

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI SASSARI

L'impresa nella disciplina Iva tra diritto comunitario e
nazionale

Tesi di Dottorato in Scienze Giuridiche

Francesco Moretti

INDICE

CAPITOLO I – LA DISCIPLINA COMUNITARIA E IL RAPPORTO CON L’ORDINAMENTO NAZIONALE

1. LA DISCIPLINA COMUNITARIA DALLA SESTA DIRETTIVA 17 MAGGIO 1977, N.77/388/CE ALLA DIRETTIVA 28 NOVEMBRE 2006, N.2006/112/CE
2. IL RAPPORTO TRA L’ORDINAMENTO COMUNITARIO E L’ORDINAMENTO NAZIONALE
3. LA FUNZIONE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA NEL SISTEMA DEL DIRITTO TRIBUTARIO COMUNITARIO
 - 3.1. LE IPOTESI DI RINVIO
 - 3.2. IL CONTENUTO DELLE SENTENZE INTERPRETATIVE
 - 3.3. IL METODO INTERPRETATIVO

* * *

CAPITOLO II – IL PROFILO SOGGETTIVO NELL’IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO. IL CONCETTO DI IMPRESA AI FINI DELLA SOGGETTIVITÀ IVA TRA LA DISCIPLINA NAZIONALE E COMUNITARIA.

1. GLI ELEMENTI DEL TRIBUTO. BREVE INQUADRAMENTO DELLA DISCIPLINA NAZIONALE
 - 1.1. IL PROFILO OGGETTIVO

2. IL CONCETTO DI IMPRESA AI FINI DELLA SOGGETTIVITÀ IVA NAZIONALE. LA DEFINIZIONE.

2.1. L'IMPRESA COMMERCIALE. IL CONTENUTO.

2.1.1. L'ESERCIZIO PER PROFESSIONE ABITUALE ANCORCHÉ NON ESCLUSIVA.

2.1.2. L'ORGANIZZAZIONE DELL'ATTIVITÀ IN FORMA D'IMPRESA

2.1.3. L'ESERCIZIO DI UN' ATTIVITÀ ECONOMICA

2.1.4. ESERCIZIO D'IMPRESA IN FORMA SOCIETARIA E PRESUNZIONE DI COMMERCIALITÀ.

2.1.5. LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA NEL CASO SPECIFICO DELLE HOLDING E DELLE SOCIETÀ DI MERO GODIMENTO

2.1.6. LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA ENUCLEATA OGGETTIVAMENTE PER GLI ENTI E LE PERSONE FISICHE

3. LA NOZIONE DI ATTIVITÀ ECONOMICA RILEVANTE AI FINI IVA SECONDO LA NORMATIVA EUROPEA.

3.1. LA NEUTRALITÀ FISCALE SOTTO IL PROFILO CONCORRENZIALE E RILEVANZA AI FINI DELL'IVA COMUNITARIA.

3.2. LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA NELL'IVA COMUNITARIA.

3.3. L'OCCASIONALITÀ DELLE OPERAZIONI ECONOMICHE E RILEVANZA AI FINI IVA.

4. L'ATTIVITÀ ECONOMICA DEGLI ENTI PUBBLICI.

4.1. L'ECONOMICITÀ DELL'ENTE.

4.2. L'ATTIVITÀ ECONOMICA

4.3. LE ATTIVITÀ ECONOMICHE ESERCITATE DALL'ENTE PUBBLICO IN VESTE DI PUBBLICA AUTORITÀ.

* * *

CAPITOLO III - NOZIONE DI ATTIVITÀ ECONOMICA ED ASSOGGETTAMENTO AD IVA DELLE CESSIONI DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI

1. ATTIVITÀ ECONOMICA DELLE CESSIONI DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI POSTE IN ESSERE SIA DA SOGGETTI PRIVATI SIA DA SOGGETTI NELL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA.

1.1. REGIME APPLICABILE AI CASI DI UTILIZZO DELL'IMPIANTO FOTOVOLTAICO PER SOLI FINI PRIVATI ED A QUELLO DI VENDITA DELL'ECCEDEXZA DI ENERGIA DAGLI STESSI PRODOTTI

2. IL CASO DELL'IMPRENDITORE AGRICOLO TRA REDDITO AGRARIO E REDDITO D'IMPRESA.

3. INQUADRAMENTO COMUNITARIO COME ATTIVITÀ D'IMPRESA DELLA CESSIONE DI ENERGIA PRODOTTI IN ECCEDEXZA.

* * *

CAPITOLO IV – REGIME IVA APPLICABILE ALLA GESTIONE COLLETTIVA DEL RISPARMIO

1. INTERPRETAZIONE DELLA CGUE VOLTA AD ASSOGGETTARE AD IVA LE DIVERSE TIPOLOGIE DI SERVIZI OFFERTI A SECONDA DELLA NATURA DI GESTIONE PATRIMONIALE OVVERO DI AMMINISTRAZIONE DEL FONDO.

2. REGIME DI ESENZIONE IVA PREVISTO DALLA NORMATIVA NAZIONALE IN
RECEPIMENTO DEL DISPOSTO COMUNITARIO, RECENTE INTERPRETAZIONE
DELLA PRASSI.

CAPITOLO I

LA DISCIPLINA COMUNITARIA E IL RAPPORTO CON L'ORDINAMENTO NAZIONALE

1. LA DISCIPLINA COMUNITARIA DALLA SESTA DIRETTIVA 17 MAGGIO 1977, N.77/388/CE ALLA DIRETTIVA 28 NOVEMBRE 2006, N.2006/112/CE.

La prima codificazione dell'Iva inizia nel 1967 con l'adozione delle prime due direttive (la 11 aprile 1967, n.227 e la 11 aprile 1967, n.228) le quali rispettivamente contenevano i principi generali e le regole di attuazione del sistema impositivo¹.

Tra le disposizioni della direttiva n.67/227/CEE quella che più definisce le caratteristiche del modello impositivo individuato dal legislatore comunitario mediante l'introduzione dell'Iva in modo uniforme in tutti gli stati membri è contenuta nell'art.2 in cui si prevede che il principio del sistema comune dell'Iva consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e distribuzione antecedente alla fase di imposizione.

La direttiva n.67/228/CEE invece disciplina alcuni concetti fondamentali per l'applicazione dell'Iva, tra cui le operazioni assoggettate all'imposta, i soggetti passivi, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, gli elementi che compongono la base imponibile e il principio di deduzione.

Con l'entrata in vigore della sesta direttiva 17 maggio 1977, n.77/388/CE si assiste al termine della prima fase di transizione² con il conseguente decisivo contributo all'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di Iva.

¹Cfr. Comelli, Iva Comunitaria e Iva Nazionale, 2000, 229 ss.

²Centore P. "La nuova IVA europea e nazionale. L'evoluzione verso il regime definitivo", Ipsa Milano, 2011.

Interventi più marcati hanno riguardato l'uniformità del criterio del luogo di tassazione delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi, la quale non coincideva in tutti gli Stati membri e una maggior precisione nell'individuazione degli elementi fondamentali del soggetto passivo d'imposta.

Nonostante l'uniformità raggiunta per mezzo della VI direttiva gli Stati membri mantenevano intatto il proprio potere sovrano in ordine alla determinazione delle aliquote.

La soggettività passiva prevista all'art.4 del testo della direttiva ante rifusione si caratterizzava per una notevole ampiezza, rivolgendosi a tutti i soggetti che svolgevano un'attività economica in modo indipendente ed in qualsiasi luogo, a prescindere dallo scopo e dai risultati di questa attività.

L'art.4, par.2 individuava il concetto di attività economica in maniera molto estesa ed omnicomprensiva, considerandola riconducibile all'attività del produttore, del commerciante o del prestatore di servizi, ivi comprese, da un lato, l'attività estrattiva, agricola e delle professioni liberali e assimilate e, dall'altro, le operazioni che implicavano "lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità".

Nella direttiva n.77/388/CE nell'ottica dei rapporti tra Iva comunitaria e nazionale si ha per la prima volta l'introduzione della c.d. "clausola di blocco" prevista dall'art.17, par.7 per mezzo della quale gli Stati membri, nel rispettare l'obbligo procedurale di consultazione previsto dall'art.29 della medesima direttiva, sono tenuti ad informare il comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto del fatto che essi intendono adottare una misura nazionale che deroghi al regime generale delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto, fornendo a tale comitato informazioni sufficienti per consentirgli di esaminare la misura con cognizione di causa.

Sempre nell'ottica dell'operatività della clausola di blocco vale considerare come l'obbligo di consultare il comitato consultivo sarebbe privo di senso nel caso in cui

gli Stati membri si limitassero solamente alla comunicazione al medesimo della misura nazionale derogatoria che intendano adottare senza corredare tale notifica delle spiegazioni sulla natura e sulla portata della misura. Il comitato consultivo, da parte sua, deve essere posto nelle condizioni di deliberare validamente sulla misura ad esso sottoposta³.

Con effetto dal 1° gennaio 2007 il Consiglio europeo ha adottato il testo di rifusione della sesta direttiva, Direttiva 28 novembre 2006, n.112/CE per mezzo del quale si è voluto conseguire il duplice scopo della codificazione e della sistematizzazione delle disposizioni previgenti, nonché la loro revisione linguistica. Quanto alla codificazione nell'allegato XI parte A sono elencate le numerose abrogazioni di previgenti direttive. Il secondo aspetto della sistematizzazione è stato invece conseguito per mezzo della suddivisione organica della direttiva in Titoli, Capi, Sezioni e Sottosezioni.

In base al testo *post* rifusione e le successive modifiche intervenute la qualifica di operatore economico per la soggettività passiva Iva è contenuta all'art.9 della direttiva in cui è consentito di estendere i confini della qualifica di "soggetto passivo" ad ogni operatore economico comunitario o extracomunitario la cui attività corrisponda ai requisiti di indipendenza e di stabilità indicati dall'art.9 della direttiva 2006/112/CE.

Di interesse è il contenuto dell'art.43 della direttiva 2006/112/CE riferito allo *status* degli operatori non economici che vengono attratti alla categoria degli operatori considerati "soggetti passivi".

In ragione di ciò la direttiva considera a tutti gli effetti soggetti passivi gli enti non commerciali che abbiano partita Iva, a prescindere dalla destinazione del servizio fruito.

L'art.43, n.1 e n.2 della direttiva 2006/112/CE prevede che gli operatori, si può dire ibridi, siano considerati a tutti gli effetti come soggetti passivi senza imporre

³ Direttiva 17 maggio 1977, n.77/388/CE, art. 17, par.7.

alcuna verifica se l'acquisto del servizio sia destinato alla sfera istituzionale o commerciale del soggetto passivo che effettui anche operazioni non soggette ad Iva: ad esempio l'operatore che svolga un'attività che, seppur economica in senso lato, sfugga alla qualifica di operazione rilevante ai fini del tributo, accanto alla normale attività soggetta ad Iva indicata nel n.1 dell'art.43 e alla persona giuridica che, pur non essendo commerciale, sia identificata ai fini Iva

* * *

2. IL RAPPORTO TRA L'ORDINAMENTO COMUNITARIO E L'ORDINAMENTO NAZIONALE

Nell'analizzare in chiave comparata le discipline dell'IVA comunitaria e nazionale e, ancor più in dettaglio, con riferimento all'obiettivo del progetto, quella che è la fattispecie dell'impresa nell'IVA nazionale e in quella comunitaria occorre operare una necessaria premessa su quelli che sono, in generale, i rapporti tra l'ordinamento comunitario e l'ordinamento nazionale.

A seguire, nel successivo paragrafo, l'analisi verterà sui criteri interpretativi che guidano l'applicazione dell'imposta e l'approccio in chiave ermeneutica che viene fornito dalla Corte di Giustizia e dalle corti nazionali.

Soffermandoci ora sul rapporto tra i due ordinamenti occorre premettere come l'orientamento delle corti nazionali si ispiri alla teoria della separazione degli ordinamenti⁴.

I giudici nazionali hanno teorizzato il principio in base al quale l'Unione Europea costituisce un ordinamento giuridico autonomo con un insieme organizzato e strutturato di norme giuridiche, con fonti proprie, oltre ad organi e procedure per

⁴ Sacchetto, "Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano", in AA.VV., "Dalle costituzioni nazionali alla costituzione europea" a cura di Pezzini e Sacchetto, Milano, 2001.

mezzo dei quali emettere, interpretare, attuare le stesse norme e, eventualmente, irrogare le relative sanzioni⁵.

Al fine di delineare il grado di integrazione e, conseguentemente, di efficacia delle norme comunitarie rispetto alle norme interne nei vari ordinamenti si è formata una linea interpretativa che riconduce il rapporto con l'ordinamento comunitario al principio di separazione degli ordinamenti – c.d. tesi dualista – con la conseguente separazione tra l'ordinamento interno e quello comunitario.

Tra i Paesi comunitari può addursi come esempio il modello tedesco in cui la giurisprudenza costituzionale, nonostante un'apertura verso il diritto comunitario, rimane ancorata alla separazione degli ordinamenti, riconoscendo la prevalenza della norma comunitaria purché sia assicurato in ogni caso il rispetto dei diritti fondamentali e dei principi di fondo della Costituzione nazionale.

In Francia, in maniera ancor più evidente, la teoria dualista si è estrinsecata nel convincimento che, sulla base delle norme costituzionali, la sovranità non può essere trasferita ad organismi sopranazionali riconducendo a competenze originarie stabilite a favore di organismi comunitari la funzione di regolare materie che sfuggono alla competenza nazionale.

Ripercorrendo alcune delle principali pronunce della Corte Costituzionale italiana può evincersi un tipico approccio dualista.

Inizialmente⁶ la Corte Costituzionale ha statuito che l'applicazione del diritto comunitario nel nostro ordinamento deriva dal recepimento di trattati internazionali mediante l'ordine di esecuzione contenuto nell'art.11 della Costituzione, norma che abilita la stipula di trattati internazionali con cui assumere limitazioni di sovranità e consentirne l'esecuzione, senza limitazioni alle regole vigenti in ordine all'efficacia nel diritto interno, degli obblighi assunti dallo Stato nei confronti degli altri Stati.

⁵Capotosti, "Questioni interpretative della attuale giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra diritto interno e diritto comunitario, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1987, I, 3818.

⁶ Corte Costituzionale sentenza n.14/1964

Con successiva pronuncia⁷ la Corte è giunta ad affermare che le norme comunitarie debbano avere efficacia obbligatoria e diretta applicazione negli Stati membri. La *ratio* sottesa a tale orientamento è quella di un riconoscimento della prevalenza del diritto comunitario sul diritto interno e, contestualmente, l'assenza della necessità di un controllo sugli atti comunitari da parte dell'ordinamento interno.

Più in particolare, nell'evoluzione giurisprudenziale, l'art. 11 della Costituzione è stato visto come lo strumento che – ammettendo la limitazione di sovranità in ragione dell'adesione a trattati internazionali – offre la copertura costituzionale alla norma nazionale di attuazione del trattato internazionale.

L'approccio dualista permane in tale interpretazione in ragione del fatto che l'ordinamento interno si pone in termini autonomi e separati rispetto all'ordinamento comunitario ferma l'esistenza di un coordinamento che consente di perseguire gli obiettivi definiti con l'adesione ai trattati internazionali.

Citando espressamente la Corte Costituzionale⁸ *“in base all'art.11 Cost. sono state consentite limitazioni di sovranità unicamente per il conseguimento delle finalità ivi indicate; deve quindi escludersi che siffatte limitazioni (...) possano comunque comportare per gli organi della CEE un inammissibile potere di violare i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale o i diritti inalienabili della persona umana. Ed è ovvio che qualora dovesse mai darsi all'art.189 (del Trattato CE, ora 249) una sì aberrante interpretazione, in tal ipotesi sarebbe sempre assicurata la garanzia del sindacato giurisdizionale di questa Corte sulla perdurante compatibilità del Trattato con i predetti principi fondamentali”*.

Questa interpretazione ha influenzato una serie di decisioni della Corte negli anni settanta nelle quali veniva riconosciuta la prevalenza e la diretta applicabilità delle norme comunitarie con illegittimità delle norme interne posteriori con esse incompatibili⁹. In ogni caso, elemento comune a tale filone giurisprudenziale è

⁷ Corte Costituzionale sentenza n.183/1973

⁸ Corte Costituzionale sentenza n.183/1973

⁹ Corte Costituzionale sentenza n.232/1975.

stato quello di non essere mai giunto a riconoscere il potere del giudice interno di disapplicare la norma interna che si ponesse in contrasto con la norma comunitaria, venendo previsto il giudizio di legittimità costituzionale sulla norma interna qualora essa confliggesse con la norma comunitaria con conseguente indiretta violazione dell'art.11 della Costituzione¹⁰.

Una svolta si è avuta con le pronunce più recenti in cui la Corte ha riconosciuto al giudice nazionale il potere di piena ed immediata applicazione della norma comunitaria e disapplicazione della norma interna, anteriore o successiva, che sia in contrasto con essa¹¹.

Sotto il profilo operativo la prevalenza della norma comunitaria sulla norma interna confliggente è assicurata dal fatto che quest'ultima non viene né abrogata né annullata ma, solamente, disapplicata per la decisione della controversia innanzi alla corte nazionale, continuando a rimanere integra e valida.

A tal proposito la Corte Costituzionale afferma che *“l'ordinamento comunitario e quello nazionale sono ordinamenti distinti ancorché comunicanti e collegati e che la norma comunitaria è prodotta da una fonte comunitaria, cioè da un ordinamento distinto, ancorché coordinato rispetto all'ordinamento statale”*.

Fermo il cambiamento, in ogni caso, nelle pronunce della Corte Costituzionale non viene mai compromessa l'impostazione della teoria dualista con la separazione ed autonomia dei due ordinamenti.

Con una particolare pronuncia¹² viene analizzato l'impatto delle c.d. direttive dettagliate nel nostro ordinamento¹³, circostanza questa in cui la norma comunitaria prevale su quella interna ad essa contraria nonostante il mancato

¹⁰ Celotto, “La Corte Costituzionale ribadisce l'ideoneità delle norme comunitarie a derogare a norme di rango costituzionale ...ma lascia aperti notevoli problemi teorici”, *Giurisprudenza Costituzionale*, 1995, III, 4136.

¹¹ Corte Costituzionale sentenza n.170/1984 a cui fa richiamo la più recente sentenza della Corte Costituzionale n.238/2014.

¹² Corte Costituzionale sentenza n.168/1991

¹³ Perrone, “L'Armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente”, *Rassegna Tributaria*, 2006, 423 ss.

recepimento nell'ordinamento nazionale e viene fatta salva l'immediata applicabilità all'interno dello stesso in presenza di specifici presupposti rappresentati da: chiarezza, precisione e completezza delle norme; b) l'assenza di qualsiasi condizione alla loro efficacia; c) l'inutile decorso del termine per il recepimento a livello nazionale. In tali casi, secondo la Corte, la norma interna non viene disapplicata dalla norma comunitaria ma diviene semplicemente inapplicabile.

Il permanere della teoria dualista si evince proprio dal fatto che il contrasto non implica un vizio della norma nazionale ma, al contrario, la sola disapplicazione della norma interna viziata su cui prevale la norma di rango superiore comunitaria.

La Corte di Giustizia UE, al contrario, ha assunto una posizione volta alla tesi c.d. "monista".

In una prima pronuncia¹⁴ la Corte ha statuito che *"la Comunità economica europea costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale a favore del quale gli Stati membri hanno rinunciato, seppure in settori limitati, ai loro poteri sovrani ed al quale sono soggetti non soltanto gli Stati membri, ma pure i loro cittadini"*.

Con successiva decisione¹⁵ la Corte prosegue nell'affermazione del suo principio ritenendo che *"a differenza dei comuni trattati internazionali, il trattato CEE ha istituito un proprio ordinamento giuridico, integrato nell'ordinamento giuridico degli Stati membri all'atto dell'entrata in vigore del trattato e che i giudici nazionali sono tenuti ad osservare (...) istituendo una comunità senza limiti di durata, dotata di propri organi, di personalità, di capacità giuridica, di capacità di rappresentanza sul piano internazionale, ed in specie di poteri effettivi provenienti da una limitazione di competenza o da un trasferimento di attribuzioni degli Stati alla Comunità, questi hanno limitato, sia pure in campi circoscritti i loro poteri sovrani e creato quindi un complesso di diritto vincolante per i loro*

¹⁴ CGE sentenza del 5 febbraio 1963, causa C-26/62, Van gend&Loos.

¹⁵ CGE sentenza del 15 luglio 1964, causa C-6/64, Costa.

cittadini e per loro stessi” a ciò si aggiunga che “il trasferimento effettuato dagli Stati a favore dell’ordinamento giuridico comunitario, dei diritti e degli obblighi corrispondenti alle disposizioni del Trattato, implica quindi una limitazione definitiva dei loro poteri sovrani” conseguentemente “l’obbligo imposto agli Stati membri del Trattato CEE è integrato nell’ordinamento giuridico degli Stati membri, ha in questi un valore imperativo e riguarda direttamente i loro cittadini, ai quali attribuisce dei diritti individuali che i giudici nazionali devono tutelare”.

