

Silvia Mencarelli - Rosa R. Scalesse - Giuseppe Tinelli

Introduzione allo studio giuridico dell'Imposta sul Valore Aggiunto



TERZA EDIZIONE



Giappichelli



CAPITOLO I

IL FONDAMENTO COMUNITARIO DELL'IMPOSIZIONE SUL VALORE AGGIUNTO

SOMMARIO: 1. Le origini dell'Imposta sul Valore Aggiunto. – 2. Le fonti comunitarie dell'imposta.

1. Le origini dell'Imposta sul Valore Aggiunto

L'Imposta sul Valore Aggiunto (di seguito IVA) costituisce il più importante tributo sui consumi previsto dalla normativa comunitaria e rappresenta, sotto questo aspetto, uno degli strumenti fiscali più rilevanti, tra quelli previsti dal trattato istitutivo della Comunità europea, per la realizzazione delle finalità politiche, economiche e sociali alla base del Trattato di Roma¹.

¹ Il Trattato di Roma del 25 marzo 1957, recepito nell'ordinamento nazionale con legge 14 ottobre 1957, n. 1203, nel porre le fondamenta della Comunità Economica Europea, sottolineava l'importanza che fosse attuata all'interno della nascente comunità una piena libertà di circolazione delle persone, dei capitali e delle merci. A tal fine, l'art. 3 individuava, come priorità, anche il conseguimento di alcuni obiettivi in materia legislativa, che presupponevano scelte di carattere tributario, quali l'abolizione tra gli Stati membri dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative all'entrata e all'uscita delle merci, come pure di tutte le altre misure di effetto equivalente, l'istituzione di una tariffa doganale comune nei confronti degli Stati terzi, l'applicazione di procedure tali da permettere il coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri e il ravvicinamento delle legislazioni nazionali nella misura necessaria al funzionamento del mercato comune.

In particolare, l'art. 99 del Trattato, fissando i punti fondamentali degli interventi in materia tributaria, puntava all'armonizzazione delle legislazioni dei Paesi membri in materia di imposizione indiretta sulla cifra d'affari per la sua importanza e per gli effetti che essa avrebbe potuto produrre negli scambi economici. L'imposizione indiretta, in conseguenza della sua diretta influenza sulla formazione dei prezzi e, quindi, sulle regole di concorrenza tra operatori, rappresentava il principale oggetto di regolamentazione comunitaria, al fine di realizzare un mercato comune e un'unione economica e monetaria, tali da garantire lo sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale e gli altri fini previsti dall'art. 2 del Trattato.

Da ciò la scelta di prevedere l'introduzione, nei singoli Stati membri, di un'imposta indiretta comune tale da evitare la possibilità di realizzare, mediante l'imposizione indiretta, manovre protezionistiche volte a favorire l'esportazione dei propri prodotti e la penalizzazione delle importazioni dei prodotti degli altri Stati membri².

La scelta a livello comunitario di un tributo avente caratteristiche di neutralità si presentava come obbligata per la realizzazione delle finalità economiche del trattato, in quanto la gran parte degli Stati aderenti alla Comunità Europea adottavano un'imposizione sui consumi che, applicata in ogni fase del ciclo produttivo e distributivo, produceva un effetto cumulativo sulla formazione del prezzo finale al consumo. In Italia,

² L'introduzione dell'IVA nell'ordinamento fiscale degli Stati membri risponde sicuramente a questa esigenza, grazie alle caratteristiche tipiche dell'imposta che verranno in seguito approfondite. L'IVA, infatti, costituisce un'imposta indiretta sui consumi avente peculiari requisiti, essendo: *plurifase* (si applica ad ogni fase del ciclo produttivo-distributivo), *a cascata* (ad ogni passaggio l'imposta colpisce solo il valore aggiunto che ciascuna fase aggiunge al bene e non si cumula con i prelievi relativi alle altre fasi del ciclo produttivo-distributivo), *neutrale* (l'ammontare finale dell'IVA rimane invariato indipendentemente dal numero dei passaggi del ciclo produttivo-distributivo), *trasparente* (nel corrispettivo dell'operazione è sempre possibile individuare la parte che costituisce la base imponibile e la parte che invece corrisponde all'imposta) e con *applicazione frazionata* (l'onere fiscale, pur gravando sul consumatore finale, viene ripartito nelle varie fasi del ciclo produttivo-distributivo. In questo modo, l'imposta viene riscossa man mano per la parte che va a gravare sul valore che "si aggiunge" al bene o servizio, consentendo agli Stati di reperire entrate già nelle fasi intermedie, senza dover attendere l'immissione in consumo).

infatti, era in vigore l'IGE (Imposta Generale sull'Entrata)³, che veniva applicata, con aliquota di modesta entità, su ogni fase economica che precedeva l'immissione al consumo, producendo un effetto "a cascata", in quanto l'imposta colpiva il valore pieno dei beni e servizi scambiati, cumulando nel prezzo finale l'intera imposizione assoluta. In tal modo la struttura organizzativa dell'impresa veniva a condizionare l'imposizione sul consumo, alterando così la formazione del prezzo finale, in quanto l'imposizione complessiva risultava più bassa in presenza di concentrazioni produttive e più alta in modelli organizzativi più snelli, ma caratterizzati da strutture produttive autonome, producendosi così una distorsione fiscale delle regole di mercato.

Per evitare tali effetti distorsivi, la scelta del legislatore comunitario cadde su un tipo di imposta simile a quella sulla cifra d'affari utilizzata in Francia (la TVA), applicabile in ogni fase di scambio del bene o servizio, ma con il diritto di detrarre dall'imposta il tributo assolto nei passaggi precedenti, neutralizzando in tal modo l'imposizione assoluta nella fase antecedente l'immissione al consumo.

