svolta dal commissionario non può essere qualificata come una prestazione di servizi (art. 3, lett. h).

2.3. Le fattispecie escluse dall'ambito delle cessioni di beni

Alcune fattispecie sono **espressamente escluse dall'ambito delle cessioni di beni** pur presentando teoricamente tutti gli elementi per essere ascritte a tale categoria. In particolare sono indicate dalla norma (art. 2, comma 3):

1. le cessioni di crediti o di denaro;
2. le cessioni ed i conferimenti in società od enti che hanno per oggetto una azienda o un ramo di azienda;
3. le cessioni riguardanti terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria;
4. le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;
5. passaggi di beni in conseguenza di operazioni straordinarie di impresa (fusioni, scissioni o trasformazioni di società ed enti);
6. le cessioni di valori bollati e postali, nonché di marche assicurative;
7. le cessioni di alcuni prodotti alimentari (paste, pane, latte fresco);
8. le cessioni di beni effettuate nell'ambito dei concorsi e delle manifestazioni a premio.

Si tratta di un ampio elenco di fattispecie perlopiù caratterizzate da una logica premiale volta ad escludere l'applicazione dell'imposta in ragione di valutazioni di opportunità connesse alle specificità del mercato di riferimento e della filiera produttiva di determinati beni.

In particolare, per i conferimenti e le cessioni di aziende viene riconosciuto il carattere peculiare di atto organizzativo, funzionale alla logica dei contratti di associazione, e non anche di atto di scambio; pertanto, l'esclusione dall'ambito applicativo dell'IVA (che determina quindi l'applicazione dell'imposta di registro) è da intendere come una misura fiscale di favore per i processi di riorganizzazione aziendale fondata sulla svalutazione dell'effetto sinallagmatico prodotto dall'atto (e cioè lo scambio tra partecipazioni e azienda). A tal riguardo il criterio di individuazione di un atto traslativo dell'azienda rispetto alla cessione di un insieme di beni non qualificabile come complesso aziendale è da rinvenire nella idoneità dei beni stessi a costituire un complesso organicamente coordinato e funzionale a svolgere un'attività produttiva.

Si può osservare che per gli atti di modificazione della veste societaria (e quindi per fusioni, scissioni e trasformazioni) la norma di esclusione appare ricognitiva di un principio consolidato in ambito civilistico oltreché tributario (come risulta anche dalla simmetrica regolamentazione ai fini delle imposte dirette) secondo cui non si realizza alcun atto traslativo di beni, in quanto il soggetto rimane sempre il medesimo pur cambiando di forma organizzativa.

2.4. Le prestazioni di servizi

La nozione base di prestazioni di servizi è di tipo tassonomico, in quanto riprende una elencazione di contratti nei quali l'attività svolta dal soggetto IVA non è riconducibile ad una cessione di beni.

In specie è stabilito (art. 3, comma 1) che costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni rese dietro pagamento di un corrispettivo (e dunque effettuate a titolo oneroso) dipendenti dai contratti d'opera, di appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, media-

zione, deposito, ed in genere da obbligazioni di fare, non fare o permettere.

A tal riguardo è da ritenere che l'elenco di contratti da cui dipende la prestazione di servizi abbia un carattere meramente esemplificativo dovendo comunque individuarsi una funzione residuale alla formula finale che richiama le obbligazioni di fare, non fare o permettere (e dunque diverse dal "dare" che costituisce il carattere tipico delle cessioni di beni).

Volendo quindi provare a formulare una nozione generale di prestazione di servizi si può sostenere che questa configura un comportamento di un soggetto, fondato su base negoziale, che si sostanzia in una condotta attiva (il "fare") ovvero nella astensione rispetto a determinati atti (il "non fare") ovvero ancora nel consentire che altri tengano una determinata condotta (il "permettere").

Anche per le prestazioni di servizi è contenuto un elenco di fattispecie assimilate alla nozione base (art. 3, comma 2) e precisamente:

- concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
- cessioni e licenze riguardanti il diritto di autore (salvo quelle effettuate dall'autore o suoi eredi, per le quali è prevista una specifica esclusione dall'art. 3, comma 4) ovvero le privative industriali (su brevetti, marchi, *know how*);
- prestiti di denaro e titoli non rappresentativi di merci, comprese le cessioni pro soluto di crediti, cambiali o assegni;
- somministrazioni di alimenti e bevande;
- cessioni di contratti di ogni tipo e specie.

È altresì previsto che rientrano nel presupposto di imposta anche le prestazioni a titolo gratuito, purché di valore superiore a euro 50 e sempreché l'imposta sull'acquisto di beni e servizi sia detraibile, se riconducibili a finalità estranee all'attività dell'impresa ovvero all'autoconsumo familiare o personale dell'imprenditore o dei soci. Occorre dunque verificare se la prestazione di servizi effettuata a titolo gratuito risponde o meno alla logica produttiva dell'impresa (ad es. quale strumento promozionale e di introduzione presso la clientela potenziale) ovvero se costituisce una mera liberalità priva di un fondamento commerciale; soltanto in quest'ultimo caso la prestazione gratuita viene compresa nell'ambito di applicazione dell'IVA per ragioni di simmetria con le cessioni a titolo gratuito al fine di evitare che tali prestazioni possano giungere al consumo finale detassate per effetto della detrazione dell'imposta sugli acquisti. Ad ogni modo, tale previsione normativa conferma la sostanziale svalutazione del requisito della onerosità quale tratto caratterizzante dell'elemento oggettivo del presupposto di imposta.

Sono escluse in ogni caso le prestazioni di servizi a titolo gratuito consistenti in somministrazioni di pasti e bevande nelle mense aziendali, in prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale o sanitaria effettuate a favore del personale dipendente. Sono parimenti escluse le prestazioni a titolo gratuito che consistono nella divulgazione pubblicitaria a favore di enti associativi o ONLUS e nella diffusione di messaggi, immagini o comunicazioni di pubblico interesse effettuate dallo Stato o da altri enti pubblici.

Le prestazioni rese o ricevute da mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario (art. 3, comma 3, ultimo periodo).