Tale impostazione ha condotto ad orientamenti¹⁶ ancor più marcati nell’ottica monista con affermazione dei principi di: unitarietà e capacità funzionale del diritto comunitario, oltre alla validità del diritto comunitario che può essere giudicata solo secondo il diritto comunitario non potendo essere pretermesso da una norma di diritto interno.

Da ciò deriva che per la Corte la norma comunitaria prevale sulla norma interna, preesistente o posteriore che sia, con la conseguenza che il primato del diritto comunitario assurge a condizione indispensabile per il funzionamento della stessa Comunità Europea.

In termini di disapplicazione della norma interna la Corte di Giustizia ha previsto una prevalenza automatica delle norme comunitarie sul diritto interno incompatibile statuendo che *“il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell’ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto comunitario, ha l’obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all’occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale”*¹⁷.

Ulteriore evoluzione della Corte di Giustizia conduce all’obbligo in capo agli Stati membri di abrogare le norme nazionali che si pongano in contrasto con quelle

¹⁶ CGE sentenza del 1970, causa C-11/70, International Handelgesellschaft poi successivamente ripresa dalla sentenza 8 settembre 2010, causa C-409/06, WinnerWetten.

¹⁷ CGE sentenza del 1978, causa C-106/77, Simmenthal.

comunitarie non essendo sufficiente la semplice disapplicazione poiché *“il fatto di mantenere immutato, nella legislazione di uno Stato membro, un provvedimento incompatibile con le disposizioni del Trattato, persino direttamente applicabile nell’ordinamento giuridico degli Stati membri, crea una situazione di fatto ambigua in quanto mantiene gli interessati in uno stato di incertezza circa la possibilità di fare appello al diritto comunitario”*¹⁸.

Il mantenimento della norma interna incompatibile rappresenta per lo Stato un contrasto con le norme del trattato sopprimibile solo tramite norme interne vincolanti che abbiano lo stesso valore giuridico di quelle da modificare con la conseguenza che, a parere della Corte, per la leale collaborazione gli Stati sono obbligati ad eliminare le conseguenze illecite provenienti dalla violazione del diritto comunitario¹⁹.

* * *

3. LA FUNZIONE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA NEL SISTEMA DEL DIRITTO TRIBUTARIO COMUNITARIO.

Il legislatore e il giudice comunitario hanno da sempre posto al centro della loro attività l’obiettivo di assicurare un’interpretazione uniforme del diritto comunitario.

In ambito nazionale si parla di interpretazione “adeguatrice” in ragione dell’obbligo gravante sul giudice nazionale di interpretare il diritto interno in conformità con i principi e gli scopi della direttiva²⁰.

Conformemente a tale obiettivo la Corte di Giustizia ha previsto che nei casi in cui il risultato prefissato dalla norma comunitaria non sia raggiungibile in via interpretativa, lo Stato inadempiente è tenuto a risarcire i danni da esso causati ai singoli a causa della mancata adozione della direttiva.

¹⁸ CGE sentenza del 15 ottobre 1986, causa C-168/85.

¹⁹ CGE sentenza del 7 gennaio 2004 causa C-201/02 richiamata dalla CGE sentenza del 17 novembre 2016, causa C-384/15 StadtWienerNeustadt c. Niederösterreichische Landesregierung, A.S.A Abfall Service AG.

²⁰ CGE sentenza 14 luglio 1994, C-91/92 Faccini Dori.

Più chiaramente, il giudice deve interpretare il diritto in modo quanto più conforme possibile alla direttiva, i singoli a loro volta non possono invocare la mancata trasposizione della direttiva. Pertanto, se in sede giurisdizionale nazionale non si riesce a raggiungere il risultato previsto dalla direttiva il singolo può attivare un'azione di risarcimento dei danni verso lo Stato inadempiente²¹.

A ciò si aggiunga la teorizzazione della Corte di Giustizia della presunzione di conformità, dovendo i giudici nazionali interpretare il proprio diritto interno *“alla luce della lettera e dello scopo della direttiva onde conseguire il risultato contemplato nell’art.189, comma 3 del Trattato”*²² sicché tra più risultati interpretativi possibili dovrà scegliersi quello che risulti conforme al diritto comunitario²³.

Entrando nel merito dell'argomento l'aspetto di fondamentale interesse è quello relativo all'attività interpretativa della Corte di Giustizia che si esplica nell'art.234 (in precedenza 177) par. 1, lett. a) del Trattato²⁴ che ha trovato ampio utilizzo anche in materia tributaria.

Particolare applicazione si è avuta nell'ambito dei tributi di origine comunitaria, in particolare l'Iva, caso questo in cui l'attività interpretativa della Corte ha raggiunto la sua massima intensità poiché l'intera disciplina del tributo, nei suoi aspetti sostanziali e procedimentali è contenuta in atti comunitari e dunque l'attività interpretativa può esplicare i suoi effetti nei confronti di un ampio contesto normativo di riferimento.

²¹ P. Selicato, Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin 1990, II, 66 ss.

²² CGE, 10 aprile 1984, C-14/83, Von Colson e Kamann; CGE 13 novembre 1990, C-106/89, Marleasing.

²³ Corte Costituzionale 8 giugno 1984, n.170.

²⁴ Art. 234 del Trattato: “1. La Corte di Giustizia è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale, a) sull'interpretazione del presente trattato, b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni della Comunità, c) sull'interpretazione degli statuti degli organismi creati con atto del Consiglio, quando sia previsto dagli statuti stessi. 2. Quando una questione del genere è sollevata davanti alla giurisdizione di uno degli Stati membri, tale giurisdizione può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di giustizia di pronunciarsi sulla questione. 3. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale giurisdizione è tenuta a rivolgersi alla Corte di giustizia”.

Ciò precisato, ci si concentrerà ora sulle vicende processuali innanzi ai giudici italiani che hanno condotto alle pronunzie della Corte di Giustizia con particolare riferimento alle direttive Iva così da poter verificare come la pregiudiziale comunitaria si è posta nella dialettica giudiziale avente ad oggetto detti tributi.

L'intento è quello di analizzare i procedimenti nazionali, da cui siano sorti problemi interpretativi sull'Iva, al fine di verificare se dalla natura di tributo comunitario possano trarsi ulteriori o diverse caratteristiche dall'attività ermeneutica della Corte di giustizia.

Partendo dal presupposto che l'Iva è nata per perseguire scopi comunitari, per il raggiungimento degli stessi si necessita di un'interpretazione uniforme della normativa europea al fine di evitare una discriminazione di trattamento e quindi un'alterazione della concorrenza tra gli Stati membri.

Tale esigenza di interpretazione uniforme, proprio per scongiurare le conseguenze ora dette (alterazione della concorrenza ed effetti discriminatori), si accentua in materia di esenzioni, dove stabilendosi delle deroghe alle ordinarie modalità impositive dei beni o dei servizi si rende necessaria un'applicazione della norma comunitaria che sia identica e non solamente uniforme in tutti gli Stati membri²⁵.

In ragione di tali aspetti le categorie giuridiche debbono essere ricercate nei principi e nelle norme di diritto comunitario oltre che nelle sentenze interpretative dalla Corte di Giustizia²⁶.

Frequenti sono le pronunce rese in via pregiudiziale dalla Corte Europea in materia di Iva con sospensione dei giudizi in corso e rimessione al giudice comunitario con riguardo a tutte le disposizioni, i principi e gli istituti dell'Iva, definendone il contenuto, i limiti e la portata.

²⁵ La stessa Corte di Giustizia ha affermato come le esenzioni sono "nozioni autonome di diritto tributario" svincolate dalla discrezionalità degli Stati membri con la necessità di un'interpretazione restrittiva basata sul significato letterale delle parole. Miceli, *Attività illecite ed esenzioni nel sistema Iva*, *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, II, p.522.

²⁶ Comelli, *Iva nazionale e Iva comunitaria*, Padova, 2000.

La disamina ora verterà da un lato, sui casi in cui il giudice italiano si è rivolto alla Corte di Giustizia e come ha formulato i quesiti per la rimessione, dall'altro, come questa ha risolto le questioni che le sono state sottoposte anche analizzando il metodo interpretativo adoperato.

3.1. Le ipotesi di rinvio

I casi in cui il giudice interno ha ritenuto la pregiudiziale comunitaria rilevante e pertinente, tale da essere rimessa al giudice comunitario, sono di tre tipi.

a. Un **primo caso** è quello della norma europea contenuta in un atto diverso dai regolamenti comunitari non recepita dall'ordinamento interno con una disposizione *ad hoc*. Questo è il caso dell'assenza di una norma conforme al dettato comunitario, non contenuto quest'ultimo in un atto dotato di diretta applicabilità.

Rientra in questo ambito l'art.4 n. 5 della sesta direttiva in cui si prevede che *“gli stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando in relazione a tali attività od operazioni percepiscono diritti, canoni, contributi ed erogazioni”*. All'interno della normativa nazionale non si rinviene alcuna norma in questi termini: l'art.4 del d.p.r. n.633/1972 assoggetta all'imposta tutte le attività, anche svolte da enti pubblici, per la sola circostanza di essere effettuate nell'esercizio di un'attività commerciale o agricola²⁷.

In tale circostanza enti di diritto pubblico si sono rivolti al giudice nazionale per invocare la diretta applicazione della norma comunitaria; il giudice interno da parte sua ha rinviato alla Corte di Giustizia non essendo nelle condizioni di valutare la diretta applicabilità delle norma all'interno del nostro ordinamento.

²⁷Comelli, Iva nazionale e Iva comunitaria, cit.; Falsitta, Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Padova, 1999, 433.

b. Il **secondo caso** è quello in cui il giudice nazionale si trovi di fronte ad un dubbio interpretativo sul significato da attribuire ad una norma interna potenzialmente contrastante con il disposto comunitario, anch'essa contenuta in un atto diverso dal regolamento.

Un esempio è riscontrabile nel presunto contrasto tra l'art.6 comma 2 della legge n.405/1990 (con obbligo di versamento di anticipi Iva) con gli articoli 11 e 12 della VI direttiva. In tal circostanza la Corte comunitaria è stata chiamata a valutare la compatibilità, o meno, della norma interna con il precetto comunitario.

c. **Terzo caso** è quello in cui il giudice interno richiede l'interpretazione di una norma comunitaria contenuta in un atto direttamente applicabile (regolamento) al fine di comprendere la corretta applicazione.

Esempio è rinvenibile nel caso del giudice nazionale che ha richiesto l'interpretazione degli artt. 243 e 244 titolo VII del Codice doganale applicabile anche alla materia dell'Iva sull'importazione in virtù del rinvio di cui all'art.70 del d.p.r. n.633/1972²⁸²⁹. In tal caso era demandato al giudice comunitario l'onere di comprendere se il comma 2 dell'art.243 del Codice doganale nella parte in cui disciplina il ricorso avverso gli atti dell'autorità doganale fosse vincolante in tutte le sue parti o invece prevedesse delle fasi procedurali la cui attuazione poteva rimanere facoltativa e rimessa alla discrezionalità di ogni Stato membro.

* * *

Elemento comune ai rinvii che vengono operati dal giudice nazionale è rappresentato dal fatto che la pregiudiziale comunitaria abbia riguardato non questioni meramente interpretative ma di interpretazione – compatibilità. Difatti, le questioni analizzate non si limitano ad una mera interpretazione della norma

²⁸ Corte di Giustizia 11 gennaio 2001, C-1/99

²⁹ L'art.70 del d.p.r. n.633/1972 stabilisce che "l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applica per quanto concerne le controversie e le sanzioni le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine".

comunitaria, indirizzandosi al contrario verso una valutazione della compatibilità di quest'ultima con la norma interna.

Tale particolarità si evidenzia nel fatto che l'interesse del giudice alla pronuncia interpretativa della Corte trae fondamento da una situazione di contrasto fra la disciplina interna e comunitaria, la quale risulta sempre prospettata anche al giudice comunitario.

3.2. Il contenuto delle sentenze interpretative

Il contenuto delle sentenze della Corte di Giustizia in materia di Iva rende la decisione del giudice *a quo* automatica.

Come detto in precedenza, il rapporto tra il giudice nazionale e quello comunitario è improntato ad una forma di cooperazione giudiziaria posto che le due giurisdizioni rimangono autonome e distinte.

Così operando il legame tra le due corti, la pronuncia comunitaria non dovrebbe mai risolvere la controversia pendente innanzi al giudice nazionale, essendo finalizzata a fornire l'interpretazione di una norma che si reputa rilevante per il caso oggetto di cognizione del giudice *a quo*: interpretazione che poi deve essere analizzata dal giudice del rinvio nell'ambito del caso concreto per addivenire alla soluzione della controversia.

Si è già riscontrato come nell'ambito dei rinvii in materia di Iva nella maggior parte dei casi ci si trovi innanzi a richieste volte a valutare la compatibilità o meno di una norma interna con il sistema comunitario³⁰, in alcuni casi più residuali la diretta applicabilità di una direttiva³¹ ovvero il grado di vincolatività di un regolamento³².

³⁰ Corte di Giustizia 20 ottobre 1993, C-10/92; CGUE 26 ottobre 1995, C-144/94; CGUE 8 febbraio 1996, C-166/94; CGUE 24 ottobre 1996, C-217/94.

³¹ CGUE 17 ottobre 1989, C-231/87; CGUE 15 maggio 1990, C-4/89.

³² CGUE 11 gennaio 2001, C-1/99.

In quest'ultimo caso oggetto di interpretazione è la norma di un regolamento, in tutte le rimanenti ipotesi la Corte è chiamata ad operare un'interpretazione di disposizioni di una direttiva o a valutarne la diretta applicabilità o il suo contenuto precettivo. In tali casi la pronuncia comunitaria decide anche il giudizio di rinvio, vertendo quest'ultimo proprio sul contrasto tra diritto interno e diritto comunitario.

Tra i casi di contrasto tra norma comunitaria e diritto interno la Corte³³ è stata chiamata a valutare la compatibilità della norma interna che stabiliva come momento impositivo generale delle prestazioni di servizio il pagamento del corrispettivo con il sistema comunitario, in una controversia tra una ditta appaltatrice che aveva differito il pagamento dell'Iva in un momento successivo rispetto all'emissione della fattura e l'ufficio Iva che invece riteneva il momento impositivo già verificatosi. La Corte ha statuito che *“l'art.10, n.2 comma 3 della VI direttiva consente agli Stati membri di stabilire che l'incasso del prezzo è il fatto che per tutte le prestazioni di servizi rende l'imposta esigibile”* confermando così la non correttezza del comportamento del contribuente con la normativa interna in materia di Iva e conseguentemente la correttezza della rettifica operata dall'Erario.

A seguire possono citarsi le controversie relative alla diretta applicabilità dell'art.4, n.5 della VI direttiva, relativa all'esenzione da Iva *“di tutte le attività in quanto pubbliche autorità”* svolte da Enti pubblici territoriali, in tal caso la Corte³⁴ affermando che *“un ente pubblico può invocare l'art.4, n.5 della VI direttiva per opporsi all'applicazione di una norma nazionale generale che sancisca il suo assoggettamento ad Iva”* ha riconosciuto il diritto degli enti nazionali a valersi della disposizione indicata e di beneficiare dell'esenzione Iva.

In un'ulteriore pronuncia la Corte³⁵ ha rimesso al giudice interno l'accertamento in ordine alla qualificazione dell'attività svolta *“in quanto pubblica autorità”*

³³ CGUE 26 ottobre 1995, C-144/94.

³⁴ CGUE 17 ottobre 1989, C-231/87

³⁵ CGUE 15 maggio 1990, C-4/89. Il giudice a quo aveva richiesto alla Corte di *“precisare i criteri specifici che valgono a definire le attività esercitate dai comuni in quanto pubbliche autorità”* ed in particolare se si

stabilendo che “*spetta al giudice nazionale definire le attività in questione*”. In tal caso, quindi, la Corte ha riconosciuto agli enti il diritto di valersi della norma comunitaria ma, per la risoluzione del caso specifico, ha ritenuto che fosse il giudice nazionale l’organo preposto alla qualificazione di tali attività come “*pubbliche*”. Di conseguenza, in tali casi è stata fornita da parte della CGUE l’interpretazione della norma demandando al giudice nazionale la decisione sulla corretta, o meno, ricorrenza dei presupposti per l’applicabilità al caso concreto.

Sempre tra i casi di contrasto tra norma comunitaria e diritto interno occorre menzionare la pronuncia della Corte³⁶ sul caso italiano della c.d. tassa sul lusso introdotta dalla Regione Sardegna (art. 4 della L.R. Sardegna n. 4/2006) ed avente ad oggetto l’imposizione sullo scalo turistico degli aerei e delle imbarcazioni da diporto intestati a persone fisiche e giuridiche che hanno il proprio domicilio fiscale al di fuori del territorio dell’isola.

La significatività di tale pronuncia è rappresentata dal fatto che a rivolgersi alla Corte europea è stata la Corte costituzionale italiana che, dopo essersi pronunciata, con sentenza n. 102/2008, sulle questioni di legittimità costituzionale sollevate da due ricorsi presentati dalla Presidenza del consiglio, dichiarandole inammissibili o infondate per quanto attiene l’attuazione dell’articolo 117 della Carta costituzionale, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte Ue le questioni pregiudiziali riguardanti l’interpretazione degli articoli 49 CE e 87 CE.

La Corte Costituzionale aveva evidenziato in sede di rinvio come mancassero dei precedenti puntuali; tali, cioè, da fornire indicazioni sufficientemente univoche in merito all’operatività del divieto di restrizioni alla libertà di circolazione dei servizi relativamente a tributi di livello infrastatale.

dovessero escludere “dal novero delle attività commerciali tutte quelle che sono considerate ex lege, esercizio di funzioni amministrative”. La Corte ha precisato che la qualifica di un’attività come pubblica dipende dal regime giuridico che la disciplina in base al diritto nazionale e che spetta solo al giudice nazionale qualificare in modo pertinente le attività in questione sotto il profilo del criterio elaborato dalla Corte.

³⁶ CGUE 17 novembre 2009, C-169/08

In merito alla libera circolazione dei servizi quale vincolo all'autonomia tributaria regionale e, in particolare, all'interpretazione dell'art. 49 del Trattato CE la Corte ha stabilito che un trattamento fiscale sfavorevole, contrario ad una libertà fondamentale, non può essere giustificato sulla mera esistenza di altri vantaggi fiscali. Più in particolare, l'onere causato da un'imposta, che grava unicamente sui non residenti, non può essere compensato dal vantaggio derivante agli stessi dal non essere soggetti ad altre imposte³⁷. Nel caso controverso tale collegamento era assente perché i prelievi in capo ai residenti avevano una destinazione generica e coglievano manifestazioni di capacità contributiva non comparabili con quelle coinvolte dal prelievo sui non residenti e, pertanto, l'esclusione dall'imposta per i soli residenti non trovava giustificazione.

Ulteriore questione affrontata era quella per cui la misura regionale adottata abbia costituito un aiuto di Stato³⁸ poiché gravante soltanto sulle persone fisiche e giuridiche che non hanno il domicilio fiscale in Sardegna ed in contrasto con la normativa comunitaria che sancisce la libera circolazione dei servizi, prevista dall'articolo 49 CE, creando una disparità di trattamento nei confronti dei non residenti. Infatti, sostiene la Corte, l'imposta "*è dovuta per effetto dello scalo degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone e delle imbarcazioni da diporto non in ragione della situazione dei contribuenti interessati*". Il non assoggettamento all'imposta in capo ad alcune imprese costituiva "*una rinuncia della Regione al gettito fiscale che essa avrebbe potuto riscuotere*" e il fatto che siano debitori dell'imposta unicamente i non residenti attribuiva a questi ultimi "*un vantaggio tributario di natura selettiva*" che si configura come "*una misura di aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite in Sardegna*".

A ciò si aggiunga che la circostanza in base alla quale la Corte di giustizia definisca le controversie rilasciando al giudice interno, solo in alcuni casi, accertamenti specifici, trova la sua ragione nella peculiarità della lite tributaria,

³⁷ Carinci "Rassegna Tributaria" n. 1 del 2010, pag. 278.

³⁸ Della Valle "Tassa sul lusso: la Corte di Giustizia completa l'epitaffio", Corriere Tributario, n.3 del 2010, p.201.

controversia che ha sempre come parte lo Stato e, pertanto, trovano piena realizzazione sia il principio del primato del diritto tributario che quello dell'interpretazione conforme, attraverso lo strumento della diretta applicabilità della direttiva³⁹.