Per quanto concerne le fonti, la prima e la seconda direttiva IVA – rispettivamente la 67/227/CEE e la 67/228/CEE, adottate in data 11 aprile 1967 – diedero l'avvio all'adozione di un sistema comune di imposizione⁴, diretto a garantire lo stesso carico fiscale su beni dello stesso tipo, qualunque fosse stata la lunghezza del circuito di produzione e distribuzione all'interno del Paese⁵. Il nuovo sistema, inoltre, permetteva

³ Disciplinata dal r.d.l. 9 gennaio 1940, n. 2.

⁴ In particolare, con la prima direttiva fu riconosciuta la necessità di eliminare per quanto possibile i fattori che avessero potuto falsare le condizioni di concorrenza in modo da raggiungere in seguito "l'obiettivo della soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione all'esportazione negli scambi tra gli Stati membri". Inoltre, si mirava a raggiungere un livello di armonizzazione tale da portare "all'eliminazione dei sistemi di imposta cumulativa a cascata e all'adozione, da parte di tutti gli Stati membri, di un sistema comune di imposta sul valore aggiunto", che abbracciasse tutte le fasi della produzione e distribuzione, nonché il settore delle prestazioni di servizi. Con la seconda direttiva, invece, vennero stabiliti la struttura, il meccanismo ed il metodo di applicazione della nuova imposta, con l'adozione del principio di "deduzione di imposta da imposta, per tutto il complesso delle operazioni compiute dal soggetto in un determinato periodo di tempo".

⁵ Su tale aspetto v. COMELLI, *La natura dell'imposta*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesouro, Torino, 2001, 7.

di eliminare negli scambi internazionali le preesistenti misure forfettarie di restituzione dell'imposta ed i relativi diritti compensativi all'importazione⁶.

La prima e la seconda direttiva comunitaria sono state poste alla base della legge delega per la riforma tributaria n. 825 del 9 ottobre 1971, i cui principi sono stati poi recepiti nel nostro ordinamento con il d.p.r. 26 ottobre 1973, n. 633, che ha introdotto l'IVA con decorrenza 1° gennaio 1973, il quale costituisce ancora oggi il principale testo di riferimento nella disciplina del tributo. Gli articoli che verranno citati nel prosieguo, se non ulteriormente specificato, sono da intendersi come riferiti a tale decreto.

Nel corso degli anni, peraltro, il legislatore comunitario è intervenuto con ulteriori direttive al fine di rendere più omogenea la disciplina dell'imposta fra i vari Stati membri tra cui, in particolare, la direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977, più nota come *VI direttiva*, che ha costituito la base di riferimento per l'attuazione di una tassazione uniforme in tutti gli Stati membri⁷, in seguito sostituita dalla direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (di seguito anche direttiva IVA), oggetto anche recentemente di successive modifiche⁸.

Nell'ambito del processo di armonizzazione, significativa è anche la direttiva 91/680/CEE del 16 dicembre 1991, relativa al *regime transitorio degli scambi intracomunitari*, primo passo verso la realizzazione del "mercato unico"⁹. Il nuovo sistema si fondava principalmente sull'abo-

⁶ Sulle origini comunitarie dell'IVA v. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 929-931; RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2009, 273-275; COMELLI, *I.v.a. comunitaria e i.v.a. nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, 2 ss.

⁷ La sesta direttiva dettava regole precise in materia di individuazione del soggetto passivo, operazioni imponibili, determinazione della base imponibile, esenzioni, debitore dell'imposta, obblighi del contribuente, nonché prevedeva regimi speciali per taluni settori economici.

⁸ Tra le varie direttive che hanno di recente introdotto modifiche alla direttiva 2006/112/CE, si ricorda la direttiva 2016/856, relativa alla durata dell'obbligo di applicazione di un'aliquota normale minima, la direttiva 2016/1065, relativa alla modifica del trattamento dei buoni e la direttiva 2017/2455.

⁹ Si sarebbe dovuto passare dal criterio di tassazione nel paese di destinazione a quello di tassazione nel Paese di origine, ma il progetto non è riuscito a progredire per

lizzazione delle frontiere fiscali e realizzava il nuovo principio di tassazione nel paese di origine per le cessioni effettuate a favore di privati consumatori (anche se con delle eccezioni), mentre negli scambi tra operatori economici rimaneva ferma la tassazione nel Paese di destinazione dei beni¹⁰.

La disciplina comunitaria dell'IVA è oggi racchiusa nella citata direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, con la quale è stata riordinata l'intera materia e nella quale sono affluite le norme delle precedenti direttive¹¹ e che costituisce la normativa attuale dell'Unione Europea in

l'esitazione degli Stati membri, portando la Commissione a rilevare – nella comunicazione sull'aggiornamento della strategia volta a migliorare il funzionamento del sistema IVA [COM (2003) 614 del 20 ottobre 2003] – come si presentasse “*alquanto improbabile ottenere in un futuro immediato progressi significativi per quanto riguarda l'introduzione di un sistema comune IVA basato sull'imposizione nello Stato membro di origine*”.

¹⁰ L'assetto che ne veniva fuori era però solo in parte soddisfacente. Nell'ottica del legislatore comunitario, infatti, il regime degli scambi intracomunitari doveva realmente assumere una durata temporanea (il periodo transitorio era inizialmente previsto fino al 31 dicembre 1996). L'ottimistica previsione era destinata a scontrarsi con numerosi problemi pratici, oltre che con una certa riluttanza da parte degli Stati membri e degli stessi operatori. Per questi, in particolare, il regime degli scambi intracomunitari, per i quali l'assolvimento dell'imposta si effettua attraverso il meccanismo dell'inversione contabile, di cui si parlerà più avanti, si presentava estremamente vantaggioso, non comportando un'anticipazione dell'IVA.

¹¹ Si riportano le principali direttive in materia di IVA: I direttiva 67/227 dell'11 aprile 1967 e II direttiva 67/228 dell'11 aprile 1967 (concernenti l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri attinenti alle imposte sulle cifre d'affari. Tali atti imposero a ciascun paese di adeguare la propria forma d'imposizione sugli affari ed un sistema comune di Imposta sul Valore Aggiunto. Stabilirono, inoltre, struttura, meccanismo e metodo di applicazione della nuova imposta); VI direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (tale atto rappresenta il cardine della disciplina IVA, in quanto elenca i principali elementi del tributo. In particolare, essa contiene disposizioni attinenti al campo di applicazione dell'imposta, alle operazioni imponibili, ai soggetti passivi, alla base imponibile e alle esenzioni); direttiva 91/680/CEE del 16 dicembre 1991 (che ha introdotto il regime transitorio degli scambi intracomunitari, primo passo verso per il raggiungimento di un “mercato unico”), integrata dalle direttive 92/77/CEE e 92/116/CEE; direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (concernente la rifusione, che si è resa necessaria per modernizzare, semplificare e armonizzare a livello comunitario le norme della sesta direttiva rese di difficile lettura a seguito delle modifiche apportate nel tempo con diversi atti (sono state 33 le direttive in materia di IVA emanate dal 1978 fino a tutto il 2006); direttiva n. 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 in sostituzione della direttiva 79/1072/CEE, cosiddetta VIII direttiva (nuove regole per la territo-

materia. La direttiva IVA è stata in seguito oggetto di diverse modifiche da parte del legislatore comunitario, l'ultima delle quali ad opera della direttiva 2018/1910, recante disposizioni volte all'“*armonizzazione e semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri*”, attuata con il d.lgs. 5 novembre 2021, n. 192.

Per quanto riguarda il nostro ordinamento, come si è detto il tributo è disciplinato principalmente dal d.p.r. n. 633 del 1972 e dal d.l. 30 agosto 1993, n. 331, con riferimento ai rapporti intracomunitari, oltre che da altri provvedimenti aventi ad oggetto la disciplina di taluni regimi speciali o di adeguamento della disciplina italiana a quella comunitaria¹².

Ad ogni modo, poiché l'evoluzione del sistema comune dell'IVA non sembra allo stato attuale supportato da una chiara volontà politica diretta al passaggio ad un sistema di tassazione all'origine, la Commissione ha rivolto i propri lavori al miglioramento del funzionamento del sistema IVA nel rispetto delle caratteristiche del sistema vigente.

rialità dei servizi); *direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008* (norme per il rimborso IVA a favore di soggetti stabiliti in altro Stato membro); *direttiva 2008/117/CE del 16 dicembre 2008* (misure per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie). Sull'argomento v. BOSELLO, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 705.

¹² Il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 risulta così articolato: Titolo I: “Disposizioni generali” (artt. 1-20); Titolo II: “Obblighi del contribuente” (artt. 21-40); Titolo III: “Sanzioni” (artt. 41-50), soppresso dal d.lgs. n. 471 del 1997 che regola il nuovo sistema sanzionatorio; Titolo IV: “Accertamento e riscossione” (artt. 51-66-*bis*); Titolo V: “Importazioni” (artt. 67-70); Titolo V-*bis* “Gruppo IVA” (artt. 70-*bis*/70-*duodecies*); Titolo VI: “Disposizioni varie” (artt. 71-75); Titolo VII: “Disposizioni transitorie e finali” (artt. 76-94). Sono, inoltre, allegate al d.p.r. n. 633 del 1972 tre tabelle:

a) Tabella A: relativa ai prodotti agricoli e ittici (parte I), ai beni e servizi soggetti all'aliquota del 4% (parte II), del 5% (parte II-*bis*) e del 10% (parte III).

b) Tabella B: relativa a prodotti soggetti a specifiche discipline.

c) Tabella C: relativa agli spettacoli e ad altre attività.

A livello nazionale sono, inoltre, da segnalare: il d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (artt. da 37 a 60) (Regime transitorio degli scambi intracomunitari); il d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla l. 22 marzo 1995, n. 85 (artt. da 36 a 40-*bis*) (Regime speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione).

Svolgendo un'analisi critica sul sistema attuale dell'IVA e dei suoi possibili sviluppi, la Commissione ha elaborato il Libro verde sul futuro dell'IVA¹³, a cui ha fatto seguito il Libro bianco¹⁴, volti a ridisegnare l'imposta in un quadro più semplice, trasparente ed efficiente riducendo il più possibile gli oneri amministrativi¹⁵.

Con la Comunicazione COM (2016) 148 del 7 aprile 2016 la Commissione ha poi tracciato le linee del piano d'azione (*Action Plan on VAT* – aggiornato con il successivo documento del 4 ottobre 2017 COM(2017) 566 final) che mira ad adeguare il sistema IVA all'economia globale e digitale, sostenendo le esigenze delle PMI, in cui si spera per la crescita e lo sviluppo dell'intera Unione, senza tralasciare la lotta alla frode. Il piano mira, inoltre, a rafforzare la cooperazione amministrativa, ad ammodernare il sistema delle aliquote ed a concretizzare progressivamente il sistema IVA definitivo basato sul principio di tassazione nello Stato membro di destinazione.

Peraltro, l'esito del referendum svoltosi nel Regno Unito il 23 giugno 2016 che, con l'approvazione della cosiddetta Brexit, porterà all'uscita dello stesso dall'Unione Europea, obbliga l'Unione a tener conto degli eventuali riflessi sugli equilibri politici ed economici tra gli Stati membri.

¹³ Libro verde sul futuro dell'IVA, documento della Commissione europea COM (2010) 695 del 1° dicembre 2010.

¹⁴ Documento della Commissione europea COM (2011) 851 del 6 dicembre 2011.