La diretta applicabilità, come noto, è una qualità attribuita ai regolamenti e a determinati atti comunitari diversi da questi, con la peculiarità che la diretta applicabilità è l'idoneità dell'atto comunitario ad esplicare effetti a prescindere dall'emissione di ulteriori provvedimenti e l'efficacia diretta che ne deriva consente ai singoli di far valere le loro posizioni giuridiche soggettive sulla base di norme comunitarie dotate di diretta applicabilità⁴⁰.

Il carattere della diretta applicabilità assume connotati particolari nel caso delle direttive, in cui la non corretta o non tempestiva trasposizione all'interno dello Stato membro può essere fatta valere dal singolo nei confronti dello Stato inadempiente dando luogo al c.d. effetto verticale della direttiva⁴¹⁴².

Da qui si comprende come in quasi tutti i casi di rinvio alla Corte di Giustizia, la questione pendente davanti al giudice nazionale verta sull'esistenza di un contrasto tra diritto interno e comunitario in cui i cittadini invocano la diretta applicabilità – sulla base dell'efficacia diretta – di disposizioni recate nelle direttive che o non sono state recepite con norme *ad hoc* dal legislatore oppure sono state presuntivamente attuate in modo contrastante con il dettato comunitario.

3.3. Il metodo interpretativo

L'assetto disciplinare sistematico ed organico di origine comunitaria in materia di Iva, funzionale al perseguimento degli scopi europei, condiziona il metodo interpretativo utilizzato.

³⁹ Tesauro, Diritto Comunitario, Padova, 2012.

⁴⁰ Perrone, "L'Armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente", Rassegna Tributaria, 2006, 423 ss.

⁴¹ Tesauro, Diritto Comunitario, Padova, 2012.

⁴² Sull'effetto verticale della direttiva, CGUE 22 giugno 1989, C-103/88 Costanzo; CGUE 26 febbraio 1986, C-152/84, Marshall.

In particolare tale metodo interpretativo sistematico è diretto all'esame della disposizione all'interno del contesto normativo in cui è inserita.

Nel caso sopra analizzato della diretta applicabilità della norma sulla non assoggettabilità ad Iva degli enti pubblici (art.4, n.5, comma 1) ai fini della qualifica come "pubblica" dell'attività di un ente la Corte⁴³ stabilisce che "nel contesto della direttiva emerge che le modalità di esercizio consentono di determinare la portata del non assoggettamento", l'interpretazione attribuita alla norma viene pertanto desunta attraverso il raffronto con le espressioni contenute nel medesimo testo normativo.

Applicando il medesimo criterio la Corte⁴⁴ risolve la questione attinente alla conformità alla disciplina comunitaria della previsione italiana in base alla quale il momento impositivo per la prestazione di servizi è quella del pagamento del corrispettivo (art.6, comma 3 del dpr n.633/1972). La Corte analizza il rapporto tra i commi 2 e 3 dell'art.10 della VI direttiva laddove il comma 2⁴⁵ stabilisce per tutte le operazioni imponibili (cessioni di beni e prestazioni di servizi) la regola dell'esigibilità dell'imposta nell'atto della cessione dei beni o della prestazione dei servizi, mentre il comma 3⁴⁶ dispone che per "talune operazioni" è possibile per lo Stato membro stabilire che l'imposta divenga esigibile in altri momenti individuati dalla norma, tra cui l'incasso del prezzo. La Corte afferma che *"l'insieme delle operazioni menzionate nella disposizione (comma 2) è costituito da prestazioni di beni e cessioni di servizi. Nell'ambito di questo insieme, le prestazioni di servizi costituiscono un sottoinsieme omogeneo. L'espressione "talune operazioni" che non comporta alcuna restrizione particolare consente quindi di considerare*

⁴³ CGUE 17 ottobre 1989, C-231/87.

⁴⁴ CGUE 26 OTTOBRE 1995, c-144/94.

⁴⁵ Il comma 2, art.10 della VI direttiva stabilisce che "il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione dei beni o della prestazione dei servizi".

⁴⁶ Il comma 3, art.10 stabilisce che "in deroga alle precedenti disposizioni gli Stati membri possono stabilire che per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diviene esigibile:

1. Non oltre la data di emissione della fattura o del documento che ne fa le veci;
2. Al più tardi al momento dell'incasso del prezzo;
3. In caso di mancata o tardiva emissione della fattura o del documento che ne fa le veci, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta".

l'insieme delle prestazioni di servizi". La Corte per mezzo di tale pronuncia - sulla base delle altre disposizioni contenute in direttiva - ha ritenuto compatibile con il sistema comunitario la previsione interna che prevede il pagamento del corrispettivo come momento impositivo per le prestazioni di servizi.

Oltre al criterio sistematico fa da ausilio un metodo basato sull'indagine in merito agli scopi della disposizione analizzata o del testo normativo in cui quest'ultima è inserita. In tal caso al metodo sistematico viene in subordine affiancato quello teleologico.

Come esempio può rintracciarsi la pronuncia della Corte relativa alla conformità comunitaria della norma interna sull'obbligo della bolla di accompagnamento per i beni viaggianti all'interno dello Stato italiano⁴⁷.

Con tale pronuncia si è ritenuto che *“per interpretare una norma comunitaria bisogna tener conto non solo della sua formulazione e del suo contesto ma anche degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui fa parte”*. La Corte dopo aver analizzato il contesto normativo dell'art.22, n.8 della VI direttiva e valutato che in tale titolo vengono disciplinati solo gli scambi tra stati membri e non anche quelli all'interno degli Stati membri esamina la direttiva che ha introdotto tale norma (direttiva n.91/689) per mettere in luce gli scopi di tale normativa. Dall'analisi emerge che la direttiva *“era volta principalmente alla realizzazione di un mercato unico interno, alla soppressione delle frontiere fiscali per qualsiasi operazione effettuata tra gli stati membri. La detta direttiva non persegue infatti lo scopo di armonizzare o semplificare le formalità delle operazioni puramente interne”* di conseguenza *“l'articolo 22, n.8 della VI direttiva si applica unicamente alle operazioni effettuate fra gli Stati membri, imponendo di trattarle allo stesso modo di quelle interne. Non osta quindi all'imposizione da parte di uno stato membro di formalità più onerose per le operazioni interne effettuate in tale stato rispetto a quelle richieste per gli scambi comunitari”*.

⁴⁷ CGUE 24 ottobre 1996, C-217/94

L'esistenza di un sistema Iva di derivazione comunitaria in cui sono disciplinati in modo dettagliato gli aspetti del tributo decreta la prevalenza del metodo interpretativo di tipo sistematico.

Di conseguenza può dirsi come imposto, in prima battuta, tale metodo a cui può essere affiancato in ausilio il metodo teleologico; così facendo all'esame del sistema normativo in cui la disposizione è inserita può fare seguito l'analisi degli obiettivi e degli scopi cui tale sistema è preposto.

CAPITOLO II

IL PROFILO SOGGETTIVO NELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO. IL CONCETTO DI IMPRESA AI FINI DELLA SOGGETTIVITÀ IVA TRA LA DISCIPLINA NAZIONALE E COMUNITARIA.

1. GLI ELEMENTI DEL TRIBUTO. BREVE INQUADRAMENTO DELLA DISCIPLINA NAZIONALE.

Per poter analizzare il concetto di impresa ai fini della soggettività Iva in ambito nazionale e, successivamente, comunitario appare necessario un breve richiamo a quelli che sono gli elementi del tributo che emergono dal d.p.r. n. 633 del 1972.

L'art.1 del decreto svolge una funzione di elencazione laddove prevede che *"l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate"*.

Dalla norma deriva il campo di applicazione del tributo caratterizzato dai tre requisiti oggettivo, soggettivo e territoriale a cui aggiungere l'ulteriore relativo alla collocazione temporale dell'operazione in correlazione alla sua "effettuazione" e la conseguente esigibilità dell'imposta.

I tre elementi, unitamente alla nozione di operazioni esenti, consentono di delineare le differenti tipologie di operazioni, più in particolare: operazioni imponibili, non imponibili, esenti ed escluse/fuori campo Iva/non soggette.

1.1. IL PROFILO OGGETTIVO

Ai fini della ricerca, si restringe l'analisi degli elementi ad un breve testuale accenno all'elemento oggettivo prima di focalizzare l'esposizione sul requisito soggettivo e, in particolare, sul concetto di l'imprenditorialità nell'Iva.

Il profilo oggettivo, regolato agli artt. 2 e 3 del d.p.r. n.633 del 1972, individua le cessioni di beni e le prestazioni di servizi.

Sono cessioni di beni (art. 2) gli "*atti a titolo oneroso che importino trasferimento della proprietà oppure costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sui beni di ogni genere*".

La cessione comporta, pertanto, un atto produttivo di effetti giuridici traslativi o costitutivi, a titolo oneroso e con oggetto costituito da un bene.

Non si ha cessione nei casi di diritti reali di garanzia, di diritto personale di godimento e acquisti a titolo originario.

Per configurarsi il requisito dell'onerosità non si necessita di un contratto a prestazioni corrispettive, poiché ciò di cui occorre avere riguardo è l'esistenza di una controprestazione intesa come scambio di reciproche prestazioni.

L'art. 2 al comma 2 individua poi la serie di ipotesi assimilate alle cessioni tra cui, a titolo esemplificativo, possono citarsi: le vendite con riserva di proprietà, le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà, destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o dell'artista o del professionista o ad altre finalità estranee all'impresa o all'esercizio dell'arte o professione anche se conseguente alla cessazione dell'attività.

Sono prestazioni di servizi (art. 3, comma 1) "*le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*".

Dal disposto normativo, pertanto, in assenza di una definizione generale di prestazione deriva come occorre fare riferimento alle prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti relativi allo svolgimento di un'opera o di un servizio.

L'espressione "verso corrispettivo" deve ritenersi coincidente con quella di "titolo oneroso" utilizzata per le cessioni di beni, dovendosi pertanto ricomprendere qualsiasi tipo di rapporto in cui vi sia una controprestazione da intendersi come vantaggio economicamente valutabile per il prestatore.

* * *

2. IL CONCETTO DI IMPRESA AI FINI DELLA SOGGETTIVITÀ IVA NAZIONALE. LA DEFINIZIONE.

Partendo dal breve inquadramento fornito al paragrafo precedente sugli elementi dell'imposta occorre ora concentrare il piano della ricerca sul profilo della soggettività passiva e, più in particolare, sul concetto di impresa rilevante ai fini Iva.

La soggettività passiva dell'Iva nell'esercizio dell'impresa secondo la definizione normativa dell'art.4 del d.p.r. n.633 del 1972 deve essere ricondotta al compimento degli atti negoziali costituenti l'elemento oggettivo del tributo che si estrinsecano nello svolgimento per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole previste dagli artt. 2195 e 2135 del Codice Civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, nonché le prestazioni di servizi diverse da quelle che rientrano nell'art. 2195 Codice Civile, ma soltanto se organizzate in forma d'impresa.

Dalla nozione normativa derivano una serie di elementi caratterizzanti l'attività d'impresa rappresentati da: professionalità/abitudine, economicità, organizzazione in forma d'impresa.

Nell'art.4 del Decreto Iva è racchiusa la disciplina dell'impresa, fattispecie che in tale norma viene individuata in base all'oggetto, nell'impresa commerciale e agricola, e, nell'ambito della commerciale in base ad elementi soggettivi a seconda che l'attività venga svolta da enti non commerciali, non lucrativi e pubblici.

L'art. 5 del d.p.r. n.633/1972 riveste una funzione residuale poiché consente di far ricorso alla disciplina sull'esercizio di arti e professioni ogniqualvolta la fattispecie concreta non sia riconducibile all'esercizio d'impresa previsto dall'articolo 4⁴⁸.

Si ha impresa, commerciale o agricola nel momento in cui si realizzano i presupposti oggettivo e soggettivo consistenti, il primo, nella cessione di beni e/o prestazione di servizi (artt. 2 e 3 del d.p.r. n.633/1972), il secondo, nella condizione che le operazioni siano svolte nell'esercizio di un'impresa o di un'arte e professione (artt. 4 e 5 del decreto).

Tra i due presupposti è individuabile una dipendenza del presupposto oggettivo da quello soggettivo poiché la rilevanza ai fini dell'imposizione della cessione di beni o prestazione di servizi soggiace alla circostanza che le operazioni siano esercitate nell'esercizio di impresa oppure di arti o professione⁴⁹.

Il presupposto oggettivo, cessione di beni o prestazione di servizi deve ricondursi a quello soggettivo per mezzo di un collegamento giuridico immediato che renderà i beni e i servizi nel primo caso come "relativi all'impresa", nel secondo come prestati "nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa". Diretta conseguenza di ciò è che il requisito dell'imprenditorialità dell'attività rappresenta elemento pregiudiziale e condizionante per il perfezionamento della fattispecie impositiva dell'Iva.

L'imposta trova la propria applicazione, da un lato, sul fatto che il soggetto passivo sia qualificabile come imprenditore, dall'altro, oltre ad evitare che a seguito della detrazione venga posta in essere un'immissione al consumo irrilevante ai fini impositivi, sui due principi dell'imposta rappresentati dal: a) rivolgersi a qualsiasi passaggio di beni o servizi da un soggetto all'altro; b)

⁴⁸ Sacchetto, I redditi da lavoro autonomo, Milano, 1984, p.280.

⁴⁹ Filippi, L'imposta sul valore aggiunto, in AA.VV. trattato di diritto tributario diretto da Amatucci, Padova, IV, 1994, 225; Fantozzi, Imprenditore ed impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva, Milano, 1982, 37; Cecamore, Valore aggiunto, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., Torino, 1999, IV, 354.

esaltare il momento dell'autoconsumo nelle ipotesi in cui non vi sia trasferimento di beni sul mercato mediante eteroconsumo.

Dal presupposto soggettivo discende come diretta conseguenza la possibilità di individuare se una determinata attività sia di impresa oppure debba essere ricondotta alla sfera privata del soggetto ovvero all'ambito istituzionale per gli enti non commerciali e pubblici con la conseguente applicazione di differenti regimi fiscali.

Come meglio si vedrà nel corso del presente capitolo il fatto che un'operazione sia stata svolta nell'esercizio dell'impresa non può ritenersi necessaria ai fini dell'assoggettamento ad imposta rispetto a determinati soggetti ed operazioni.

La forma collettiva dell'esercizio dell'impresa comporta una presunzione assoluta della natura imprenditoriale dell'attività quando l'attività sia relativa ad un ente societario o un ente che abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività d'impresa con la diretta conseguenza che la dimostrazione dell'imprenditorialità sarebbe da ascrivere al solo imprenditore individuale⁵⁰.

Anche per il profilo oggettivo operano delle presunzioni all'art.4, comma 5 del decreto Iva in merito all'imprenditorialità e commercialità di operazioni indipendentemente dalla dimostrazione della natura imprenditoriale e commerciale dell'agente.

Al contrario, sempre all'art.4, comma 5 vengono elencate operazioni tassativamente non commerciali.

2.1. L'IMPRESA COMMERCIALE. IL CONTENUTO.

La nozione d'impresa viene individuata nell'art.4 del d.p.r. n.633/1972 per mezzo del quale si identificano:

⁵⁰ Cecamore, Valore aggiunto, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., Torino, 1999, IV, 355; Sammartino, Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva, Milano, 1975, 55; Bosello, Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto, in Riv. Dir. Fin., 1978, 441.

- le caratteristiche di professionalità, abitudine e organizzazione di cui all'art. 2082 del Codice Civile;

- l'oggetto dell'attività in ragione del richiamo agli artt. 2135 e 2195 del Codice Civile con la specifica estensione della disciplina al caso delle prestazioni di servizi non riconducibili a quelle di cui all'art. 2195 c.c. se organizzate in forma d'impresa.

2.1.1. L'ESERCIZIO PER PROFESSIONE ABITUALE ANCORCHÉ NON ESCLUSIVA.

L'art. 4 del d.p.r. n.633 del 1972 individua come caratteristiche dell'attività d'impresa la professionalità e l'abitudine.

La professionalità trova specifica collocazione nell'art. 2082 c.c., diversamente il concetto di abitudine non è normato, ragion per cui si necessita di una riflessione su come i due parametri interagiscano nella qualificazione di un'attività come d'impresa.

Secondo una prima interpretazione, da seguire, un'attività per essere professionale deve intendersi anche abituale poiché il requisito dell'abitudine sarebbe assorbito dalla più generica professionalità dell'attività.

Altra interpretazione è quella in base alla quale l'abitudine di un'attività di impresa da un lato, non sia preclusiva allo svolgimento da parte del contribuente di altre attività rilevanti ai fini Iva e, dall'altro, che l'attività imponibile venga svolta anche in via non prevalente e non principale con la conseguente qualificazione dell'ente come non commerciale⁵¹.

Conferma dell'esercizio contemporaneo di più attività d'impresa la si rinviene nell'art.36 del d.p.r. n.633 del 1972 laddove è prevista facoltà per il contribuente di determinare in modo unitario l'imposta ovvero di esercitare l'opzione per un'applicazione separata, fattispecie quest'ultima che ricorre nel caso di esercizio di arti e professioni unitamente a quello d'impresa.

⁵¹ Zizzo, L'imposta sul valore aggiunto, in Falsitta, Manuale di diritto tributario, Padova, 1998, 431.

In ragione di tali considerazioni può affermarsi, quindi, come la professionalità ricomprenda il carattere dell'abitudine.

La professionalità per caratterizzare l'attività d'impresa si deve connotare per un esercizio sistematico, continuativo e stabile, caratteristiche che denotano l'evidente antitetività con l'occasionalità. Di conseguenza, la professionalità è connessa alla ripetitività degli atti, circostanza questa sufficiente ad attribuire al soggetto agente la qualifica di imprenditore⁵².

Al contrario, la durata non assume carattere determinante ai fini della qualificazione poiché si può realizzare la fattispecie dell'impresa anche in presenza di più atti posti in essere in un breve lasso temporale⁵³.

Ai fini impositivi conta che l'atto di cessione o di effettuazione della prestazione si reiteri in un arco di tempo che configuri un'attività ordinaria, vale a dire durevole e costante anche se interrotta per ragioni riconducibili alla natura stessa dell'attività⁵⁴.

Vale rilevare, invece, come la ripetitività dell'atto non consente di qualificare l'operazione come d'impresa nel caso in cui venga posto in essere un unico atto dal lungo periodo di svolgimento⁵⁵.

L'unico affare consente di configurare l'assoggettamento ad imposta nel caso in cui la sola cessione o la sola prestazione di servizi siano caratterizzate da:

i) ingente rilevanza dell'affare tale da comportare un impegno produttivo duraturo nel tempo⁵⁶;

⁵² Fantozzi, *Imprenditore ed impresa*, cit., 63; Zizzo, *op. cit.*, 133; Ingrosso, *Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa*, in *Rivista di diritto tributario*, 1993, 74; Oppo, *Impresa e imprenditore. I) Diritto commerciale*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, XVI, 6.

⁵³ Codice Imposta sul valore aggiunto Ipoa sub art.4 d.p.r. n.633/1972.

⁵⁴ Galgano, *Imprenditore*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, VII; 1992, 7; Buonocore, *Imprenditore (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1970, XX, 1970, 518.

⁵⁵ Polano, *op. ult. cit.*, 206; Lupi, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enciclopedia Treccani*, Roma, XVII, 1989, 7.

⁵⁶ Fedele, *Profili fiscali delle società di persone*, in *Riv. not.* 1988, I, 550; Stevanato, *op. cit.*, 56; Polano, *Attività*, cit., 216;

ii) un impegno dell'imprenditore non istantaneo ma prolungato nel tempo con una stabile organizzazione dei fattori produttivi e dimensioni rilevanti⁵⁷;

iii) ammontare rilevante dei proventi.

Tali elementi configurano un'organizzazione in forma d'impresa, circostanza che va ad integrare il requisito della professionalità. Più in particolare, la natura imprenditoriale di un'attività può dirsi sussistere ogni volta che il soggetto si sia avvalso di un'organizzazione di mezzi per la realizzazione dell'operazione di dimensioni tali per cui appaia indiscussa la natura d'impresa dell'attività stessa⁵⁸.

Non impatta sulla sussistenza della professionalità il fatto che l'attività venga svolta in via esclusiva oppure non esclusiva contestualmente ad altra già esercitata.

La professionalità e abitudine dell'attività deve essere demandata ad una valutazione empirica basata sulla sostanza dell'operazione con la conseguenza che non basta l'adempimento di obblighi formali per presumere che l'attività venga svolta in via abituale.

A titolo di esempio può addursi la mera iscrizione al registro delle imprese o ad un albo professionale, tale dato formale non è, di per sé, idoneo a determinare l'esercizio dell'attività.

Va da sé che la prova sulla sussistenza dei requisiti è limitata, di fatto, alle ipotesi di un soggetto non qualificabile *ex lege* come imprenditore, non identificabile in un ente commerciale con operazioni non effettuate nell'esercizio di impresa. A titolo di esempio può addursi il caso della cessione di beni ad una casa d'aste da parte di un collezionista di monete provenienti dal proprio patrimonio oppure di rottami metallici da parte di raccoglitori ambulanti.