¹⁵ Sulla base di queste premesse sono stati emanati il Regolamento (CE) n. 1777/2005 del Consiglio rifuso nel Regolamento (CE) n. 282/2011, che vuole garantire l'applicazione uniforme delle disposizioni contenute nella direttiva IVA (n. 2006/112/CE), di seguito modificato da due regolamenti: il Regolamento (UE) n. 967/2012, relativo ai regimi speciali applicabili ai soggetti passivi non stabiliti in UE che forniscono servizi di telecomunicazione, servizi di tele radiodiffusione o servizi elettronici a persone non soggetti passivi e il Regolamento (UE) n. 1042/2013 che interviene in vari settori chiarendo la portata della direttiva IVA. Tale ultimo regolamento, applicabile dal 1° gennaio 2015, qualifica le prestazioni di telecomunicazioni, *broadcasting* ed e-commerce online, definisce il luogo di stabilimento delle persone giuridiche non soggetti passivi, il luogo di stabilimento del destinatario, chiarisce il concetto di immobile e la qualificazione delle prestazioni di servizi relative agli immobili (disposizioni queste obbligatorie dal 1° gennaio 2017). Inoltre, allo scopo di rendere più uniformi a livello unionale gli adempimenti IVA, la Commissione ha predisposto una proposta di direttiva volta ad introdurre una dichiarazione IVA standard in tutta l'Unione (Proposta di direttiva del 23 ottobre 2013, COM (2013) 721, che però non ha trovato consenso in ambito unionale) e si sta impegnando nello studio di sistemi volti a ridurre le esenzioni e le formalità burocratiche.

2. Le fonti comunitarie dell'imposta

Come si è detto, la disciplina fondamentale dell'IVA è racchiusa, a livello di normativa interna, all'interno del d.p.r. n. 633 del 1972. Tuttavia, la matrice europea dell'imposta rende particolarmente rilevanti in tale materia anche quegli atti normativi attraverso i quali si manifesta la normativa comunitaria, ai quali si rende opportuno fare un breve accenno, prima di esaminare i caratteri essenziali del tributo.

Le fonti di produzione comunitarie sono costituite, in particolare, dai regolamenti e dalle direttive, previsti dall'art. 189 del Trattato di Roma.

In particolare, i *regolamenti* sono atti caratterizzati da "*portata generale*" oltre che dal requisito dell'astrattezza e, quindi, sono direttamente applicabili negli ordinamenti nazionali senza che sia necessario alcun atto di ricezione nel diritto interno; sono obbligatori per tutti e in tutti i loro elementi. Essi trovano fondamento nell'art. 11 Cost., secondo il quale: "*L'Italia (...) consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo*". Infatti, tale norma costituzionale viene interpretata dalla dottrina nel senso che la Comunità Europea costituisce una delle organizzazioni volte agli scopi previsti dal citato art. 11 Cost., giustificando così quelle limitazioni di sovranità che derivano dall'immediata efficacia, nell'ordinamento interno, dei regolamenti comunitari, il cui limite sarebbe costituito soltanto dai principi inderogabili della Carta Costituzionale¹⁶.

Le *direttive*, invece, sono atti obbligatori solo circa la necessità di pervenire ad un determinato risultato, mentre è lasciato ai singoli Stati destinatari la scelta delle misure più idonee per il raggiungimento dello stesso. Necessitano, quindi, di atti normativi interni che permettano il loro recepimento nell'ordinamento nazionale¹⁷.

¹⁶ Circa l'efficacia dei regolamenti comunitari nel nostro ordinamento: TOSATO, *Regolamenti comunitari*, in *Enc. dir.*, vol. XXXIX, Milano, 1998, 682; BALLARINO, *Regolamenti comunitari*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma, 1991; MIGLIAZZA, *L'efficacia diretta delle norme comunitarie*, in *Riv. dir. proc.*, 1985, 15 ss.; BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005, 80 ss.

¹⁷ L'*iter* normativo che porta all'adozione delle direttive può essere così sintetizzato:
1. prima di presentare una proposta di direttiva su uno specifico argomento, la

La direttiva è lo strumento cui le istituzioni comunitarie ricorrono più frequentemente per la realizzazione degli obiettivi del Trattato ed in materia tributaria hanno avuto una diffusione maggiore rispetto ai regolamenti. Tuttavia, poiché in tale settore è necessaria l'unanimità dei consensi per giungere all'approvazione dell'atto, tale strumento sta diventando sempre più di difficile concretizzazione degli obiettivi di politica comunitaria¹⁸.

Riguardo alla loro efficacia, la Corte di Giustizia UE ha ritenuto che le direttive non attuate sono comunque direttamente applicabili dal giudice nazionale negli ordinamenti dei singoli Stati ove i termini per la loro attuazione siano scaduti e qualora abbiano posto a carico dello Stato membro obblighi chiari e precisi¹⁹. Tale orientamento è stato recepito

Commissione UE, per motivi di trasparenza e di razionalizzazione delle attività, consulta gli Stati membri, convocando un apposito gruppo di lavoro (Gruppo sul futuro dell'IVA) composto dai rappresentanti delle amministrazioni fiscali nazionali che forniscono alla Commissione un forum per consultare gli esperti IVA sulle iniziative prelegislative;

2. la Commissione lancia una "consultazione pubblica", volta ad acquisire le opinioni degli operatori del settore sulla materia oggetto della proposta;

3. successivamente, in piena libertà ed autonomia, la Commissione presenta una proposta di direttiva, che viene pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale della Comunità Europea (GUCE);

4. la proposta di direttiva viene presa in esame dal Gruppo Questioni Fiscali del Consiglio europeo, presieduto da un rappresentante dello Stato che detiene la Presidenza dell'UE, e a cui partecipano i rappresentanti degli Stati membri e la Commissione stessa;

5. raggiunto l'accordo sul testo normativo, quest'ultimo viene inviato al Consiglio dei ministri ed una volta ottenuta l'approvazione la direttiva viene adottata e pubblicata nella GUCE, divenendo vincolante per i suoi destinatari a decorrere dal 21° giorno successivo a detta pubblicazione. Sulle direttive comunitarie in generale v. BALLARINO, *Direttive comunitarie*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XI, Roma, 1991; CAPELLI, *Le direttive comunitarie*, Milano, 1983.

¹⁸ In ambito comunitario assumono un certo rilievo anche le *decisioni*, atti caratterizzati da portata individuale, il cui destinatario è puntualmente individuato nell'atto, sia esso uno Stato membro o un individuo. Sono atti obbligatori sia in relazione al risultato, che ai mezzi per raggiungerlo e non necessitano di atti interni di adeguamento (sull'argomento cfr. VILLANI, *In tema di efficacia diretta delle decisioni comunitarie*, in *Riv. dir. int.*, 1989, 609).

¹⁹ Cfr. Corte Giust. 19 gennaio 1982, causa 8/81, in *Racc. giur. corte*, 1982, 53. In materia di IVA è fondamentale il ruolo svolto dalla Corte di Giustizia nel valutare la compatibilità della normativa interna con le direttive comunitarie, sulla quale si è pro-

to anche dalla Corte Costituzionale, che ha riconosciuto la preminenza delle direttive comunitarie rimaste inattuato rispetto alle disposizioni contrastanti dell'ordinamento interno²⁰.

Inoltre, in caso di contrasto della direttiva comunitaria con le leggi interne, si è consolidato l'orientamento che considera prevalente la norma comunitaria e che ritiene i giudici non tenuti a chiedere l'intervento della Corte Costituzionale per il giudizio di legittimità, potendo disapplicare la norma italiana e applicare direttamente al caso controverso i principi della direttiva²¹.

L'esigenza di conformità della normativa nazionale IVA con quella dell'Unione rappresenta un vincolo per l'Amministrazione e gli operatori. A tal proposito un significativo strumento interpretativo delle disposizioni unionali è rappresentato dalle le sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, la quale nel dirimere le controversie che le vengono sottoposte, stabilisce dei principi che, di fatto, rappresentano diritto non scritto di formazione giurisprudenziale.

In materia di applicazione dell'imposta, particolare rilevanza assume anche il ruolo svolto dal Comitato IVA, previsto dall'art. 398 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, organismo costituito dai rappresentanti di tutti gli Stati membri e presieduto da un rappresentante della Commissione.

In particolare, tale organismo si occupa principalmente di esaminare le consultazioni degli Stati membri che intendono introdurre misure di

nunciata anche con la sentenza 3 ottobre 2006, causa C-475/03 (in *Riv. giur. trib.*, 2006, 1019), concernente la compatibilità dell'IRAP con l'ordinamento comunitario. Sul tema: MAZZELLA, *La diretta applicabilità delle direttive comunitarie all'ordinamento tributario nazionale*, in *Il fisco*, 2004, 6841; PERRONE, *L'armonizzazione dell'iva: il ruolo della corte di giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2006, 423; FREGNI, *Sulla diretta applicabilità delle direttive comunitarie nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, II, 89; SACCHETTO, *L'applicabilità diretta delle direttive fiscali Cee nell'ordinamento italiano*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1991, 1096; CELOTTO, *L'efficacia delle fonti comunitarie nell'ordinamento interno italiano*, Torino, 2003, 204 ss.

²⁰ V., tra le tante, Corte Cost. 18 aprile 1991, n. 168, in *Giur. cost.*, 1991, 1409.

²¹ In tal senso cfr. Corte Giust. 20 ottobre 1993, causa C-10/02, in *Giust. civ.*, 1994, I, 3; GALLO, *La sesta direttiva comunitaria concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali: contenuto precettivo e sua applicabilità in materia di aliquota sui conferimenti di immobili*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, II, 86; SACCHETTO, *L'immediata applicabilità delle direttive fiscali CEE*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 212.

deroga alla direttiva IVA a fini di semplificazione, antifrode e simili, per le quali è la stessa direttiva che prevede la consultazione del Comitato, il quale si limita a rilevare la rispondenza della richiesta ai requisiti previsti dalla norma. Qualora sia riconosciuta l'esistenza di tale rispondenza, viene preso atto della consultazione, con conseguente riconoscimento della legittimità dell'intervento normativo adottato dallo Stato membro per applicare la misura derogatoria.

Il Comitato, inoltre, esamina le questioni interpretative volte ad individuare la corretta applicazione delle norme ed a fornire elementi di interpretazione delle stesse in misura armonizzata in tutti gli Stati. Le discussioni interpretative, ad esempio, sono utili per dirimere eventuali controversie tra Stati membri in materia di territorialità, derivanti da un approccio giuridico differente nell'esame di concrete fattispecie, che potrebbero comportare una doppia tassazione ovvero una detassazione completa di una determinata operazione economica. Gli orientamenti che derivano dalle discussioni, peraltro, ai sensi dell'art. 397 della citata direttiva, possono essere trasformati in norme regolamentari applicabili immediatamente ed obbligatoriamente in tutti gli Stati membri²².

La Commissione, oltre a presentare al Comitato le recenti sentenze della Corte di Giustizia, offre anche lo spunto per la discussione sulle delicate materie trattate dalla stessa Corte, le cui decisioni potrebbero comportare problemi applicativi per gli Stati.

Il Comitato tratta, inoltre, altre questioni che possono di volta in volta essere sottoposte dai singoli Stati, anche al solo scopo di avere un supporto interpretativo circa scelte adottate da altri Stati in relazione a particolari fattispecie IVA.

Ciò detto, risulta evidente come le discussioni e le decisioni adottate dal Comitato IVA possano fornire un utile spunto di interpretazione a livello comunitario nell'individuazione della portata di norme nazionali che, in situazioni particolari, potrebbero risultare di complessa applicazione.