2.1.2. L'ORGANIZZAZIONE DELL'ATTIVITÀ IN FORMA D'IMPRESA.

⁵⁷ Spada, op. cit., 50.

⁵⁸ Stevanato, op. cit., 56; Polano, Impresa, cit., 216;

Partendo dal dettato dell'art.4 del d.p.r. n.633 del 1972 l'organizzazione dell'attività in forma d'impresa implica un insieme di fattori della produzione organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'attività.

Tale elemento nell'impianto normativo assume valenza specifica per quelle operazioni non rientranti nell'art. 2195 c.c. e per le quali l'organizzazione risulta essere elemento fondamentale per distinguerle dall'esercizio di un'attività di lavoro autonomo⁵⁹; difatti, nel caso delle attività tipizzate d'impresa il requisito dell'organizzazione non assume carattere determinante posto che ciò che rileva è la professionalità, l'economicità e l'effettività dell'attività⁶⁰.

Da ciò deriva che il requisito dell'organizzazione in forma d'impresa – indice, di per sé, della sola commercialità dell'operazione - assume una rilevanza qualificatoria dell'attività d'impresa per le attività diverse da quelle di cui all'art. 2195 c.c. solo se associata agli altri requisiti della stabilità con cui l'attività viene esercitata, programmata e gestita.

Più in particolare, la natura dell'operazione, non imprenditoriale o commerciale poiché estranea all'art. 2195 c.c. farebbe uscire l'operazione dall'ambito d'impresa se non vi fosse l'elemento dell'organizzazione in forma d'impresa, diversamente prevarrebbe la componente professionale e il conseguente inquadramento nell'ambito dell'attività di lavoro autonomo.

Ai fini dell'indagine assume particolare rilievo l'analisi se la ricorrenza del requisito dell'organizzazione in forma d'impresa sia influenzata da un criterio qualitativo/quantitativo.

Nel caso di mezzi di ingenti dimensioni, ovvero nell'ipotesi di opere o servizi di ingente portata può dirsi sussistere un'organizzazione dell'attività in forma d'impresa.

⁵⁹ Potito, Le imposte indirette sugli affari, Milano, 1995, 129.

⁶⁰ Fedele, Struttura, cit. 147.

⁶¹ Fantozzi, OP. ult. Cit., 64.

Il dato quantitativo è subordinato alla sussistenza di un nesso funzionale tra i mezzi produttivi oltre all'esistenza di una struttura idonea alla realizzazione delle opere ed alla produzione⁶².

Proprio l'elemento dell'organizzazione di mezzi assume l'ulteriore funzione di determinare l'inizio dell'impresa trattandosi della dimostrazione della destinazione dei beni all'esercizio dell'impresa.

2.1.3. L'ESERCIZIO DI UN'ATTIVITÀ ECONOMICA

Al requisito della professionalità deve affiancarsi quello dell'esercizio di un'attività economica.

Nell'art.4 del d.p.r. n.633 del 1972 non vi è espressa menzione di tale requisito che trova collocazione nel concetto generale di imprenditore.

L'economicità deve essere valutata non con riguardo alla singola operazione ma in un ambito complessivo avuto riguardo sia al programma statutario sia consuntivo in sede di dichiarazione e liquidazione. Da ciò deriva che l'economicità del risultato comporta l'economicità del metodo d'impresa adottato⁶³.

L'economicità si inquadra nel fenomeno di remunerazione dei fattori della produzione e, pertanto, non può prescindere dagli elementi della corrispettività e dell'onerosità insiti nel presupposto oggettivo Iva, ragion per cui un'operazione può intendersi economica – e quindi d'impresa - ai fini Iva qualora essa sia connotata da corrispettività e onerosità oltre ad essere gestita con metodo economico⁶⁴.

Venendo al rapporto tra il pagamento di un corrispettivo e il costo sostenuto per la produzione di un determinato bene o servizio occorre rilevare come ai fini dell'economicità dell'operazione non si necessiti per forza di un differenziale positivo, potendosi configurare tale requisito anche nel caso di pareggio del costo

⁶² Nuzzo, Questioni in tema di tassazione di enti non economici, in *Rass. Trib.*, 1985, 114 ss..

⁶³ Oppo, *Impresa e imprenditore*, cit. prec..

⁶⁴ Sammartino, *Profilo*, cit., 40.

sostenuto per la produzione nonostante non venga arrecato all'impresa un guadagno⁶⁵.

Nell'Iva il fatto che i corrispettivi siano pari ai costi di diretta imputazione non determina la decommercializzazione dell'attività, la quale conserva i requisiti della commercialità e dell'imprenditorialità anche se non comporta alcun guadagno all'imprenditore.

A tal riguardo particolare attenzione va posta alle operazioni gratuite ed a quelle che danno luogo a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. In tali casi la mancata corresponsione di corrispettivi non determina il venir meno dell'economicità nell'ipotesi in cui il soggetto imprenditore abbia in ogni caso detratto l'imposta sugli acquisti e posto in essere differenti operazioni imponibili per cui ha incassato corrispettivi.

Difatti, la natura economica dell'attività deve essere ricondotta proprio al complesso delle operazioni svolte dal soggetto, tra le quali possono individuarsi quelle gratuite, in tal caso tali tipologie di operazioni assumono rilevanza solo se inserite in un complesso di operazioni programmate per remunerare i fattori della produzione impiegati.

Il solo scambio e consumo non rappresenta elemento sufficiente per delineare l'economicità nelle ipotesi in cui l'operazione a titolo gratuito o la destinazione a finalità *extra* imprenditoriali assumano un tenore programmatico, in tal caso l'assenza di remunerazione nell'operazione non avrebbe i connotati dell'occasionalità e l'attività non avrebbe funzionalmente la capacità di autofinanziarsi⁶⁶.

⁶⁵ Oppo, op. ult. cit., 5; Galgano, Imprenditore, cit. 10-12; Sammartino, op. ult. cit., 40; Nuzzo, op. ult. cit., 124.

⁶⁶ Filippi, Valore aggiunto, in Enc. Dir., Milano, 1994, 137; Fantozzi, op. cit., 41; Sammartino, op. cit., 46; P.Masi, Categorie, cit., 438; Melis, Atti preparatori, esercizio di attività economiche e detrazione Iva, Rivista di Diritto Tributario, 1996, 902; Spada, op. cit., 51.

Da ciò deriva che l'economicità deve essere valutata non in funzione di un singolo atto bensì della metodologia con cui viene svolta l'attività imprenditoriale, anche perché l'eventuale – singola – attività non economica impatta sul rapporto di rivalsa tra il prestatore/cedente e il consumatore e non invece nel rapporto fra l'imprenditore e l'Amministrazione finanziaria caratterizzato dalla liquidazione complessiva dell'imposta dovuta⁶⁷.

Ultimo aspetto degno di nota è rappresentato dal fatto che non influisce ai fini dell'economicità del metodo il fatto che il provento ottenuto non venga distribuito poiché, ad eccezione di attività svolte da enti non commerciali ed Onlus, ciò che rileva è il momento della produzione per lo scambio e non per la destinazione non rilevando la destinazione del provento potendo essere destinato a distribuzione, patrimonializzazione, oppure ad impieghi erogativi o non lucrativi⁶⁸.

2.1.4. ESERCIZIO D'IMPRESA IN FORMA SOCIETARIA E PRESUNZIONE DI COMMERCIALITÀ.

L'art. 4 del d.p.r. n.633 del 1972 ai commi 2, 3 e 5 disciplina il requisito della commercialità delle cessioni di beni e prestazioni di servizi facendo riferimento distintamente a due criteri, uno di natura oggettiva e l'altro soggettiva.

La nozione di attività d'impresa contenuta al primo comma, che ha la funzione di individuare la soggettività passiva ai fini Iva, non esplica i suoi effetti con riguardo ai casi indicati ai numeri 1) e 2) del secondo comma le cui operazioni – tra cui quelle svolte nei confronti di soci, associati o partecipanti, come precisato nel terzo comma e, salvo talune eccezioni, enumerate al quinto comma – si considerano effettuate “in ogni caso” nell'esercizio d'impresa.

Seguendo il criterio soggettivo – comma 2, n. 2) e comma 3 - devono intendersi come commerciali anche quando realizzate a favore di propri soci, associati o partecipanti le operazioni realizzate da società di persone, di capitali cooperative,

⁶⁷ De Mita, Appunti di diritto tributario, Milano, 1997, 367.

⁶⁸ Oppo, op. cit., 5; Perrone Capano, L'Imposta, cit., 397; Masi, op. ult. Cit., 430.

di mutua assicurazione e di armamento, dalle società di fatto, da enti pubblici e privati diversi dalle società, compresi i consorzi, dalle assicurazioni ed altre organizzazioni senza personalità giuridica, dalle società semplici a condizione che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale od agricola.

In base al criterio oggettivo (comma 5), invece, la commercialità si presume per attività rientranti nella gestione di fiere ed esposizioni commerciali, spacci aziendali, mense e somministrazione di pasti, il trasporto ed il deposito di merci, il trasporto di persone, l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, le prestazioni alberghiere o di alloggio, i servizi portuali e aeroportuali, la pubblicità commerciale, le telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

L'art. 4, comma 2 nn. 1 e 2 con l'espressione "in ogni caso" delinea una qualificazione legale della commercialità degli enti societari in cui non occorre far ricorso ad alcuno degli elementi di commercialità contenuti nel comma 1 del medesimo articolo 4 vale a dire: abitudine, professionalità, organizzazione ed economicità poiché per il legislatore questi elementi sono intrinseci della natura del soggetto societario⁶⁹.

Parimenti occorre rilevare come non occorra dimostrare l'effettivo esercizio dell'attività imprenditoriale poiché dal dettato della norma si evince come l'esercizio dell'impresa commerciale vada ricondotto alla semplice esistenza dell'ente.

Tali soggetti sono per definizione soggetti passivi Iva. Il secondo comma della norma in analisi pone una presunzione assoluta di compimento nell'esercizio d'impresa delle operazioni attive rilevanti ai fini del tributo con la conseguenza che l'assoggettamento ad imposta viene ricondotto al mero tipo giuridico per le

⁶⁹ Sammartino – Coppa, op. cit., 1058; Perrone Capano, op. cit., 367.

società commerciali e altri tipi societari assimilati allo *status* giuridico insieme all'attività esercitata per gli enti diversi dalle società⁷⁰.

La presunzione assoluta di commercialità in ambito Iva trova riscontro anche nella presunzione di imprenditorialità degli enti agricoli. Ad ogni modo, in tale ambito vale ricordare come l'individuazione dei soggetti passivi debba essere sempre ricondotta all'attività posta in essere così come anche previsto dalla norma comunitaria in cui la soggettività passiva ai fini Iva viene ricondotta a determinate attività di carattere economico⁷¹.

Per le società di fatto vi è un'equiparazione normativa alle società commerciali con la conseguenza che ai fini dell'assoggettamento al tributo non dovrebbe rilevare il carattere occasionale o meno dell'attività commerciale o agricola svolta. Difatti, attenendoci al dato letterale, il secondo comma dell'art. 4 del d.p.r. n.633/1972 menziona solamente le società di fatto senza prevedere particolari limiti e, di conseguenza, riconduce in maniera presuntiva all'esercizio d'impresa qualsiasi operazione senza discriminare quelle isolate⁷².

Anche nel caso della società semplice opera la presunzione assoluta in ragione di un'ampia inclusione nella nozione di attività d'impresa rilevante ai fini Iva. Nonostante le società semplici per ragioni civilistiche non possano esercitare attività commerciali la disciplina può dirsi applicabile nei casi di attività agricole con superamento dei limiti previsti dall'art.32 del Tuir e conseguente produzione del reddito d'impresa.

⁷⁰ Bosello, Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto, in Riv. Dir. Fin. 1978, I, 441; Cecamore, Valore aggiunto, Dig., Torino, 1999, 355; Fantozzi, Imprenditore e impresa, cit., 31; Filippi, Le cessioni dei beni nell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 1984, 68; Gallo Orsi – Jona Celesia, Iva – Impresa e professionista, Torino, 1974, 69-70; Interdonato, Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori, Milano, 2004, 63 ss.; Perrone, Consorzi e società consortili, Rass. Trib. 1988, I, 235 ss.; Bosello, Consorzi tra imprenditori, Enc. Giur., Roma, 1988, 1 ss.; Boria, Il sistema tributario, Torino, 2008, 635; Potito, Le imposte indirette sugli affari, Milano, 1995, 129.

⁷¹ Falsitta, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Padova, 2009, 733; Sammartino, Profilo soggettivo, cit., 49; Filippi, Valore aggiunto, in Enc. dir., Milano, 1993, 135 ss.; Comelli, Iva comunitaria, cit., 492-493.

⁷² Il caso di un immobile ceduto dal coniuge imprenditore in regime di comunione legale con l'altro coniuge socio di fatto ma non imprenditore Cass. 12 luglio 2004, n. 12853 e Cass. 23 febbraio 1998, n.1934;

Per mezzo del quarto comma della norma in analisi la soggettività passiva e l'attrazione ad Iva delle operazioni poste in essere dalla società semplice sussistono se l'attività agricola è svolta in modo esclusivo o prevalente. Al contrario non sussiste soggettività passiva nel caso di attività di mero godimento come nel caso ad esempio di mera intestazione di beni immobili, oppure nel caso di immobili detenuti oggetto di operazioni di compravendita a carattere speculativo⁷³.

Da tale norma si deve aprire l'analisi (più approfonditamente *infra*) sulla natura degli enti.

La definizione contenuta nell'art.73, comma 4 del Tuir trova applicazione anche in ambito Iva, di conseguenza è possibile sostenere che oggetto principale di un ente è lo svolgimento di un'attività commerciale o agricola e/o attività diretta alla prestazione di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. nei casi in cui tale attività è “*essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto istitutivo o dallo statuto*”. L'individuazione dell'oggetto principale deve essere ricondotta alla legge, nel caso degli enti pubblici, all'atto costitutivo o allo statuto per tutti gli altri enti, dovendosi ricorrere per quest'ultimi all'atto pubblico o alla scrittura privata autenticata e, in assenza, all'attività effettivamente esercitata dall'ente⁷⁴.

In ogni caso occorre puntualizzare come il carattere principale dell'attività non debba essere individuato mediante un pedissequo rinvio al contenuto dello statuto, così facendo non verrebbe presa in considerazione l'attività effettivamente esercitata, con la conseguenza ulteriore che l'ente, mediante la dichiarazione

⁷³ Gaffuri, L'Iva e le società immobiliari secondo la nuova disciplina, in Giur. Comm., 1975, I, 476; Risoluzione Agenzia delle Entrate 23 novembre 2007, n.340/E.

⁷⁴ Circolare Ministeriale 12 maggio 1998, n.124/E; Antonini, Norma di legge, standard giuridico e risoluzione ministeriale, in Riv. Dir. Fin., 1979, I, 439-441; Gallo, La natura ai fini fiscali dell'ente che ha conferito ad una S.p.A. la propria azienda creditizia, in Riv. Dir. Trib., 1991, I, 539; Della Valle, Iva: l'ente che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, in Rass. Trib., 1999, 1006; Tesaurò, Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale, 98; Zizzo, Reddito delle persone giuridiche (imposta sul), in Riv. Dir. Trib., 1994, I, 619; Interdonato, Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principae, attività prevalente e finalità antielusive, in Riv. Dir. Trib., 1998, I, 223.

operata nell'atto costitutivo, opererebbe una scelta del proprio regime tributario applicabile⁷⁵.

Dall'analisi del dato letterale della norma deriva che l'oggetto principale non è quello indicato nell'atto costitutivo, bensì quello che va determinato in base all'atto costitutivo così come rilevato dalla Corte di Cassazione “sulla scorta dell'interpretazione che è consentito dare alle norme statutarie, nella ricerca della reale natura dell'attività che l'ente si prefigge di esercitare” aggiungendo come “l'oggetto dell'indagine, diretta in entrambi i casi all'individuazione della reale natura dell'attività, è rappresentato, nell'un caso, dall'atto costitutivo e, nell'altro, dall'accertata concreta attività esercitata”⁷⁶.

2.1.5. LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA NEL CASO SPECIFICO DELLE HOLDING E DELLE SOCIETÀ DI MERO GODIMENTO.

Il quinto comma dell'art.4 in analisi all'ultimo periodo prevede una deroga alla presunzione assoluta di commercialità nel caso delle società o degli enti di cui ai numeri 1) e 2) del comma 2 che svolgano attività ritenute estranee al fenomeno imprenditoriale.

I casi individuati dal disposto normativo sono quelli delle attività di mero godimento: 1) di alcune tipologie di beni mobili o immobili; 2) di partecipazioni, obbligazioni e titoli similari.

Tale tipizzata esclusione dal fenomeno imprenditoriale comporta che soggetti che rivestono la qualifica di soggetti passivi Iva subiscano una limitazione della propria sfera commerciale e la conseguente emersione di una sfera non

⁷⁵ Schiavolin, I soggetti passivi, in Tesauro, Giur. Sist. Dir. Trib. Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi, Torino, 1996, 90; Giovanardi, La determinazione dell'oggetto esclusivo o principale negli enti non societari, 1995, I, 19; Gallo, I soggetti del libro primo del codice civile e l'irpeg: problematiche e possibili evoluzioni in Riv. Dir. Trib., 1993, I, 348; Sacchetto, L'imposizione degli enti non commerciali nel testo unico, in Circ. Corr. Trib., 8, 1989, 32; Belli Contarini, Osservazioni a margine dei principi che regolano il regime impositivo degli enti non commerciali, in Riv. Dir. Trib., 1992, I, 378.

⁷⁶ Corte di Cassazione 4 ottobre 1991, n.10409.

commerciale, ambito quest'ultimo che impatta sul pieno diritto di detrazione dell'imposta.

Più in particolare, nell'attività d'impresa di tali soggetti si verifica una perdita della soggettività passiva Iva e del conseguente diritto alla detrazione per le attività di cui al comma 5 ed il permanere della soggettività e diritto alla detrazione per le diverse attività eventualmente svolte in contemporanea⁷⁷⁷⁸.

La finalità di tale norma è quella di limitare il diritto alla detrazione d'imposta da parte dei soggetti che non svolgano un'effettiva attività d'impresa così come è stato previsto dalla legge delega n.662 del 1996 che ha introdotto *“la revisione della soggettività passiva d'imposta, con riguardo, anche in funzione antielusiva, a quelle attività di mero godimento di beni, non dirette alla produzione e allo scambio di beni o servizi”* norma che ha di fatto recepito l'interpretazione fornita dalle pronunce della Corte di Giustizia UE 20 giugno 1991, C-60/90 (Polysar Investments Netherlands contro Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen di Arnhem) ripresa poi da CGUE 22 giugno 1993, C-333/91 (Sofitam SA contro Ministro incaricato del bilancio)⁷⁹.

L'intento perseguito dal legislatore è stato quello di evitare l'intestazione strumentale ad una società di beni di mero godimento dei soci ovvero titoli non assoggettati staticamente ad alcuna negoziazione con la conseguente detrazione dell'Iva sugli acquisti e l'eventuale rimborso dell'imposta, scongiurando di conseguenza l'ipotesi che si realizzi un'immissione di beni al consumo finale

⁷⁷ Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, parte speciale, 256.

⁷⁸ Circ. Ministeriale 24 dicembre 1997, n.328/E; Lupi, Le società di mero godimento tra irrilevanza Iva e autoconsumo, Rassegna Tributaria, 1998, 1, 13.

⁷⁹ Uricchio, I redditi prodotti in forma associata e le società senza impresa, 1990, I, 271, ss.; Gallo, Problemi fiscali della fusione, in Fisco, 1992, 7573; Perrone, Società immobiliari, in Riv. Dir. Trib., 1993, I, 1038; Giovannini, Le società immobiliari di godimento nell'Iva, 1993, I, 1987, ss.; Ragucci, Società immobiliari ed esercizio di attività d'impresa: il problema della detrazione dell'Iva, in Riv. Dir. Fin., 1993, II, 34 ss.; Zizzo, Società senza impresa e detrazione dell'Iva sugli acquisti, in Riv. Dir. Trib., 1995, II, 227 ss.; Stevanato, Atti di organizzazione, società senza impresa e detrazione dell'Iva, in Giur. It., 1995, III, 74; Comelli, La società senza impresa nella disciplina dell'Iva, in GT- Riv. Giur. Trib., 1997, 879, ss.; Bosello, L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana, in Riv. Dir. Trib. 1997, I, 705 ss.; Pistone, Il processo di armonizzazione in materia di Iva ed i limiti alla derogabilità della normativa comunitaria, in Riv. Dir. Trib., 1997, II, 796 ss.

senza pagamento d'imposta e il recupero dell'Iva per attività che non configurino un impiego strumentale diretto alla realizzazione di introiti.