²² Come il citato Regolamento (CE) n. 1777/2005 del Consiglio rifuso nel Regolamento (CE) n. 282/2011, interpretativo delle disposizioni contenute nella direttiva IVA (2006/112/CE).

CAPITOLO II

LA STRUTTURA GIURIDICA DELL'IMPOSTA

SOMMARIO: 1. La natura giuridica dell'Imposta sul Valore Aggiunto. – 2. Il presupposto ed i soggetti passivi. – 3. Le operazioni imponibili, non imponibili, esenti ed escluse. – 4. Le cessioni di beni. – 5. Le prestazioni di servizi. – 6. Le importazioni. – 7. L'esercizio di imprese. – 8. L'esercizio di arti e professioni.

1. *La natura giuridica dell'Imposta sul Valore Aggiunto*

L'Imposta sul Valore Aggiunto è un'imposta generale sui consumi che, nel suo modello teorico, colpisce solo l'incremento di valore che un bene o un servizio acquista ad ogni passaggio economico (il valore aggiunto, appunto), a partire dalla fase della produzione fino a quella del consumo del bene o del servizio stesso¹. L'IVA, però, si presenta come un'imposta tendenzialmente neutrale per l'operatore economico², in

¹ Sulla struttura giuridica dell'IVA, cfr. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1980, 563; PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977; SAMMARTINO-COPPA, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Nss. Dig.*, app., vol. VII, Torino, 1987, 1058; BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979; LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1988; CECAMORE, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Dig. IV*, vol. XVI, Torino, 1999, 355; GIORGI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. dir.*, app., vol. VII, Milano, 2007, 351; TINELLI, *Imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, a cura di Tinelli, Padova, 2015, 515 ss.; RUSSO, FRANSONI, CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, 455 ss.

² Per operatore economico, come si vedrà in seguito, si intende il soggetto che si in-

quanto, come vedremo meglio in seguito, per effetto di un sistema di *detrazione* e di *rivalsa*, il tributo grava sul consumatore finale del bene o servizio ed è, in linea di principio, neutrale per il cedente o il prestatore dello stesso. Questi ultimi, infatti, possono detrarre l'imposta pagata sugli acquisti dei beni e servizi effettuati nell'esercizio d'impresa, arte o professione dall'imposta che i medesimi addebitano, a titolo di rivalsa, ai propri clienti, acquirenti dei beni o committenti dei servizi prestati³.

L'IVA, pertanto, rappresenta un *costo* solamente per i soggetti che non possono esercitare il diritto alla detrazione e, quindi, di regola, per i *consumatori* finali. Di conseguenza, il fatto espressivo di capacità economica che, *ex art. 53 Cost.*, giustifica il prelievo è il consumo di beni o servizi ed i consumatori finali di tali beni o servizi sono i soggetti cui si riferisce l'attitudine contributiva incisa dal tributo.

Questa è la base economica che emerge dalle direttive comunitarie e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE⁴, che in più occasioni ha ribadito la natura di imposta sul consumo dell'IVA, che si manifesta nello stesso schema applicativo del tributo, il quale, fondato sugli istituti della "rivalsa" e della "detrazione", fa sì che i passaggi dei beni e dei servizi anteriori all'immissione al consumo finale siano meramente strumentali alla tassazione del consumo stesso. Tale impostazione è stata accolta anche dalla giurisprudenza italiana, la quale ha precisato che l'IVA "*intendendo colpire esclusivamente il consumatore finale si pone come "neutra" nei confronti dei "soggetti iva", in quanto non costituisce un elemento di costo in rapporto a tali soggetti, sia per il principio della dedu-*

termedia professionalmente nel circuito distributivo che porta al consumo finale del bene o servizio, differenziandosi, così, dal consumatore finale, che costituisce il contribuente su cui grava il tributo.

³ Sul tema della neutralità fiscale dell'IVA in relazione all'esigenza di non alterare una sana concorrenza, cfr. le sentenze della Corte di Giustizia: sentenza 1 aprile 1982, causa C-89/81, in *Racc.*, 1982, 1285; sentenza 8 luglio 1986, causa C-73/85, in *Racc.*, 1986, 2237; sentenza 4 dicembre 1990, causa C-186, in *Racc.*, 1990, I-4383.

⁴ Cfr. sentenza 4 febbraio 1998, causa 391/85, in *Racc.*, 1988, 603; sentenza 3 marzo 1988, causa 252/86, in *Racc.*, 1988, 1371; sentenza 29 febbraio 1996, causa C-215/94, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1133, con nota di COMELLI, *L'iva quale imposta sul consumo*; sentenza 18 dicembre 1997, causa C-384/95, in *Riv. giur. trib.*, 1998, 411 ss., con nota di COMELLI, *Ancora sull'iva quale imposta generale sul consumo*. Per approfondimenti, v. anche LODI, *Conferme della Corte di Giustizia sul principio di neutralità dell'iva e possibili evoluzioni*, in *Corr. trib.*, 2015, 2331.

zione dell'imposta pagata a monte, sia per il diritto-dovere della rivalsa"⁵.

Sotto questo aspetto, dunque, non sembra potersi accogliere la tesi che vede il tributo in esame come un'imposta sulle attività o sugli scambi posti in essere dagli imprenditori, artisti o professionisti che, avendo realizzato operazioni imponibili, devono corrispondere all'Erario l'imposta su di esse gravanti⁶. Accogliendo tale impostazione, infatti, si finirebbe per snaturare il carattere fondamentale dell'IVA, costituito dalla sua *neutralità* nei confronti degli operatori economici, in capo ai quali, di regola, non si produce alcun definitivo depauperamento patrimoniale.

Ed invero, la ricostruzione dell'IVA quale imposta sui consumi non viene meno neanche in presenza di operazioni esenti, che non danno luogo all'addebito dell'imposta. Nel porre in essere tali operazioni, infatti, l'onere impositivo rimane a carico dell'imprenditore, artista o professionista, che non può rivalersi nei confronti del consumatore finale, ma un simile effetto, apparentemente distorsivo, si verifica solo a causa del regime di indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti previsto in presenza di operazioni esenti.

Peraltro, è anche molto raro che, a causa dell'indetraibilità dell'imposta, l'onere tributario rimanga a carico dell'operatore economico poiché le esenzioni riguardano, in genere, settori in cui il valore aggiunto è elevato rispetto agli acquisti gravati da IVA⁷. Inoltre, l'incidenza definitiva dell'imposta sul consumatore finale viene comunque a verificarsi in seguito alla traslazione (economica) occulta del tributo sul corrispettivo dovuto dal consumatore finale, nonché dalla deducibilità dell'imposta assolta sugli acquisti dal reddito di impresa o dal reddito di lavoro autonomo⁸.

⁵ Cfr. Cass. 13 marzo 1992, n. 3078, in *Il fisco*, 1992, 10082.

⁶ Secondo questa impostazione teorica, l'IVA non sarebbe un'imposta sul consumo ma un'imposta sugli scambi, che colpirebbe la capacità contributiva manifestata da coloro che partecipano allo scambio (cfr. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2007, 252).

⁷ FEDELE, *Esenzioni ed esclusioni nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. dir. fin.*, 1973, I, 152.

⁸ Per una ricostruzione teorica dell'IVA come imposta sul consumo si veda BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari*, Milano, 1971, 2908 ss., nonché GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 10 ss. Di grande rilevanza, soprattutto da un punto di vista storico, la ricostruzione di Berliri che, partendo dall'analisi del presupposto di fatto del tributo, evidenzia la distinzione tra ob-

Dal punto di vista della struttura giuridica del tributo, nonostante alcune particolarità connesse alla centralità degli adempimenti formali nella fase applicativa, non sembra potersi dubitare circa la riconducibilità dell'imposta alla struttura di fondo che caratterizza la gran parte dei tributi previsti nel nostro ordinamento giuridico. Infatti, la discendenza costituzionale della regolamentazione legale della fattispecie ha imposto la disciplina del presupposto, della base imponibile, dei soggetti e dell'aliquota, riconducendosi la produzione dell'effetto obbligatorio costituente la base giuridica dell'imposizione al verificarsi della situazione di fatto contemplata dalla legge. Le esigenze di controllo e di applicazione generalizzata sono state soddisfatte mediante l'apprestamento di una disciplina attuativa di particolare dettaglio e tale da far dubitare, in alcuni casi, del fondamento economico dell'imposizione. Infatti, la rilevanza degli adempimenti formali propedeutici all'applicazione del tributo, quali gli obblighi documentali e dichiarativi, sembrerebbero concentrare sugli stessi la base economica del tributo. Tuttavia, ove si tenga presente la funzionalizzazione degli obblighi e delle relative garanzie alla corretta attuazione del prelievo, tale impressione si dimostra priva di fondamento, riconducendosi l'effetto obbligatorio al concreto verificarsi della situazione base ipotizzata dalla legge e le deroghe legali a preclusioni o decadenze imposte da esigenze di tutela del tributo.

Rispetto ad altri tributi, tuttavia, la disciplina della fattispecie si presenta caratterizzata da un elevato livello di dettaglio, spesso realizzato mediante rinvio ad istituti di diritto comune, ma anche a figure negoziali proprie della prassi negoziale di specifici settori mercantili, realizzan-

bligazioni tributarie in senso stretto e obbligazioni accessorie. In tal guisa i pagamenti a favore dell'erario effettuati dai soggetti passivi, prima dell'immissione nel consumo finale, costituirebbero, tecnicamente, dei versamenti in acconto, qualificandosi quindi come obbligazioni accessorie, mentre l'obbligazione principale ricadrebbe sull'unico soggetto portatore di reale capacità contributiva, ossia il consumatore finale. Gallo, invece, valorizzando il meccanismo della rivalsa e della detrazione, giunge ad un modello teorico che ha il pregio di evidenziare la natura dinamica del tributo in esame. Considerano l'IVA quale imposta sul consumo: RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2009, 356 ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 2008, 254; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2008, 679 ss.; COMELLI, *L'IVA quale imposta sul consumo*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 810; CARPENTIERI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 931.

dosi in tal modo una sorta di recepimento di tali negozi giuridici in una normativa tributaria.

Da ciò la necessità di procedere all'analisi della struttura giuridica su cui il legislatore fa ruotare l'applicazione dell'imposta.

2. *Il presupposto ed i soggetti passivi*

Il particolare meccanismo di applicazione dell'imposta ha indotto il legislatore ad utilizzare locuzioni parzialmente diverse rispetto a quelle cui tradizionalmente si ricorre nel definire gli elementi della fattispecie impositiva, soprattutto in relazione al presupposto ed ai soggetti passivi, riscontrandosi una scissione tra soggetti tenuti all'adempimento degli obblighi formali e strumentali (imprenditori, artisti e professionisti) e coloro nei cui confronti l'imposta è destinata a gravare in via definitiva (i consumatori finali)⁹.

In particolare, il legislatore, anziché definire espressamente il presupposto dell'imposta, ha preferito fare riferimento alle *operazioni imponibili*, individuando gli elementi soggettivi e gli elementi oggettivi che rendono applicabile l'Imposta sul Valore Aggiunto (art. 1 del d.p.r. n. 633 del 1972).

Infatti, ai sensi della citata disposizione, affinché un'operazione possa dirsi rilevante ai fini IVA, occorre che essa consista in una cessione di beni, in una prestazione di servizi ovvero in un acquisto intracomunitario o in un'importazione (*elemento oggettivo*) e che sia effettuata (ad eccezione delle importazioni) nell'esercizio di imprese, di arti o di professioni (*elemento soggettivo*). A tali elementi si aggiunge, quello della territorialità (*elemento spaziale*), il quale implica che le suindicate operazioni debbano essere effettuate nel territorio dello Stato¹⁰.