Venendo all'analisi dei casi di non ricorrenza della commercialità il primo è quello dello svolgimento da parte di società ed enti di attività di mero possesso di immobili ad uso abitativo classificati in categoria catastale A, con la sola eccezione degli A/10, di imbarcazioni da diporto, aeromobili da turismo ed altri mezzi di trasporto ad uso privato, complessi sportivi e ricreativi, banchine per l'ormeggio delle imbarcazioni da diporto, qualora tali beni siano destinati direttamente o indirettamente al solo godimento da parte dei soci, sia personalmente che da familiari, a titolo gratuito o con pagamento di un corrispettivo inferiore al valore normale.

Tale impianto normativo, nel pieno rispetto della disciplina comunitaria, non pregiudica la regolare commercialità da parte di società che svolgono gestione immobiliare e mobiliare, bensì è finalizzato a precludere la commercialità solo al ricorrere di entrambi i seguenti casi: 1) concessione in godimento dei beni o degli impianti da parte della società o dell'ente ai soci, ai partecipanti o ai loro familiari, anche in via indiretta; 2) concessione in godimento a titolo gratuito o dietro un corrispettivo inferiore al valore normale.

Diretta conseguenza del disposto normativo è che la commercialità può dirsi pienamente sussistere: i) nei casi di concessione in godimento nei confronti di soggetti diversi dai soci, partecipanti o familiari; ii) nel caso di inutilizzo dei beni stessi; iii) concessione in godimento non episodica e, quindi, con continuità a favore di soci, partecipanti o familiari purché essa avvenga dietro corrispettivo corrispondente al valore normale⁸⁰. Il valore normale assume, pertanto, la veste di elemento di distinzione tra mero godimento e attività commerciale, ferma restando

⁸⁰ Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1997, 42; Deotto – David, *La disciplina Iva dei beni di comodo*, in *Corr. Trib.*, 1998, 895; Lupi, *Le società di mero godimento tra irrilevanza Iva e autoconsumo*, *Rassegna Tributaria*, 1998, 1, 18-19.

la difficile individuazione di tale parametro, risultando sovente complicata l'individuazione dei parametri esterni per la corretta quantificazione⁸¹.

Fattispecie a parte degna di nota è quella dell'utilizzo del bene da parte del socio, in tal caso l'attività dovrà ritenersi sempre commerciale gravando sul contribuente l'onere di dimostrare che il bene stesso viene utilizzato nell'esercizio dell'attività d'impresa e non per finalità di godimento personale⁸².

Nell'ambito della seconda esclusione relativa alle società *holding*, la commercialità dell'attività non sussiste nel caso di possesso né strumentale né accessorio ad altre attività svolte, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, iscritte tra le immobilizzazioni e volte alla percezione di dividendi, interessi o altri frutti in assenza di strutture dirette ad esercitare attività finanziaria ovvero attività d'indirizzo, coordinamento o altra attività gestoria delle società partecipate.

Occorre premettere come la fattispecie disciplinata dall'art.4, comma 5 del d.p.r. n.633/72 si pone al di fuori di casi che implicino uno svolgimento stabile di attività bancaria o finanziaria e riguarda, invece, solamente il possesso di partecipazioni o titoli al ricorrere di due condizioni: 1) mero godimento di frutti derivanti da titoli immobilizzati con un conseguente possesso di natura statica che non implichi strumentalità ed accessorietà con altre attività; 2) assenza di una struttura di direzione, coordinamento o gestione delle partecipazioni⁸³.

Analizzando il dato normativo può affermarsi come i due requisiti appaiano consequenziali, difatti, il possesso finalizzato al mero godimento di frutti comporta, di per sé, l'assenza di dinamismo nella gestione e l'assenza di un apparato organizzativo volto agli investimenti.

⁸¹ Cordeiro Guerra, L'imposta sul valore aggiunto, in Russo, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Milano, 2002, 211; Fazzini, La riforma dell'Iva, in Fisco, 1998, 9296.

⁸² Circolare Ministeriale 24 maggio 2000, n.108/E.

⁸³ Ferrario, Le società holding nell'imposizione sul valore aggiunto tra ordinamento comunitario ed ordinamento interno, 2002, I, 771 ss.; Tassani, Società holding e diritto di detrazione nel sistema comunitario e nazionale, Riv. Dir. Trib., 2010, IV, 49 ss.

Di conseguenza, ai fini della commercialità dell'attività, grava sul contribuente dimostrare la natura dinamica del possesso delle partecipazioni e titoli oltre che la presenza di un'organizzazione meramente funzionale all'esercizio dell'attività finanziaria o di *holding* non essendo, invece, richiesta prova dell'esistenza di una struttura *holding* da intendersi come organizzazione aziendale diretta alla direzione ed al coordinamento del portafoglio di investimenti⁸⁴.

Sul fronte della struttura come organizzazione aziendale, ad ogni modo, qualora dimostrata dal contribuente potrebbe essere elemento sufficiente per il riconoscimento della commercialità dell'attività anche nell'ipotesi in cui non si sia ancora realizzata una gestione dinamica del portafoglio di investimenti. In altre parole, la struttura rappresenterebbe elemento sufficiente a vincere la presunzione di non commercialità che potrebbe derivare da una staticità gestoria, con il conseguente esonero del contribuente dall'onere di dimostrare la natura dinamica delle tipologie di investimento adottate⁸⁵.

La commercialità o meno delle due tipologie di attività di mero godimento ora illustrate crea una separazione patrimoniale nell'operatore economico a cui fanno capo la parte commerciale dell'attività e l'altra non commerciale con il conseguente riflesso in termini di applicazione della disciplina Iva sulle operazioni.

Se le attività sono svolte in contemporanea con attività diverse, ai fini Iva le attività non commerciali comporteranno una irrilevanza delle vicende patrimoniali con conseguente indetraibilità dell'Iva sugli acquisti e inapplicabilità sui corrispettivi percepiti; diversamente nel caso in cui le attività non commerciali siano le uniche svolte dal soggetto può affermarsi una piena equiparazione al regime del consumatore finale.

⁸⁴ Salvini, La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali, in Studi in onore di Victor Uckmar, vol. II, Padova, 1997, 1065.

⁸⁵ Stevanato, L'imposta, cit., 147; Ficari, op. cit., 578.

Secondo l'orientamento della giurisprudenza⁸⁶ le *holding* non possono ritenersi soggetti passivi qualora siano volte solamente all'acquisto di partecipazioni in altre società senza alcuna organizzazione gestoria, così come nel caso di acquisto di obbligazioni non strumentali e, al contrario, ritenere soggetti passivi Iva le *holding* in cui è presente una gestione attiva delle partecipazioni ponendo in essere attività organizzative, finanziarie o tecniche, attività tutte assoggettate al tributo⁸⁷.

Il fatto che la società o l'ente svolga attività di mero godimento non implica che essi divengano totalmente estranei al campo di applicazione Iva; più in particolare, il disposto dell'art. 4 del decreto Iva e l'impianto normativo conseguente nell'individuare l'imprenditorialità sono tesi ad escludere il diritto alla detrazione d'imposta qualora l'attività imprenditoriale assuma determinati connotati potendosi prescindere dall'analisi specifica di come sono realizzate le singole operazioni⁸⁸.

Diretta conseguenza è che l'Iva diviene pienamente applicabile laddove l'esercente l'attività debba compiere anche solo in modo occasionale un'operazione rilevante ai fini Iva.

Particolare aspetto è quello dell'autoconsumo di beni o servizi per destinazione a finalità *extra* - imprenditoriali per le società che svolgono attività di mero godimento.

I beni o servizi che rientrano nell'ambito della non commercialità dell'attività e non danno luogo al diritto di detrazione consentono di poter affermare come possa escludersi l'applicazione d'imposta all'ipotesi in cui tali beni o servizi siano destinati a finalità *extra*-imprenditoriali.

⁸⁶ CGUE 20 giugno 1991, C-60/90; CGUE 28 settembre 1992, C-33/91; CGUE 20 giugno 1996, C-155/94 riprese in dottrina da Confalonieri, Iva- Cessione di partecipazione, locazione di beni e nozione di "attività economica" nella VI Direttiva 77/3888, in Riv. Dir. Trib., 1997, II, 3 ss; CGUE 5 dicembre 1996, C- 85/95 ripresa in dottrina da Monaco, Le attività finanziarie tra esenzione ed esclusione nella disciplina dell'Iva: l'interpretazione della Corte di Giustizia Cee, in Riv. Dir. Fin. 1998, II, 9 ss.

⁸⁷ CGUE 14 novembre 2000, C-142/99; CGE, 27 settembre 2001, C- 16/00; CGE, 20 aprile 2004, C-77/01; CGE, 29 ottobre 2009, C-29/08.

⁸⁸ Circ. Ministeriale 24 dicembre 1997, n.328/E; Stevanato, L'imposta, cit., 134; Lupi, op. ult. Cit. 13-14; Interdonato, op. cit., 146.

Nell'ipotesi in cui la società o l'ente svolga anche attività d'impresa può verificarsi il caso di un passaggio del bene dalla sfera commerciale a quella non commerciale e viceversa. Nel primo caso si realizzerà l'autoconsumo rilevante ai fini Iva; nel secondo ci si deve porre il problema sulla necessità di una rettifica in aumento della detrazione *ex art.19-bis*, secondo comma con conseguente detrazione sull'Iva assolta all'acquisto del bene destinato originariamente ad attività non commerciale .

Ad ogni modo, però, il diritto di detrazione non spettante al momento dell'acquisto per assenza di soggettività passiva non può dirsi esercitabile successivamente una volta acquistata la soggettività, ragion per cui deve concludersi che nel caso in analisi del comma 5 dell'art.4 trattandosi di acquisto non effettuato da società o ente nell'esercizio d'impresa il conseguente diritto postumo alla detrazione deve intendersi precluso⁸⁹.

2.1.6. LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA ENUCLEATA OGGETTIVAMENTE PER GLI ENTI E LE PERSONE FISICHE.

Il quinto comma dell'art.4 del decreto Iva prevede specifiche fattispecie per cui determinate attività debbono ritenersi sempre commerciali anche se esercitate da enti pubblici e, viceversa, altre per cui, in deroga al secondo comma, l'attività non può mai essere ritenuta commerciale.

Il criterio di individuazione di tali fattispecie è di natura oggettiva, riconducibile alla qualificazione legale di tali attività, con un'applicazione da estendersi anche alle persone fisiche e agli enti diversi dalle società commerciali⁹⁰.

Tra le attività annoverate dal quinto comma che debbono ritenersi sempre come d'impresa possono citarsi *“a) le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e*

⁸⁹ Salvini, op. ult. Cit., 1048 e 1054; in materia di diritto alla detrazione e natura del soggetto al momento dell'acquisto, CGE, 11 luglio 1991, C-97/90; Stevanato, op. ult. Cit., 141; Interdonato, op. cit., 150.

⁹⁰ Boria, Il sistema tributario, 638.

di formazione extrascolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati; b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti; e) trasporto e deposito merci; f) trasporto di persone; g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, prestazioni alberghiere o di alloggio; h) servizi portuali e aeroportuali; i) pubblicità commerciale; l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari”.

L’elencazione delle attività sono diretta derivazione del contenuto dell’allegato I alla direttiva n.2006/112/CE in relazione all’art. 13, par.1 norma però da cui è stata espunta nell’ambito nazionale la condizione che esse debbano essere “non trascurabili” per l’assoggettamento ad Iva.

Secondo la dottrina⁹¹ il disallineamento tra la norma comunitaria e la nazionale potrebbe essere superato dalla riconduzione del concetto di “non trascurabilità” a quello di “abitualità”.

L’elenco previsto dalla norma è tassativo così come la commercialità delle operazioni indicate⁹², ad ogni modo si è ritenuto di poter includere nell’elenco: alla voce *sub* b) l’attività degli enti incaricati del disinquinamento di acque reflue separata da quella del servizio di fognatura⁹³; *sub* g), l’attività professionale di affittacamere⁹⁴; *sub* i) la sponsorizzazione fatta da un Comune a favore di un’impresa privata⁹⁵.

Al contrario configurano *ex lege* attività non commerciali oltre a quelle indicate all’ultimo periodo del quinto comma e su cui si è ampiamente argomentato al paragrafo precedente (attività di mero godimento di beni mobili o immobili e di

⁹¹ Tesauro, Appunti sulla illegittimità comunitaria delle norme Iva relative agli enti pubblici, in Boll. Trib., 1987, 1759; Tosi, Le entrate acquisite, cit., 605.

⁹² Corte di Cassazione 2 luglio 1997, n. 6342.

⁹³ Risoluzione Agenzia delle Entrate 9 luglio 2002. n.222/E.

⁹⁴ Cassazione 10 marzo 1982, n.1550;

⁹⁵ Risoluzione Agenzia delle Entrate 11 luglio 2005, n.88/E.

partecipazioni, obbligazioni e titoli simili) le ulteriori attività elencate al secondo periodo: 1) le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi; 2) la gestione, da parte delle Amministrazioni militari o dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati al proprio personale ed a quello dei Ministeri da cui dipendono, ammesso ad usufruirne per particolari motivi inerenti al servizio; 3) la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità; 4) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali; 5) le cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei deputati e dalla Corte costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali; 6) le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale.

Si tratta di attività non commerciali accomunate dai requisiti di pubblicità e socialità⁹⁶.

L'attività di cui al punto 2) è non commerciale poiché relativa allo svolgimento di compiti istituzionali del personale degli enti indicati con conseguente assoggettamento ad Iva di ogni attività che non dovesse essere connessa al servizio dell'amministrazione⁹⁷.

L'attività prevista al punto 4) è relativa alla cessione di beni da parte dei partiti politici con assoggettamento ad Iva sugli acquisti⁹⁸.

⁹⁶ Gasparini Berlingieri, Gli enti non commerciali, in Tesoro Giur. Sist. Dir. Trib. L'imposta sul valore aggiunto cit., 193.

⁹⁷ Ris. Ministeriale 30 ottobre 1985, n.321513.

⁹⁸ Ris. Ministeriale 362392/76 e Ris. Ministeriale 27 luglio 1978, n.361759.

In merito al numero 6) occorre rilevare la commercialità di operazioni sanitarie svolte a favore di extracomunitari non ammessi al SSN rientranti in campo Iva ma esenti *ex art.10* anche se prestate da un ente pubblico⁹⁹.

* * *

3. LA NOZIONE DI ATTIVITÀ ECONOMICA RILEVANTE AI FINI IVA SECONDO LA NORMATIVA EUROPEA.

3.1. LA NEUTRALITÀ FISCALE SOTTO IL PROFILO CONCORRENZIALE E RILEVANZA AI FINI DELL'IVA COMUNITARIA.

Il principio di neutralità dell'Iva ha una sua prima individuazione nel preambolo della prima e sesta direttiva oltre che nelle prime risalenti pronunce della Corte di Giustizia.

Sin dal Trattato di Roma non esiste una nozione unica di concorrenza, poggiando tale principio su una definizione c.d. atomistica, basata sulla libertà d'azione delle imprese e, una c.d. efficace, incentrata sulla salvaguardia di un numero di alternative da offrire a terzi in un'ottica concorrenziale.

Il “fine economico sociale” previsto dal Trattato di Roma nell'ottica di “un'unità politica” trova i suoi strumenti nella concorrenza come mezzo per il raggiungimento dell'integrazione economico – politica in seno alla Comunità europea¹⁰⁰.

Più in dettaglio nel primo considerando della Prima Direttiva viene affermato come obiettivo primario la creazione “*nel quadro di un'unione economica*” di un “*mercato comune che implichi una sana concorrenza*”; con l'ottavo considerando

⁹⁹ Ris. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2002, n.86/E così come Ris. Min. 24 maggio 1996, n.75/E e Circ. Min. 12 maggio 1998, n.124/E.

¹⁰⁰ Frignani, Waelbroeck, Disciplina della concorrenza nella CE, 1996, 146, 147; Mengozzi, Il diritto comunitario, 341; Santa Maria, Diritto commerciale comunitario, 1990, 313 ss..

viene statuito che il sistema dell'Iva, anche in assenza di un'armonizzazione di aliquote ed esenzioni, dovrà portare ad *“una neutralità concorrenziale”*¹⁰¹.

Da tali principi è derivata la necessità di improntare il sistema dell'imposta sul valore aggiunto sulla neutralità fiscale come strumento per realizzare gli obiettivi del Trattato di Roma, per la realizzazione di un mercato comunitario contraddistinto da una concorrenza sana, non alterata negli scambi interni ed internazionali¹⁰².

La necessità di salvaguardia della concorrenza è rintracciabile in diverse norme della Direttiva e successive trasposizioni. Possono citarsi: l'art.4, par. 5, comma 2 (trasposto nell'art. 9) laddove si prevede che Stato, regioni, province, comuni ed altri organismi di diritto pubblico in veste di “pubbliche autorità” devono essere assoggettati ad imposta in tutti quei casi in cui il loro mancato assoggettamento potrebbe arrecare distorsioni della concorrenza. Parimenti la medesima necessità di tutela della concorrenza emerge, a titolo di esempio, con riguardo alla disciplina: dei trasferimenti a titolo oneroso o gratuito a soggetto non totalmente passivo in cui gli Stati membri devono adottare misure contro la distorsione della concorrenza; delle forniture di gas naturale ed elettricità in cui gli Stati possono adottare aliquote ridotte a condizione che non vi siano rischi di distorsioni della concorrenza, dovendo informare preventivamente la Commissione Europea.

In ogni caso il collegamento tra il principio della neutralità fiscale e la non alterazione della concorrenza trova un chiaro riferimento sin dalla più remota giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Con la sentenza 1 aprile 1982, causa C-89/81 (Hong Kong Trade) la Corte afferma come scopo del sistema comune dell'Iva sia quello di creare *“un'armonizzazione delle legislazioni”* degli Stati membri in relazione alle imposte sulla cifra d'affari

¹⁰¹ Pappalardo, La politica di concorrenza, in Pennacchini – Monaco – Ferrari Bravo – Puglisi, Manuale di diritto, vol. II, 341 ss.

¹⁰² Frignani, Waelbroeck, Disciplina della concorrenza nella CE, 1996, 7; Frignani, Politiche comunitarie. III) Politica sulla concorrenza, in Enc. Giur. Treccani, XXIII, Roma, 1990, 1.

in modo da “*eliminare i fattori che possono alterare le condizioni di concorrenza*” e giungere così “*ad una neutralità concorrenziale*” idonea a far sì che in ogni singolo Paese su merci del medesimo tipo “*gravi lo stesso carico fiscale*”. Il principio sotteso alla decisione è quello in base al quale se i beni o servizi simili sono assoggettati al medesimo onere tributario in tutti gli Stati membri, l’imposta che andrà a colpire la singola cessione di beni sarà facilmente individuabile nella sua quantificazione, separabile rispetto al prezzo rispetto a ciascuna transazione del ciclo produttivo¹⁰³.

In eguale maniera la sentenza 3 marzo 1988, causa C-252/86 (Bergandi) ha statuito che l’armonizzazione delle legislazioni nazionali in materia di Iva deve concorrere a creare un mercato comune in cui la concorrenza non sia alterata ed abbia caratteristiche analoghe a quelle del mercato interno.

Nella sentenza 8 luglio 1986, causa C- 73/85 (Kerrut) la Corte statuisce che è scopo della direttiva far sì che l’Iva colpisca singolarmente “*le varie operazioni che non possono essere riunite in un’unica operazione*”; nella pronuncia del 2 agosto 1993, cuasa C- 111/92 (Lange) si afferma che la direttiva mira da un lato a “*un’ampia armonizzazione in materia di Iva*” e dall’altro “*al principio della neutralità fiscale*”.

Nella causa 23 maggio 1996, C-331/94 (Commissione c. Repubblica Ellenica) è stato deciso in merito alla legittimità o meno dell’esenzione dall’Iva delle “*crociere circolari per il tratto situato nelle acque territoriali*” in contrasto con gli artt. 2 e 9, par. 2, lett. b) della sesta direttiva. La Corte nel ritenere illegittima la misura adottata dalla Repubblica Ellenica ha statuito che un’alterazione della concorrenza può essere individuata nel “*mantenimento in vigore, in via transitoria, di criteri impositivi diversi a seconda degli Stati membri*” con la conseguenza che tali regimi possono a tutti gli effetti comportare alterazioni della concorrenza a causa del non integrale recepimento delle disposizioni contenute nella Direttiva.

¹⁰³ Conclusioni avvocato generale Misho del 27 aprile 1989.

Ulteriore profilo che impatta sulla concorrenza è contenuto nel quinto considerando del preambolo della Prima Direttiva laddove viene previsto che per ragioni di neutralità l'Iva deve interessare tutte le fasi della produzione e della distribuzione includendo tutte le transazioni anteriori al consumo finale¹⁰⁴.