⁹ Cfr. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, 194 ss.; GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 17 ss.; SALVINI, *La detrazione i.v.a. nella VI direttiva e nell'ordinamento interno: profili generali*, in *Riv. dir. trib.*, 1988, I, 143 ss.

¹⁰ Cfr. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 728; CASTALDI, *Le operazioni imponibili*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro, Torino, 2001, 35.

Tra i presupposti delle operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, particolare attenzione va attribuita all'elemento della territorialità perché costituisce, tra l'altro, il limite della potestà impositiva di ciascuno Stato e solo con una corretta applicazione dei principi di territorialità si possono evitare i fenomeni di doppia imposizione o di detassazione delle operazioni.

La questione, in ambito comunitario, assume ulteriore rilievo in quanto, da un lato, è necessario stabilire con esattezza lo Stato a cui attribuire il gettito dell'imposta, dall'altro, costituendo l'IVA una delle componenti delle risorse proprie della Comunità, non sarebbero concepibili ipotesi in cui la non corretta applicazione delle norme da parte degli Stati membri creasse una perdita di gettito per le casse comunitarie. Per questo motivo la maggior parte delle consultazioni che vengono rivolte al Comitato IVA riguarda appunto la corretta applicazione delle regole concernenti la territorialità.

Anche sotto il profilo soggettivo la disciplina dell'IVA si presenta strutturata in modo particolare rispetto ad altri tributi, in quanto il legislatore, nell'individuare il soggetto passivo, distingue due tipologie di soggetti: il *contribuente di fatto*, rappresentato dal consumatore finale, che, pur non essendo soggetto passivo dell'imposta, ne sopporta l'onere economico (o, come si usa dire, è "inciso" dall'imposta) ed il *contribuente di diritto*, vale a dire il soggetto passivo, rappresentato dall'imprenditore o dal lavoratore autonomo, su cui gravano tutti gli obblighi di gestione del tributo (obblighi contabili, di fatturazione, di registrazione, di versamento, ecc.), ma per il quale l'imposta stessa è tendenzialmente neutrale dal punto di vista economico, non rappresentando un costo della gestione.

La particolare tecnica operativa scelta dal legislatore consente di attuare un'imposizione generale sui consumi proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero di trasferimenti che intervengono prima del momento impositivo finale¹¹. Si evidenzia, così,

¹¹ Si consideri il seguente esempio: un soggetto passivo (produttore) vende un bene ad un rivenditore al valore di 100 euro + IVA al 22%. Il rivenditore supporterà, quindi, un costo totale di 122 euro, composto dal prezzo del bene più l'imposta (100 + 22 di IVA). Il produttore verserà allo Stato 22 euro di IVA. Il rivenditore cede, a sua volta, il bene al consumatore finale ad un prezzo di 150 euro cui applicherà l'IVA del 22% (33 euro) e verserà allo Stato l'importo di 11 euro dato dalla differenza dell'IVA

la caratteristica principale di questa imposta, che è quella di evitare il cumulo delle imposte applicate nei vari passaggi economici di produzione e distribuzione e di colpire una sola volta il prezzo dei beni e dei servizi nella fase del consumo finale¹².

incassata dal consumatore (33) e quella versata al produttore (22). Lo Stato, quindi, incassa l'IVA (33 euro) da più soggetti (22 euro dal produttore e 11 euro dal rivenditore), che la versano proporzionalmente al valore aggiunto creato nelle operazioni di scambio.

Il consumatore, a sua volta, sopporterà un costo totale di 183 euro (150 del valore del bene + 33 di IVA) ed è colui che resta in definitiva inciso dall'imposta. Poiché i soggetti passivi che intervengono nella vendita del bene possono detrarre l'imposta pagata sui rispettivi acquisti dall'imposta addebitata sulle vendite, l'intera operazione è neutrale per i soggetti passivi, non avendo ricavato né perso nulla in termini di IVA, ed è sul consumatore finale che grava l'onere dell'imposta, non potendo esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto. Sullo schema applicativo del tributo cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano 1999, 700.

¹² È importante, inoltre, sottolineare che l'IVA si presenta come imposta "neutrale" non solo nei rapporti interni, ma anche in quelli internazionali, non creando quelle distorsioni concorrenziali derivanti dall'applicazione della previgente IGE (Imposta Generale sull'Entrata). Quest'ultima, rimasta in vigore fino al 31 dicembre 1972, fu istituita con r.d.l. 9 gennaio 1940, n. 2 e si presentava come imposta cumulativa a cascata, il che comportava che l'applicazione del tributo ad ogni passaggio sul valore lordo del bene portava alla ritassazione di elementi di costo già in precedenza colpiti, facendo rientrare così nella base imponibile la stessa imposta pagata a monte. L'effetto distorsivo di tale sistema si ripercuoteva in maniera vistosa nel campo della concorrenza proprio perché uno stesso bene veniva assoggettato ad un onere tributario differente in rapporto alla diversa lunghezza del ciclo economico, nonché alla diversa distribuzione del prezzo di costo degli elementi entrati nella composizione dei beni stessi in una qualsiasi delle fasi del circuito produttivo/distributivo. Ciò favoriva la concentrazione delle imprese, per l'indubbio vantaggio economico che ricevevano le imprese cosiddette a "ciclo integrato". Ancora più evidente il fenomeno si presentava in sede di mercato internazionale, per la necessità di dover ricorrere ad aliquote forfettarie di compensazione per depurare dell'imposta i beni in esportazione e presentare con lo stesso carico fiscale dei beni nazionali i prodotti similari in importazione, che potevano diventare un pericoloso strumento di distorsione concorrenziale nelle mani degli Stati. Sui gravi difetti dell'Imposta Generale sull'Entrata, si veda GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, 485.