In applicazione di tale principio significativa è la sentenza 4 dicembre 1990, causa C-186/89 (Van Tiem) relativa all'acquisto assoggettato ad Iva da parte di persona fisica di un terreno edificabile e contestuale concessione ad una società del diritto di superficie a fronte del pagamento di un canone di locazione. L'amministrazione olandese disconosceva la detrazione dell'Iva in acquisto operata dal soggetto persona fisica imprenditore. La Corte ha ritenuto che la legittimità dell'operazione andasse decisa secondo il principio di neutralità dell'Iva e che la nozione di soggetto passivo dovesse essere intesa in senso ampio tale da comprendere *“tutte le fasi produttive, distributive, e della prestazione di servizi”*. Più nel dettaglio lo sfruttamento del bene deve essere ricondotto a qualsiasi operazione *“indipendentemente dalla forma giuridica che miri a trarre dal bene in questione introiti che hanno carattere stabile”* con la conseguente piena assoggettabilità ad imposta della concessione del diritto di superficie da parte del soggetto in cambio della corresponsione del canone.

Nella sentenza 20 giugno 1996, causa C-155/94 (Wellcome Trust), relativa alla soggettività passiva di cui all'art. 4, par.2 della Sesta Direttiva (ora articolo 9 della direttiva trasfusa), avente per oggetto l'attività di acquisto e vendita di azioni e titoli da parte di un *trustee* nella gestione dei beni di un *trust* di pubblica utilità. La Corte ha affermato che in base alla neutralità tutte le attività economiche devono essere trattate allo stesso modo al ricorrere delle condizioni per la soggettività passiva previste dallo stesso art. 4, par. 2 della direttiva in modo da configurare una *par condicio* nel trattamento delle attività assoggettate ad imposizione¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Sentenza 12 luglio 1988 causa C-138/86 e C-139/86 Direct Cosmetics .

¹⁰⁵ Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1998, II, 3 ss. Nota di Monaco, Le attività finanziarie tra esenzione ed esclusione nella disciplina dell'Iva: l'interpretazione della Corte di Giustizia CE; Riv. Dir. Trib., 1997, II, 4ss. Con nota di

Diretta conseguenza di tale interpretazione è che qualora le attività economiche indicate nell'art. 4 non fossero trattate in egual maniera nei diversi Stati membri si avrebbe una disparità di trattamento in capo ai soggetti passivi con conseguente compromissione del principio di concorrenza.

* * *

3.2. LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA NELL'IVA COMUNITARIA.

Il legislatore comunitario individua l'attività economica rilevante ai fini Iva nella cessione di beni, nella prestazione di servizi o nello sfruttamento di beni con l'intento di ottenere introiti aventi carattere di stabilità.

In base all'art. 9 della Direttiva 28 novembre 2006, n.2006/112/CE (precedente art.4 della sesta direttiva 17 maggio 1977, n.77/388/CE) *“si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività”*. Il secondo comma precisa che per attività economica deve intendersi ogni attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi comprese le attività estrattive, agricole e quelle delle professioni liberali o assimilate, dovendosi includere tra le attività quelle relative allo sfruttamento di beni, materiali o immateriali, per ricavarne introiti con un certo carattere di stabilità.

In dottrina si è affermato come il requisito di economicità debba intendersi in senso oggettivo basandosi la norma solo sul tipo di attività svolta (produzione, commercio, ecc.) o il tipo di azione (sfruttamento) sui fattori della produzione con conseguente irrilevanza del rapporto costi – ricavi.

L'economicità da intendersi come rapporto tra costi e ricavi comporterebbe una discriminazione in termini di concorrenza tra i servizi resi da imprese a fini di lucro (per cui evidentemente rileva la realizzazione di ricavi superiori ai costi), che

Confalonieri, Iva – cessione di partecipazioni, locazione di beni e nozione di attività economica nella VI Direttiva 77/388 CEE.

applicano l'Iva, e quelli resi da enti *no profit* che sarebbero esclusi dall'Iva proprio in ragione dell'assenza di economicità come ora definita¹⁰⁶.

Nell'ottica della salvaguardia della libera concorrenza e del libero mercato, funzione assolta dall'Iva, occorre rilevare come l'economicità è condizione necessaria ma non sufficiente per la realizzazione del presupposto soggettivo dell'imposta, per il fatto che requisito imprescindibile è rappresentato dal fatto che l'attività economica sia rivolta al mercato. Più chiaramente, un'attività economica che sia svolta in un ambito in cui non possono dirsi ravvisabili mercato e concorrenza non può dirsi rilevante ai fini Iva¹⁰⁷.

A riprova di tale assunto può richiamarsi l'orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia in tema di attività illecite laddove l'organo giudicante si è spinto ad affermare che queste rilevano ai fini Iva qualora sussista un mercato di riferimento e vi sia concorrenza.

Secondo l'impostazione comunitaria l'Iva è un tributo che evita distorsioni del libero mercato, pertanto, nel caso delle attività illecite non sussistendo un mercato illecito in concorrenza con quello lecito è stato ritenuto che non ricorrano violazioni della concorrenza con conseguente non applicabilità dell'Iva.

A titolo di esempio vale richiamare la sentenza CGUE 16 dicembre 2010, causa C-137/09, (Marc Michel Joserms – Burgemeester van Maastricht) con cui si è deciso per la non applicazione dell'Iva in ragione di una non esistenza del mercato comune sulla compravendita di stupefacenti nei *coffeshop* olandesi per il fatto che il divieto di importazione e commercializzazione di stupefacenti vigente in tutti gli Stati membri impedisce di poter configurare l'esistenza di un mercato su tali prodotti.

In linea con tale orientamento con la pronuncia CGUE 29 giugno 1999, causa C-158/98, (*Coffeeshop Siberie*) è stato per l'appunto deciso che l'attività da

¹⁰⁶ Interdonato, *Gli Imprenditori*, in Teasuro, *L'imposta sul valore aggiunto*, 2001, 129.

¹⁰⁷ Amatucci, *Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, Riv.dir.trib., 2009, I, 781; Beghin, *L'esercizio di impresa nell'Iva*, ivi, 795 ss..

assoggettare ad Iva non è la vendita di stupefacenti, ma la prestazione di servizi consistente nella messa a disposizione di un'area in cui la vendita di tali prodotti viene praticata¹⁰⁸.

Scendendo ancor più nel dettaglio vi sono attività per le quali vige un divieto assoluto di svolgimento nel mercato europeo, come la vendita di stupefacenti ora detta, ed altre invece per le quali il divieto è solo relativo in quanto sussiste un mercato concorrenziale, caso ascrivibile a tale seconda categoria è quello dei prestiti ad usura. Il divieto assoluto riconducibile alla prima categoria comporta l'esclusione della soggettività passiva Iva.

Con la sentenza della CGUE 7 luglio 2010, causa C-381/09 è stato affermato che la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta una deroga all'assoggettamento all'imposta. Una deroga si appalesa solo nel caso in cui, a causa delle caratteristiche particolari di talune merci o di talune prestazioni, è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito. Nel caso specifico dell'illecito il non assoggettamento ad Iva non può compromettere il principio di neutralità fiscale.

Pertanto, ai fini dell'assoggettamento ad Iva di un'attività economica non basta accertare la sussistenza di una domanda e di un'offerta ma occorre verificare se sussista un libero mercato che consenta all'operatore di entrare in concorrenza con altri operatori. L'opera del legislatore comunitario ed il conseguente portato giurisprudenziale sono tesi a garantire la libera concorrenza ed evitare gli effetti distorsivi del libero mercato facendo sì che l'imposta sul valore aggiunto sia uniforme nei diversi sistemi nazionali con conseguente uniforme applicazione del tributo sugli scambi di beni e servizi all'interno della Comunità Europea¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Stradini, L'imponibilità ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dei proventi illeciti: tra norme interne e principi comunitari, in *Rass. Trib.*, 2007, 1197; Proto, L'orientamento della Corte di Giustizia UE e la tassazione delle attività illecite, in *Rass. Trib.*, 1999, 1292.

¹⁰⁹ Giorgi, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, 53.

La soggettività passiva ricopre un ruolo determinante per la sussistenza del diritto di detrazione dell'Iva sugli acquisti di beni e servizi e, inoltre, rappresenta un termine di paragone ai fini dell'applicazione del principio di neutralità¹¹⁰.

La definizione data dall'art.9 della Direttiva 28 novembre 2006, n.2006/112/CE (precedente art.4 della sesta direttiva 17 maggio 1977, n.77/388/CE) si contraddistingue per l'ampiezza rivolgendosi a tutti i soggetti che svolgono un'attività economica in modo indipendente ed in qualsiasi luogo a prescindere dallo scopo e dai risultati dell'attività¹¹¹.

L'impostazione normativa è volta al rispetto della neutralità fiscale in modo da garantire la più ampia nozione di soggettività passiva¹¹².

In ossequio a tale finalità l'art. 9 (4 della Sesta Direttiva) configura un concetto di attività di impresa molto ampio considerando quest'ultima come produzione, commercio o prestazione di servizi comprendendo l'attività estrattiva, agricola, delle professioni liberali o assimilate oltre alle operazioni che implicano *“lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità”*¹¹³¹¹⁴.

Per comprendere appieno l'ampiezza dell'interpretazione della soggettività passiva così come prevista dalla Direttiva occorre analizzare le pronunce della Corte di Giustizia sull'art. 4 della sesta direttiva 17 maggio 1977, n.77/388/CE e,

¹¹⁰ CGUE 5 maggio 1982 causa 15/81 (Schul); CGUE 10 luglio 1985 causa 16/84 (Commissione contro Regno dei Paesi Bassi); CGUE 10 luglio 1985 causa 17/84 (Commissione contro Irlanda).

¹¹¹ Farmer, Lyal, EC Tax Law, 109 non rilevanza del luogo in cui il soggetto esercita attività economica, dovendosi includere la fattispecie di uno svolgimento in altro Stato membro o al di fuori della Comunità.

¹¹² Farmer, Lyal, EC Tax Law, 108, cit.; Berlin, Droit fiscal communautaire, 225.

¹¹³ Berlin, Droit fiscal communautaire, cit. 256 in cui si ritiene che la definizione di attività economica è omnicomprensiva con limitazioni derivanti dal dettato della stessa direttiva e dell'orientamento della Corte di Giustizia.

¹¹⁴ Secondo De Moor, L'imposta sul valore aggiunto in Olanda, 94 il legislatore comunitario avrebbe dovuto indicare nella definizione di soggettività passiva quali sono i consumatori finali in modo da potersi operare una distinzione con quelli che vengono individuati come imprenditori tassabili così da evitare interruzioni nelle fasi anteriori all'immissione al consumo con l'esercizio del diritto di detrazione a monte. A parere dello stesso autore ragioni di natura pratica non consentono di fornire una definizione più estesa.

successivamente, quelle relative all'art. 9 della Direttiva 28 novembre 2006, n.2006/112/CE.

La sentenza 26 marzo 1987, causa 235/85 (Commissione c. Paesi Bassi) ha riguardato un ricorso proposto avverso il Regno dei Paesi Bassi per violazione dell'art.4 per non aver assoggettato ad Iva le funzioni pubbliche esercitate da notai e ufficiali giudiziari in seguito alla percezione della remunerazione da parte di coloro che ricorrono ai loro servizi.

Dopo la premessa sull'interpretazione ampia del concetto di soggettività passiva la Corte ha statuito che *“la vastità della sfera d'applicazione determinata dalla nozione di attività economiche, in quanto essa congloba tutte le prestazioni di servizi dei liberi professionisti, nonché il suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dalle sue finalità o dai suoi risultati”* con la conseguenza che per attività economiche devono intendersi *“le professioni liberali senza alcuna riserva a favore delle professioni disciplinate dalla legge”* non rilevando il fatto che possa trattarsi di funzioni *“disciplinate dalla legge nell'interesse generale”*.

L'assunto dell'organo giudicante è quello in base al quale i notai e gli ufficiali giudiziari nell'esercizio delle loro funzioni pubbliche svolgono un'attività economica poiché forniscono *“ai singoli, in modo permanente e contro remunerazione, prestazione di servizi”* attività che devono essere assoggettate ad Iva se svolte a titolo oneroso da chi esercita professioni liberali.

Con la sentenza 4 dicembre 1990, causa C-186/89 (Van Tiem) in precedenza citata è stata rimessa alla Corte di Giustizia la legittimità della detrazione dell'imposta assolta da una persona fisica sul prezzo di acquisto di un'area edificabile con contestuale concessione ad una società del diritto di superficie sulla medesima area dietro pagamento di un canone annuo per la durata di diciotto anni. L'amministrazione fiscale olandese aveva rettificato la detrazione Iva operata non

ritenendola legittima in ragione dell'asserita assenza di soggettività passiva in capo al soggetto acquirente.

I giudici comunitari hanno dapprima ribadito l'ampiezza della soggettività passiva così come prevista dall'art.4 della Sesta Direttiva in cui vengono ricomprese *“tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione di servizi”* affermando che il concetto di sfruttamento deve essere riferito a *“qualsiasi operazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica, che miri a trarre dal bene in questione introiti che hanno carattere stabile”*.

Proprio con riguardo al carattere della stabilità la Corte ha ritenuto che il contribuente è da ritenere soggetto passivo poiché ha posto in essere uno sfruttamento del bene dietro corrispettivo (consistente nel versamento di un canone annuo) con un'evidente stabilità trattandosi di un diritto di superficie concesso per diciotto anni.

La sentenza affronta un ulteriore aspetto legato al recepimento del disposto comunitario da parte degli Stati membri nella parte in cui statuisce che il sistema dell'Iva previsto dalla direttiva contiene una definizione di soggetto passivo da interpretarsi limitato in modo stringente ai criteri previsti dall'art.4, con la conseguenza di circoscrivere la soggettività passiva in fase di recepimento da parte degli Stati membri ai confini dettati dalla normativa comunitaria¹¹⁵.

Nella sentenza 20 giugno 1991, causa C-60/90 (Polysar Investments)¹¹⁶ viene preso in decisione il caso di una società olandese titolare di partecipazioni in società straniere che incassava i dividendi erogati dalle partecipate e li versava ad una società canadese che ne controllava integralmente il capitale sociale.

La società *holding* olandese non svolgeva alcuna attività di gestione delle società partecipate.

¹¹⁵ Falsitta, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, 428-429.

¹¹⁶ Commento Farmer, Lyal, EC Tax Law, cit., 112-113.

L'autorità fiscale olandese per mezzo di avvisi di accertamento disconosceva il diritto alla detrazione d'imposta sulle operazioni passive sostenute dalla società e riteneva illegittimo il rimborso Iva erogato a favore della stessa.

La Corte ha accolto la tesi erariale ritenendo che ai sensi dell'art.4 della Direttiva la “*mera detenzione*” di partecipazioni sociali non configura un'attività economica poiché non si realizza – secondo la definizione della soggettività passiva - alcuno “*sfruttamento*” di beni per ricavare introiti bensì si ha la semplice percezione di frutti derivanti dalla proprietà del bene.

Proprio dalla parte motiva della sentenza si può affermare come nel caso delle società *holding* può dirsi sussistere l'economicità dell'attività ai fini Iva qualora oltre al mero possesso dei titoli nelle società partecipate, la partecipante interferisca direttamente o indirettamente nella gestione di quest'ultime.

Le attività rilevanti ai fini della Direttiva, tali da configurare una soggettività passiva, sono quelle non occasionali a titolo oneroso e per le quali si può prescindere dall'eventuale scopo di lucro¹¹⁷.

La sentenza 14 febbraio 1985, causa C-268/83 (Rompelman) ha riguardato il diritto alla detrazione dell'Iva da parte di due coniugi sulle rate di acquisto e ristrutturazione di due immobili da concedere successivamente in locazione ad imprenditori. Le due persone fisiche anteriormente all'atto di acquisto dell'immobile formulavano un'istanza di rimborso all'autorità fiscale olandese con la quale chiedevano la restituzione dell'imposta detratta sui costi sostenuti anteriormente all'acquisto stesso e funzionali all'operazione.

L'autorità olandese disconosceva il diritto alla detrazione sulla base del fatto che lo sfruttamento dei locali acquistati non aveva ancora avuto inizio.

I giudici olandesi rimettevano alla Corte di Giustizia la questione sulla legittimità del diritto di detrazione e la relativa soggettività passiva nel caso di “sfruttamento”

¹¹⁷ Farmer, Lyal, EC Tax Law, cit., 109, le attività rilevanti devono essere individuate in base alla loro natura dovendosi prescindere dall'eventuale realizzazione di una perdita o dagli scopi *no-profit* dell'attività.

del bene “*sin dal momento in cui un soggetto acquista un bene futuro con l'intenzione di cederlo successivamente in locazione*”.

La Corte ha statuito che nel rispetto del principio di neutralità dell'Iva devono ritenersi come rientranti tra gli atti di un'attività economica anche quelli preparatori relativi all'acquisto di un bene immobile poiché il concetto di sfruttamento di un bene materiale o immateriale è molto ampio e deve ricomprendere anche gli atti preliminari all'esercizio dell'attività stessa.

Un'interpretazione diversa in base alla quale l'inizio dell'attività economica si avrebbe solo dal momento in cui l'immobile comincia ad essere concretamente utilizzato contrasterebbe con i principi comunitari a base dell'imposta.

A ciò occorre aggiungere come l'eventuale disconoscimento del diritto alla detrazione comporterebbe una discriminazione tra gli acquisiti a titolo d'investimento sostenuti prima dell'inizio dell'attività e quelli svolti durante l'esercizio ed effettivo sfruttamento dei beni.

In conclusione, secondo i giudici comunitari gli “*atti di investimento legati allo sfruttamento futuro di un bene immobile*” debbono comportare l'assoggettamento ad Iva gravando sulla parte l'onere di provare che sussistano le condizioni per la detrazione e la conseguente soggettività passiva del soggetto¹¹⁸.

Occorre ora analizzare l'ampiezza che caratterizza il concetto di attività economica e, conseguentemente, la soggettività passiva sotto il profilo della natura del soggetto che svolge l'attività alla luce dell'assenza di differenziazioni nel disposto della Direttiva tra soggetti di diritto pubblico e quelli di diritto privato.

Al paragrafo 5 dell'art.4 (art.13 della Direttiva 28 novembre 2006, n.2006/112/CE) si prevede che gli Stati, gli enti pubblici territoriali e gli altri

¹¹⁸ Dir. Prat. Trib., 1996, II, 731 ss., nota di Fercola, Note in merito al diritto alla detrazione da parte delle cosiddette “società senza impresa”; Riv. Dir. Trib., 1996, II, 893 ss. Nota di Melis, Atti preparatori, esercizio di attività economiche e detrazione Iva; Giur. Imp., 1996, II, 904 ss., nota di Pennella, Effetti dell'attività preliminare in concreto svolta ai fini della qualifica di soggetto Iva nella giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea.

organismi di diritto pubblico non sono da considerare come soggetti passivi per le attività svolte in veste di pubbliche autorità.

Al secondo comma si statuisce che sempre per tali attività devono essere considerati soggetti passivi qualora il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza.

In ogni caso (terzo comma) sono considerati soggetti passivi nei casi di attività indicate nell'allegato D (allegato I Direttiva 28 novembre 2006, n.2006/112/CE) tra cui: erogazione di acqua, gas, energia elettrica, trasporto merci e persone, prestazioni di servizi portuali e aeroportuali, agenzie di viaggi.

Nella sentenza 17 ottobre 1989, cause riunite C-231/87 e C-129/88 (Ufficio delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda contro Comune di Carpaneto Piacentino) a seguito di remissione da parte delle commissioni tributarie di primo e secondo grado, la Corte di Giustizia ha statuito l'esclusione della soggettività passiva per gli enti pubblici e gli altri enti di diritto pubblico al verificarsi della duplice condizione de "*l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità*"¹¹⁹.

Caso specifico oggetto del giudizio era l'eventuale assoggettamento ad imposta di operazioni compiute da alcuni comuni tra cui la concessione di aree di loculi cimiteriali, la concessione di diritti di superficie e la cessione in proprietà di aree nell'ambito dell'edilizia residenziale agevolata oltre alla gestione dell'acquedotto.

Sempre secondo la Corte ed in applicazione del testo dell'art. 4, par. 5 della Sesta Direttiva il non assoggettamento ad Iva delle attività svolte dagli enti di diritto pubblico si riferisce alle attività poste in essere non in quanto soggetti di diritto pubblico ma in quanto soggetti di diritto privato con la conseguenza che occorre

¹¹⁹ Dir. Prat. Trib., 1991, II, 586 ss., nota di Olivieri, L'applicazione dell'Iva agli enti pubblici ed il contenuto dispositivo della VI direttiva comunitaria; Bertolissi, Gli enti pubblici tra Corte di Giustizia Cee e legislatore nazionale, in Corr. Trib., 1989, 3274 e 3275; Avantageggiati, L'Iva degli enti locali, il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Cee e l'intervento in giudizio di altri comuni interessati, Dir. Prta. Trib., 1988, II, 512 ss. con nota di Braccioni, Iva ed enti pubblici non economici alla luce delle direttive comunitarie.

operare un rinvio all'ordinamento interno per valutare l'attività svolta in concreto dall'ente pubblico.

Il secondo comma dell'art.4, par.5 prevede una deroga alla regola del non assoggettamento ad imposta degli enti pubblici nel caso in cui, nell'esercizio della pubblica autorità, la mancata applicazione dell'Iva all'attività posta in essere comporti una significativa distorsione della concorrenza.

La Corte in relazione al disposto della Direttiva statuisce che, proprio al fine di garantire la neutralità dell'imposta, gli enti di diritto pubblico dovranno essere assoggettati ad Iva sia nel caso di attività svolte in regime di diritto privato, sia, nelle ipotesi della disciplina giuridica loro propria qualora tali attività possano essere espletate in libera concorrenza da altri soggetti di diritto privato e il mancato assoggettamento in capo all'ente pubblico causerebbe una rilevante distorsione della concorrenza.

Proprio da tale pronuncia può evincersi come ai fini dell'applicazione della Direttiva e della soggettività passiva Iva ciò che rileva è l'effettiva attività economica esercitata.

Di conseguenza ricorre il principio già contenuto nella sentenza 12 luglio 1988 causa C-138/86 e C-139/86 *Direct Cosmetics* in base al quale il sistema dell'Iva si basa sugli effetti oggettivi e, con riguardo al caso specifico della pronuncia, implica l'eliminazione degli elementi che possano comportare un'alterazione della libera concorrenza e il mantenimento di un'imposta neutra con una base imponibile armonizzata a livello comunitario.

* * *

3.3. L'OCCASIONALITÀ DELLE OPERAZIONI ECONOMICHE E RILEVANZA AI FINI IVA.

Al fine di approfondire il concetto di occasionalità delle operazioni economiche e la loro rilevanza ai fini Iva appare utile nell'analisi prendere in considerazione le

due coeve sentenze 13 giugno 2013, causa C-62/12 (Kostov) e 20 giugno 2013, causa C-219/12 (Fuchs).

Le pronunce consentono di comprendere quando una data operazione appartenga, o meno, al sistema impositivo con riguardo: da un lato, al caso di attrazione verso la posizione Iva di qualsiasi operazione compiuta anche se priva del requisito della stabilità; dall'altro alla fattispecie di acquisto di una posizione Iva in capo ad un soggetto al verificarsi di operazioni in cui il requisito della stabilità appare discutibile in ragione della scarsa rilevanza dell'operazione stessa in termini economici.

L'importanza delle due sentenze si appalesa anche in riferimento all'ulteriore aspetto della neutralità dell'imposta, poiché l'assorbimento nel regime Iva delle operazioni spurie o di modesta entità implica che non può negarsi la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti dei beni o dei servizi utilizzati per esse¹²⁰.

Il regolamento 282/2011/UE ha cristallizzato il principio in base al quale ai fini della soggettività passiva dell'operatore non rileva solo il suo *status* di soggetto passivo ma anche la sua qualità da intendersi come utilizzo della qualifica di operatore economico nello svolgimento delle operazioni sia attive che passive, caratteristica questa che dà luogo a quella identificazione B2B o B2C utilizzata nella disciplina della cessione di beni o prestazione di servizi intracomunitari.

La qualità dell'operatore è facilmente individuabile nel caso della persona fisica con riguardo agli ambiti della sfera privata e pubblica, parimenti è ravvisabile nel caso delle persone giuridiche, commerciali o non commerciali, con l'espressa previsione per quest'ultimi di un'attrazione delle operazioni istituzionali alla sfera economica¹²¹.

Sul fronte delle operazioni passive sia per persone fisiche che giuridiche la distinzione tra qualità e non qualità del soggetto è abbastanza agevole grazie alla

¹²⁰ Centore, L'attrazione delle operazioni occasionali nella sfera dell'attività economica in L'Iva, 2013, 11 ss.

¹²¹ CGUE 6 novembre 2008, causa C-291/07, TRR.

detraibilità dell'imposta assoluta sui beni destinati all'esercizio dell'attività economica.

Sul fronte attivo delle operazioni la differenziazione tra soggetto passivo o meno è meno netta. Più in particolare, mentre si può ritenere che le persone giuridiche – ed in specie le società commerciali - agiscano sempre con la qualifica di operatore economico, nel caso degli enti non commerciali e delle persone fisiche l'individuazione della qualità va ricondotta alla specifica attività economica esercitata.

Caso più specifico è quello tra attività ordinaria ed occasionale, dovendosi intendere con quest'ultima la prestazione svolta in maniera episodica che conserva i requisiti di economicità ma è priva dell'ulteriore requisito della stabilità così come previsto dall'art.9, par.1, comma 2 della Direttiva e dagli artt. 4, comma 1 e 5, comma 1 del d.p.r. n.633 del 1972.

La sentenza 13 giugno 2013, causa C-62/12 (Kostov) prende in analisi proprio la rilevanza dell'occasionalità di un'operazione rispetto all'attività ordinaria svolta dal soggetto, individuando nella detrazione dell'Iva lo strumento per comprendere se l'operazione è attraibile, o meno, all'attività economica esercitata ordinariamente.

Il caso è quello di un ufficiale giudiziario bulgaro esercente il suo incarico come soggetto passivo Iva, il quale al di fuori della propria attività ordinaria aveva stipulato un contratto di mandato con una società per partecipare ad un'asta per conto della stessa con obbligo di trasferire gli immobili alla mandante a seguito di aggiudicazione.

Il contribuente, ritenendo che tale operazione non fosse riconducibile alla sua attività caratteristica, non assoggettava ad Iva il compenso percepito poiché

ritenuto frutto di una prestazione occasionale non svolta da soggetto passivo ma da privato¹²².

L'amministrazione bulgara riteneva che, ferma l'occasionalità, l'operazione fosse in ogni caso da considerare svolta in soggettività passiva Iva.

A seguito di rinvio la Corte è stata chiamata a stabilire se la soggettività passiva Iva debba intendersi limitata solamente allo svolgimento di un'attività principale oppure ricorra anche nell'ipotesi di un'attività effettuata *una tantum*.

L'analisi della Corte parte dall'art.9 della Direttiva 2006/112/CE al cui paragrafo 1, comma 1 nell'individuazione del soggetto passivo d'imposta si fa riferimento al profilo oggettivo dell'operatore come colui che svolge un'attività economica.

Al comma 2 del paragrafo 1 si prevede come ulteriore requisito dello svolgimento dell'attività quello della stabilità da intendersi come rilevanza rispetto al mercato in cui in cui viene esercitata¹²³.

¹²² Nelle conclusioni dell'Avvocato Generale Melchior Wathelet del 28 febbraio 2013, punto 26 viene affermato che il contratto di mandato concluso dal contribuente avrebbe configurato una prestazione di servizi ma "qualora, sulla base del diritto bulgaro, e in applicazione di detto contratto, il Sig. Kostov avesse partecipato alle procedure d'asta in nome proprio e per conto della Bon Marin AD, e si dovesse quindi constatare l'esistenza di un contratto di commissione, il regime Iva applicabile sarebbe quello della cessione di beni, in particolare sotto il profilo degli artt. 14, par.2, lett. c) e 135, par.1, lett. j) e k) della direttiva Iva".

¹²³ Centore, Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria, Cap.2, 2012, 157 ss. L'espressione "introiti aventi carattere di stabilità" anche se riferita allo sfruttamento di un bene materiale o immateriale vale per ogni attività che può divenire rilevante ai fini Iva in ragione della stabilità degli introiti che da essa derivano. L'avvocato generale Van Gerten nella causa C-186/89 (Van Tiem) ha affermato che occorre esaminare se la qualità di soggetto passivo sia subordinata, o meno, all'esercizio sistematico di un'attività economica ritenendo che "l'art.4, n.3 consente agli Stati di ritenere soggetto passivo chiunque effettui sporadicamente un'operazione che rientra nelle attività economiche contemplate nel n.2. Siffatta disposizione non avrebbe senso se la norma del n.1 fosse già applicabile alle attività economiche svolte sporadicamente. La Commissione osserva, sempre giustamente, che con l'art.4 n.3 il legislatore comunitario ha cercato di garantire una maggiore neutralità dell'imposta estendendo la qualità di soggetto passivo a coloro che svolgono attività economiche in via sporadica. La stessa finalità ispira del pari l'ultima frase dell'art.4 n.2: lo sfruttamento di un bene per trarne un utile di una certa stabilità va considerato come 'attività economica' che conferisce la qualità di soggetto passivo. Condivido il punto di vista della Commissione secondo il quale la sistematicità dell'attività può in questo caso venire desunta dall'intenzione di trarre da un bene introiti aventi un certo carattere di stabilità, in altri termini che l'elemento della permanenza include anche quello della sistematicità".

Con sentenza 26 settembre 1996, causa C-230/94 (Enkler) la Corte di Giustizia ha statuito che "sebbene dei criteri relativi ai risultati dell'attività considerata non possano consentire, in se e per se, di stabilire se l'attività stessa sia esercitata allo scopo di realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità, la durata

Secondo la Corte la soluzione deve essere rintracciata nella modalità di svolgimento dell'operazione con il richiamo all'art.2 della Direttiva 2006/112/CE in base al quale *“sono soggette all'Iva le operazioni seguenti: a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale; (...) c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale”*.

In base ai considerando nn. 5 e 13 della Direttiva 2006/112/CE la finalità della norma comunitaria è quella della riscossione dell'Iva come imposta generale alla maggior parte delle operazioni economiche¹²⁴.

In funzione di tale obiettivo prefissato dalla Direttiva la qualifica di soggetto passivo di imposta deve essere interpretata in chiave estensiva facendo sì che la valutazione sulla sussistenza o meno dei requisiti non debba restringere l'ambito dei soggetti passivi ma solo distinguere tra i casi di soggettività o non soggettività passiva all'imposta.

Da ciò deriva che il requisito della stabilità dell'attività economica non deve creare distinzioni all'interno dei soggetti passivi ma, solamente, concorrere all'individuazione della soggettività o meno in capo ad un determinato soggetto.

Alla luce di tale impostazione deve essere interpretato l'art.12, par. 1 della Direttiva 2006/112/CE in base al quale *“gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'art.9, par. 1, comma 2, e in particolare una delle operazioni*

effettiva della locazione del bene, l'entità della clientela e l'importo degli introiti sono elementi che, facendo parte dell'insieme dei dati del caso specifico, possono essere presi in considerazione insieme ad altri all'atto di tale esame”.

¹²⁴ Considerando nn. 5 e 13 della Direttiva 2006/112/CE: 5. “un sistema d'Iva raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile e se il suo ambito d'applicazione abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione, nonché il settore della prestazione di servizi. Di conseguenza, è nell'interesse del mercato interno e degli Stati membri adottare un sistema comune la cui applicazione comprenda altresì il commercio al minuto”. 13 “La nozione di soggetto passivo dovrebbe essere definita in modo da consentire agli Stati membri, per garantire una migliore neutralità dell'imposta, di includervi le persone che effettuano operazioni occasionali”.

seguenti: a) la cessione effettuata anteriormente alla prima occupazione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente; b) la cessione di un terreno edificabile”.

La Corte di Giustizia seguendo tale approccio ha ritenuto che lo *status* acquisito di soggetto passivo d'imposta a seguito di determinate operazioni si estende per ogni altra attività anche se di diversa natura rispetto a quella originaria con un effetto assorbente.

L'Avvocato Generale Wathelet impronta le sue conclusioni su tre direttrici: 1) la non occasionalità dell'attività d'impresa ai sensi dell'art.12 della Direttiva; 2) l'effettuazione di operazioni che possano ascrivere ad attività economica *ex art.9*; 3) nell'aver agito il contribuente nella veste di soggetto passivo *ex art. 2*.

Da parte dell'Avvocato Generale si hanno una serie di richiami a precedenti pronunce tra cui la sentenza 26 settembre 1996, causa C-230/94 (*Enkler*) in cui la questione sulla qualificazione di un'operazione come assoggettabile ad imposta non è stata ricondotta al criterio della frequenza ma all'individuazione della corretta natura di soggetto passivo o meno in capo a colui che l'ha posta in essere.

L'ulteriore elemento della economicità si incentra sullo sfruttamento del bene, da qui il richiamo operato alla precedente sentenza 15 settembre 2011 cause riunite C-180/10 e C-181/10 (*Staby e Kuc*) la quale rinvia alla sentenza 4 dicembre 1990, causa C-186/89 (*Van Tiem*) in cui viene previsto che *“la nozione di sfruttamento si riferisce, conformemente ai presupposti che implica il principio di neutralità del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, a qualsiasi operazione, indipendentemente dalla forma giuridica che miri a trarre dal bene in questione introiti che hanno carattere stabile”*. Da ciò deriva che una determinata operazione può ritenersi come economica anche se occasionale qualora effettuata sfruttando un insieme di risorse utilizzate nelle attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi.

Sul fronte della soggettività passiva il richiamo è alla sentenza 19 luglio 2012, causa C-263/11 (*Redlihs*) con cui si è affermato che acquisita la soggettività passiva da parte del soggetto non è configurabile una “scelta” tra le operazioni da assoggettare e quelle da ritenere come svolte in veste di privato. L’Avvocato Generale rinviando nella causa *Kostov* alla causa *Redlihs* ha affermato che *“la Corte ha distinto il caso in cui un singolo abbia utilizzato un bene in modo tale da far qualificare come attività economica la sua attività, vale a dire, di regola, quando il bene di cui trattasi si presti ad uno sfruttamento esclusivamente economico, dal caso in cui il bene può, per sua natura, essere utilizzato a fini sia economici sia privati (...). Senza utilizzare la nozione di attività occasionale ai fini di tale distinzione, la Corte ha dichiarato che qualora, nel secondo caso, l’interessato intraprenda iniziative attive di gestione mobilitando mezzi analoghi a quelli dispiegati per un’attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, l’attività di cui trattasi dev’essere qualificata come attività economica ai sensi dell’art.9, par. 1 della direttiva Iva”*.

In altre parole, quindi, una volta che un soggetto ha acquisito la soggettività passiva non è ipotizzabile un utilizzo strumentale di tale qualifica, posto che tale *status* attrae tutte le operazioni poste in essere dalla persona fisica o giuridica.

Alla base del principio espresso dalla Corte di Giustizia vi è il rispetto della neutralità d’imposta poiché nell’ipotesi in cui l’operatore commerciale fosse nella condizione di poter decidere l’assoggettamento o meno di una determinata operazione rispetto al suo acquisito *status* di soggetto passivo, si verrebbe a creare una distorsione della concorrenza.

In proposito, nelle conclusioni della sentenza *Kostov* viene statuito che *“un’esclusione di principio dell’assoggettamento all’Iva delle attività occasionali esercitate da un soggetto passivo potrebbe mettere a rischio i principi di neutralità e di parità di trattamento delle operazioni economiche, i quali esigono che i contribuenti siano soggetti all’Iva allo stesso modo per le medesime attività”*.

* * *

La sentenza 20 giugno 2013, causa C-219/12 (Fuchs) ha per oggetto il caso concreto di un privato che installa un impianto fotovoltaico per la produzione di energia elettrica e stipula un contratto con l'ente pubblico della produzione e distribuzione di energia per la vendita del *surplus* energetico generatosi rispetto al suo fabbisogno.

La vicenda si origina dalla richiesta del contribuente all'amministrazione finanziaria di veder riconosciuta la sua natura di soggetto passivo d'imposta, in modo da poter così recuperare l'Iva versata in fase di acquisto dell'impianto e i costi ad esso relativi.

Al fine di meglio delineare la fattispecie giuridica è interesse evidenziare nella ricostruzione dei fatti che il quantitativo di energia che l'impianto del sig. Fuchs era idoneo a generare era modesto, trattandosi di un piccolo impianto utile al fabbisogno domestico con la possibilità di cedere l'eventuale energia prodotta in eccesso con abbassamento dei costi, caratteristica questa che evidentemente consentiva di escludere l'ipotesi di una struttura organizzativa di natura imprenditoriale.

A tale quadro occorre aggiungere che il Sig. Fuchs era spinto al riconoscimento della qualifica di soggetto passivo Iva con la sola finalità di poter così recuperare l'Iva assolta in fase di acquisto dell'impianto¹²⁵.

La ricostruzione fattuale trova un diretto riscontro nelle conclusioni dell'Avvocato Generale Sharpston del 7 marzo 2013 secondo il quale non assumeva rilevanza il fatto che l'impianto, per sua natura, non fosse idoneo a garantire sistematicamente un'eccedenza di energia rispetto a quella necessaria ed utilizzata per il fabbisogno domestico.

¹²⁵ Caso analogo risolto fu la pronuncia 14 marzo 2013, causa C-527/11 (Ablessio) avente per oggetto il riconoscimento in capo ad un imprenditore, in quanto tale, della qualifica di soggetto passivo.

Al contrario, il carattere della stabilità dell'attività nella capacità di generare introiti doveva essere individuata nella natura stessa del bene¹²⁶, caratteristica questa che si connotava nel caso di specie per la capacità da parte dell'impianto di generare energia elettrica per le necessità del contribuente e – in base ad un contratto – la cessione a titolo oneroso dell'eccedenza prodotta, con regolare pagamento della fornitura dietro corrispettivo.

A parere dell'Avvocato Generale tale impostazione denotava in maniera incontrovertibile la natura di un'attività economica.

A *fortiori*, proprio sulla base del caso concreto veniva affermato che, qualora l'impianto fosse stato realizzato con l'intento esclusivo di generare energia per il fabbisogno casalingo, il contribuente avrebbe potuto utilizzare batteria per accumulo dell'eccesso prodotto, ovvero avrebbe potuto stipulare accordi per attingere dalla rete l'energia necessaria qualora quella dell'impianto non fosse più stata sufficiente, in queste circostanze non si avrebbe avuta un'attività economica.

Pertanto, la valutazione oggettiva impatta sulla qualificazione dell'attività come economica ai fini Iva, poiché un impianto destinato al solo fabbisogno familiare non configurerebbe attività economica, diversamente, un tipo di impianto che invece immette tutta o parte dell'energia prodotta sul mercato a fronte di un corrispettivo può tranquillamente far configurare tale requisito.

Le conclusioni dell'Avvocato Sharpston portano al riconoscimento dello svolgimento di un'attività economica di sfruttamento di pannelli solari per la produzione di energia elettrica per ricavare introiti di una certa stabilità nel pieno rispetto del disposto dell'art.4, par.2 della Sesta Direttiva e sia soggetto passivo in base all'art.4, par.1.

La Corte di giustizia richiamando l'art.4, par.1 della Sesta Direttiva (art.9 della Direttiva 2006/112/CE) e i precedenti orientamenti precisa che per considerare lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale come idoneo a generare introiti si

¹²⁶ Richiamo da parte dell'Avvocato Generale alla sentenza 19 luglio 2012, causa C-263/11 (Redlihs).

deve prescindere dall'eventuale fine di generare profitto dai medesimi beni utilizzati per l'attività, con la conseguenza che nel caso oggetto di giudizio la produzione di energia derivante dai pannelli ubicati sul tetto del contribuente e ceduta al gestore configura uno sfruttamento dell'impianto al fine di ottenere introiti¹²⁷.

Sul fronte, invece, del requisito della stabilità dell'attività la Corte specifica che il contratto è stato concluso a tempo indeterminato, ragion per cui trattandosi di uno sfruttamento di lunga durata dell'impianto è dato constatare come tale cessione di energia avvenga in maniera permanente e non occasionale.

In ottemperanza al disposto dell'art.4, par.2 della Sesta Direttiva l'organo giudicante ha affermato sussistere il requisito della stabilità in rapporto alla remunerazione costante, concludendo che *“dal momento che l'impianto fotovoltaico di cui trattasi nel procedimento principale produce energia elettrica immessa in rete a fronte di introiti aventi carattere di stabilità, si deve constatare che i requisiti previsti affinché tale attività rientri nell'ambito della nozione di attività economiche ai sensi dell'art.4 della sesta direttiva sono soddisfatti”*.

Interessante è soffermarsi su un'ulteriore valutazione condotta dall'Avvocato Generale ma non affrontata dalla Corte sulla specifica regolamentazione austriaca sulle soglie di tassazione dell'energia prodotta. L'Avvocato ha rilevato come in altri Paesi UE la soglia di energia venduta dal Sig. Fuchs si porrebbe al di sotto della soglia di imposizione con non possibilità di detrazione dell'imposta sulle operazioni passive e non fatturazione dell'imposta su quelle attive. In Austria tali forniture sarebbero al di sotto della soglia di tassazione, ad ogni modo però in base alla legge austriaca il contribuente aveva optato per la tassazione con conseguente diritto alla detrazione.

In conclusione pare pertinente affermare che l'Avvocato Generale abbia manifestato in tale causa la preoccupazione di porre dei limiti al diritto di

¹²⁷ Punti 26 e 27 della sentenza Fuchs.

detrazione al punto da far presente che “*a decorrere dal 2010, l’art.168 bis, par.2 della direttiva 2006/112 ha consentito agli Stati membri di prevedere che le spese relative a beni facenti parte del patrimonio dell’impresa siano deducibili solo limitatamente alla parte del loro uso ai fini dell’attività dell’impresa del soggetto passivo*”.

* * *

4. L’ATTIVITÀ ECONOMICA DEGLI ENTI PUBBLICI.

4.1. L’ECONOMICITÀ DELL’ENTE.

Nel corso del presente lavoro (par.2) si è già avuto modo di prendere in analisi il concetto di economicità nell’Iva sotto il profilo degli elementi che caratterizzano l’imprenditorialità e la conseguente soggettività passiva.

Al fine di analizzare il regime Iva nazionale e comunitario degli enti pubblici occorre nuovamente affrontare il tema dell’economicità così da operare la dovuta distinzione tra enti pubblici economici e non economici, nonché, all’interno della seconda categoria quelli che operano in veste di pubblica autorità.

Un’attività deve intendersi economica quando: a) è rivolta alla produzione ovvero all’incremento di valore di un bene già esistente; b) è diretta al mercato ed è idonea a generare un introito; c) i corrispettivi percepiti sono capaci di remunerare i fattori della produzione.

Aspetto controverso in dottrina è proprio quello della remunerazione dei fattori produttivi poiché è dibattuto se alla nozione di lucro oggettivo debba essere ricondotta l’attitudine solo potenziale a produrre profitto oppure l’oggettiva capacità di evitare una perdita e coprire i costi di produzione¹²⁸.

Nel sistema tributario si è giunti alla conclusione in base alla quale non è economica qualsiasi attività preordinata alla realizzazione di una perdita o ad un

¹²⁸ Marasà, Lucro, mutualità e solidarietà nelle imprese. Giur. Comm. 2012, 197 ss.

depauperamento del patrimonio, rientrando in tale ambito le attività di beneficenza e di cessione di beni o prestazione di servizi a titolo gratuito.

Parimenti, debbono intendersi come sicuramente economiche le attività finalizzate al conseguimento di un profitto.

Quanto alle attività che si prefiggono la sola copertura dei costi con relativo pareggio di bilancio può affermarsi come, secondo la dottrina, anch'esse possano essere qualificate come economiche salvo ovviamente il rispetto del prefissato pareggio finanziario¹²⁹.

Ad ogni modo, come osservano i sostenitori di tale tesi, non avrebbe senso stabilire l'economicità o meno di un ente sulla base della valutazione *ex ante* della capacità di remunerare i propri costi poiché il vero fine che dovrebbe essere perseguito nell'individuazione della natura economica dovrebbe essere quello di distinguere le attività di mera erogazione da quelle che, in presenza degli ulteriori requisiti previsti dalla legge, possono essere definite come commerciali.

Il metodo più efficace per l'individuazione della natura è, pertanto, quello di valutare nell'esercizio dell'ente le operazioni liberali (sovvenzionatorie e contributive) e quelle onerose, in caso di prevalenza delle prime - con corrispettivi non essenziali alla funzione tipica - l'ente dovrà ritenersi come non commerciale; al contrario, nel caso di prevalenza funzionale e sistematica dei corrispettivi sulle operazioni liberali l'ente avrà natura commerciale¹³⁰.

Ad ogni modo però preme rilevare come il requisito dell'economicità debba essere valutato anche sulla base del metodo con cui viene gestita l'attività e non con riguardo all'atto singolarmente considerato poiché ai fini Iva è determinante

¹²⁹ Antonini, Considerazioni sull'imposizione degli enti pubblici non economici, Riv. Dir. Fin. Sc.fin., 1978, I, 582 ss.; Nuzzo, Questioni in tema di tassazione di enti non economici, Rass. Trib., 1985, I, 110 ss; Gallo, I soggetti del Libro I del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni, Riv. Dir. Trib., 1993, 348 ss.; Proto, Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate, Rass. Trib., 1995, 553 ss.

¹³⁰ Fedele, Il regime fiscale delle associazioni, Riv. Dir. Trib., 1995, I, 349; Ficari, Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativo nella tassazione delle associazioni, in Castaldi -Ficari-Puri-Rossi, in Fedele, Il regime fiscale delle associazioni, cit., 5.

l'assoggettamento di tutte le operazioni che impattano sul libero mercato in modo da garantire la neutralità dell'imposta nei passaggi intermedi del bene entro il ciclo produttivo e redistributivo, facendo sì che non si creino delle fasi di non commercialità all'interno del ciclo stesso¹³¹.

Proprio in connessione con tale aspetto, orientamenti dottrinali più recenti hanno affermato che il lucro oggettivo, inteso sia come proventi funzionali al solo sostenimento dei costi della produzione, che di utili derivanti dall'attività sarebbe un elemento estraneo alla definizione d'impresa dell'Iva. Ciò che deve rilevare ai fini dell'imprenditorialità o meno di una data attività è da ricondursi esclusivamente alla tipologia in concreto svolta o alla forma istituzionale assunta dovendosi prescindere dal lucro e dal dato sostanziale dell'effettiva economicità dell'attività¹³².

* * *

4.2. L'ATTIVITÀ ECONOMICA.

In merito all'economicità sotto il profilo nazionale e comunitario occorre ribadire come nel primo caso l'impostazione normativa sia basata su un sistema di presunzioni assolute in base al quale vi sono attività da ritenersi *ex lege* come commerciali ai fini Iva rispetto ad altre che sono prive di tale qualificazione. Diversamente, la normativa comunitaria ai fini della soggettività passiva Iva richiede il duplice requisito della economicità dell'attività, come capacità di generare introiti caratterizzati da una certa stabilità, e la presenza di un mercato in modo che le operazioni vengano compiute in regime di libera concorrenza.

Riepilogando il contenuto dell'art.4 del d.p.r. n.633 del 1972 al secondo comma, punto n.1) si ha la presunzione assoluta di commercialità per le società

¹³¹ Ficari, Il profilo soggettivo nell'imposta sul valore aggiunto: l'impresa e l'impresa dell'ente commerciale, in Riv. Dir. Trib., 1999, I, 567; Nuzzo, Questioni in tema di tassazione di enti non economici, cit. 110.

¹³² Giovannini, Lucro e impresa commerciale nel sistema impositivo, Riv. Dir. Trib., 2012, I, 473; Padovani, problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettive di riforma, Riv. Dir. Trib., 2002, I, 812.

commerciali, al punto n.2) del medesimo comma tale presunzione è estesa anche agli *“altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici che abbiano per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole”*.

Al quarto comma dello stesso articolo 4 viene previsto in maniera speculare che per gli enti pubblici e privati (ed in generale i soggetti indicati al n.2) *“che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell’esercizio d’impresa soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell’esercizio di attività commerciali o agricole”*.

Il quinto comma individua quali attività debbono considerarsi *“in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici”* e quali invece non possano essere ritenute commerciali *“anche in deroga al secondo comma”*¹³³.

Le critiche che venivano mosse alla norma nazionale consistevano nella mancata autonoma regolamentazione della soggettività passiva Iva degli enti pubblici.

La norma comunitaria – art.13 della Direttiva 2006/112/CE – stabilisce che:

- 1) *“gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività o le operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni”*, pertanto, l’attività degli enti pubblici non rileva ai fini Iva qualora svolta in veste di pubblica autorità;

¹³³ Interdonato, Gli imprenditori, cit., 140; Contrino, Art. 4 del d.p.r. n.633 del 1972 in Marongiu, Commentario breve alle leggi tributarie, IV, Iva e imposte sui trasferimenti, 2011, 28 ss.; Comelli, L’esercizio d’impresa quale elemento soggettivo della sfera di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto, Dir. Prat. Trib. 2007, I, 687 ss.; Ficari, Tipo societario e qualificazione dell’attività economica nell’imposizione sul reddito e sul valore aggiunto, Rass. Trib., 2004, 1245; Della Valle, Iva: l’ente che non ha per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole, in Rass. Trib., 1999, 1001 ss.; Gapsarini Berlingieri, Gli enti non commerciali, in Tesoro, L’imposta sul valore aggiunto, cit., 179.

- 2) in parziale deroga viene affermato che l'esercizio di un'attività da parte di un ente pubblico diviene rilevante ai fini Iva qualora possa derivarne un'alterazione della libera occorrenza, in particolare *“tali enti (...) devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza”*;
- 3) ulteriore elemento è quello della assoggettabilità ad imposizione di tali enti nel caso in cui l'attività svolta debba ritenersi di natura non trascurabile, così *“gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili”*¹³⁴.

Proprio dall'analisi congiunta delle due norme è derivata la necessità nel 2012 di apportare una modifica all'art. 4 del decreto Iva¹³⁵ integrando il quinto comma con la previsione che non debbano essere considerate commerciali *“le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di un'attività di pubblica autorità”*¹³⁶.

Ad ogni modo preme rilevare come la norma nazionale appaia ancora deficitaria per non aver mai fornito una definizione di *“attività di pubblica autorità”* rilevante ai fini Iva.

Sul fronte comunitario non vi è una definizione recepibile all'interno del nostro ordinamento poiché la Corte di Giustizia UE si è limitata solamente ad affermare l'irrilevanza Iva nel caso di operazioni svolte da enti pubblici con l'uso di poteri propri della pubblica autorità.

¹³⁴ Del Federico, Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici, 2000, 140; Montanari, Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva, 2013, 117; Ciuffarella, L'ente pubblico non economico come soggetto passivo dell'Iva, Riv. Dir. Trib., 2012, I, 109 ss.

¹³⁵ Modifica introdotta dall'art.38, comma 2, lett. a) del d.l. 18 ottobre 2012, n.179, convertito dalla legge 17 dicembre 2012, n.221

¹³⁶ Tesauro, Appunti sulla illegittimità comunitaria delle norme Iva relative agli enti pubblici, Boll.trib., 1987, 1757 ss.; Tesauro, Il regime Iva delle attività degli enti pubblici, Riv. Dir. Fin., 1992, I, 103 ss.; Falsitta, Centore, Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia, 2013, 780.

Ulteriore aspetto a cui occorre accennare è la non rilevanza per il legislatore nazionale dell'eventuale impatto in termini di lesione della concorrenza dell'attività degli enti pubblici, la norma italiana per la sua impostazione non recepisce il dettato comunitario dell'art.13 della Direttiva.

Infine, altro disallineamento è rappresentato dal fatto che la norma nazionale al quinto comma dell'art.4 prevede un'esclusione integrale dalla soggettività passiva degli enti nel caso di attività svolte in veste di pubblica autorità; diversamente la Direttiva prevede la non rilevanza dell'operazione solo in caso di "trascurabilità" dell'attività¹³⁷.

Alla luce di tali considerazioni nell'analisi della disciplina Iva applicabile agli enti pubblici nell'ordinamento italiano si è tenuti a verificare l'economicità in concreto dell'attività, lo svolgimento dell'attività in veste di pubblica autorità e gli effetti che tale svolgimento produce sul mercato.

La Corte di Giustizia con sentenza 29 ottobre 2009, causa C-246/08 (Commissione delle Comunità europee – Repubblica di Finlandia) ha di fatto tracciato la linea interpretativa sulla individuazione della soggettività passiva degli enti pubblici prevedendo che, dapprima, occorre (*ex art.9 della Direttiva*) verificare lo svolgimento di un'attività economica, a seguire (*ex art.13 della Direttiva*) se ricorrono le condizioni per la veste di pubblica autorità e se sussistano delle distorsioni della concorrenza derivanti da tale natura.

Nonostante, come detto in apertura del presente paragrafo, la normativa comunitaria non abbia mai adottato come criterio per l'individuazione della soggettività passiva dell'ente quello del lucro, alcune pronunce della Corte di Giustizia, tra cui la causa C-246/08 ora citata si discostano dal disposto della Direttiva per abbracciare una tesi più sostanzialistica.

¹³⁷ Mondini, Poteri pubblici locali e distorsioni della concorrenza: la Corte di Giustizia riscrive il regime Iva delle attività svolte in quanto pubblica autorità; Nikifarava, La neutralità concorrenziale dell'iva e le attività economiche degli enti pubblici, *Rass. Trib.*, 2009, 289 ss.

Più in particolare i giudici comunitari hanno rilevato come la natura, i criteri di determinazione e la stessa quantificazione degli introiti possano influire ai fini dell'individuazione dell'economicità dell'ente ed il suo assoggettamento ad imposta.

Nel caso specifico della sentenza richiamata la remunerazione per le attività prestate dall'ente era solo parziale e non copriva l'intero importo degli onorari fissati dalla normativa nazionale per i servizi di assistenza legale forniti dagli uffici pubblici e dai consulenti privati escludendo pertanto lo svolgimento di un'attività economica.

Nell'analisi appare significativo rilevare come la Corte non basi il disconoscimento dell'economicità dell'ente sulle prestazioni rese gratuitamente, bensì incentri il suo giudizio su quelle di esiguo ammontare non idonee a coprire i costi di gestione. In altre parole, l'assenza di una diretta corrispondenza tra la prestazione resa dall'ente e l'intera sua remunerazione impatta sul profilo soggettivo poiché *“il controvalore che i beneficiari devono pagare non risulta avere quel carattere diretto che è necessario perché tale controvalore possa essere considerato la retribuzione di detti servizi e, conseguentemente, perché questi ultimi costituiscano attività economiche”*.

Con sentenza 6 ottobre 2009, causa C-267/08 (SPO Landesorganisation Karnten) la Corte di Giustizia ha escluso l'economicità su un'attività di pubblicità svolta da una sezione regionale di un partito politico a favore degli uffici locali sulla base del fatto che le prestazioni non avevano una remunerazione prefissata, essendo demandata agli enti locali la quantificazione di un contributo a favore del partito regionale, prescindendosi inoltre dalle spese effettivamente sostenute dall'erogatore del servizio. In aggiunta, l'ammontare percepito dalla delegazione regionale non era sufficiente alla copertura dei costi, oltre al fatto che le corresponsioni da parte degli enti locali avvenivano sempre con fondi pubblici.

La conclusione dei giudici comunitari è stata quella che la natura economica non può dirsi sussistere in ragione della mera percezione di contributi e l'assenza di obblighi contrattuali di remunerazione dei costi da parte del soggetto che svolge la prestazione¹³⁸.

* * *

4.3. LE ATTIVITÀ ECONOMICHE ESERCITATE DALL'ENTE PUBBLICO IN VESTE DI PUBBLICA AUTORITÀ.

Si passerà ora all'analisi del regime Iva delle attività svolte dagli enti pubblici in veste di pubblica autorità con riguardo, dapprima, alla normativa italiana e, a seguire, quella comunitaria.

L'art.4, comma 5 del d.p.r. n.633 del 1972 ha previsto una presunzione assoluta di non commercialità per gli enti *“Stato, regioni, province, comuni e gli altri enti di diritto pubblico”* qualora svolgano un'attività di *“pubblica autorità”*.

La norma fa riferimento sia agli enti pubblici territoriali, sia agli enti pubblici non territoriali per i quali prevede l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta di tutte quelle operazioni riconducibili nell'ambito di tale attività.

Come detto tale previsione è stata introdotta nel corpo dell'art.4 dall'art.38, comma 2 del d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, in modo da recepire un principio fondamentale nel sistema dell'Iva alla base dell'assoggettamento – o meno – ad imposta delle attività economiche svolte dagli enti pubblici.

Per completezza vale rilevare che, anche se la condizione di non tassabilità degli enti pubblici per le attività di pubblica autorità è stata solo recentemente formalizzata, la stessa era già cogente nel nostro ordinamento per l'inderogabilità della normativa comunitaria. Da un punto di vista pratico quindi, la modifica introdotta dal decreto *“Sviluppo – bis”* non produce delle ripercussioni sostanziali nell'applicazione del tributo.

¹³⁸ Castaldi, op. cit., 285.

Ferma quindi la criticità della modifica, affrontata approfonditamente in chiave comparata al paragrafo precedente, occorre ora concentrare l'indagine sul concetto di "pubblica autorità" posto che una definizione non è prevista né nella disposizione comunitaria, né in quella nazionale. In tale ottica la modifica normativa apportata all'art. 4, comma 5 denota un'evidente lacunosità da parte del legislatore italiano il quale non è riuscito a colmare un vuoto definitorio nel sistema dell'Iva.

Al fine di giungere all'individuazione di un significato occorre fare riferimento all'orientamento giurisprudenziale comunitario poiché è proprio in tale ambito che tale concetto ha avuto la sua origine.

Con la sentenza 17 ottobre 1989, cause riunite C-231/87 e C-129/88 (Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda ed altri contro Comune di Carpaneto Piacentino ed altri) le corti di merito hanno rinviato alla Corte di Giustizia UE questioni pregiudiziali sull'interpretazione dell'art.4, n.5 della Direttiva 77/388/CE (ora trasfuso nell'art.13 della Direttiva 2006/112/CE), sentenza già richiamata in precedenza (par. 3.2.) con la diversa finalità di analisi della soggettività passiva nell'Iva comunitaria.

Le controversie avevano ad oggetto la corretta qualificazione ai fini fiscali di determinate operazioni compiute da enti pubblici riguardanti nello specifico *“la concessione di diritti di superficie e cessione in proprietà di aree nell'ambito dell'edilizia residenziale agevolata, sdemanializzazione di un reliquato stradale e relativa cessione, la gestione in appalto della pesa pubblica e la cessione del legno proveniente dalla potatura degli alberi”*.

La Corte di giustizia ha statuito che per potersi applicare l'esenzione prevista dalla normativa italiana debbono essere soddisfatte congiuntamente due condizioni rappresentate da: l'esercizio dell'attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio dell'attività in veste di pubblica autorità.

Secondo il ragionamento dei giudici comunitari per comprendere se una determinata attività svolta da un ente pubblico sia esercitata in veste di pubblica autorità o meno non ci si deve basare sull'oggetto o sul fine della stessa, bensì, sulle "modalità di esercizio" in modo da stabilire se ricorra il non assoggettamento o meno ad Iva dell'ente.

La norma comunitaria e, in ragione del rinvio, quella nazionale ancorano il non assoggettamento ad imposta alla condizione che l'ente agisca in veste autoritativa con la conseguenza che qualora, al contrario, la modalità di esercizio sia riconducibile a quella di soggetto di diritto privato si avrebbe l'assoggettamento ad imposizione dell'attività.

Il criterio guida individuato dalla Corte per comprendere la modalità di svolgimento dell'attività e quindi distinguere tra le due forme di enti è quello del "*regime giuridico applicato in base al diritto nazionale*".

L'espressione adottata dal legislatore comunitario "*attività esercitate in quanto pubbliche autorità*" e la connessa definizione nazionale devono essere interpretate nel senso che riguardano solo quelle svolte dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio.

Si tratta cioè di attività poste in essere nell'esercizio di un pubblico potere da parte dell'ente con la loro fonte che risiede in un obbligo di legge e da cui deriva il non assoggettamento ad Iva. Restano pertanto escluse le attività svolte dagli stessi enti secondo il regime degli operatori privati con potere in capo al giudice nazionale di valutare i casi in cui l'ente ricada in una delle due fattispecie.

Tale è l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia secondo cui per stabilire se un ente pubblico stia agendo in veste di pubblica autorità o alle condizioni giuridiche dei privati sarà necessario effettuare un'analisi dell'insieme delle modalità di svolgimento delle attività od operazioni rese dallo stesso in base al diritto nazionale.

La sentenza è inoltre utile poiché ribadisce la diretta ed immediata applicabilità delle disposizioni comunitarie all'interno del nostro ordinamento, facendo sì che la modifica recente all'art.4, comma 5 assuma una rilevanza solamente formale in ragione della vincolatività delle direttive c.d. *self executing* con la loro efficacia diretta all'interno dell'ordinamento degli Stati che non le abbiano recepite nei termini e l'obbligo in capo al giudice nazionale di uniformarsi al dettato comunitario. L'articolo della Direttiva, inoltre, soddisfa i requisiti di diretta applicabilità poiché gli enti e le attività per i quali vige il principio di non assoggettamento sono direttamente individuati dalla norma.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate¹³⁹ ha fornito un'interpretazione degli artt. 3 e 4 del d.p.r. n.633 del 1972 nella formulazione anteriore alla modifica intervenuta nel 2008 al comma 5, ad ogni modo tale aspetto risulta irrilevante considerato che l'Amministrazione ha incentrato la sua analisi direttamente alla luce del disposto comunitario e dell'orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia.

L'Ufficio ribadisce che per determinare se un'attività è stata posta in essere da un ente pubblico nell'ambito della sua attività autoritativo – istituzionale occorre analizzare le modalità di svolgimento dell'operazione stessa.

L'indagine deve riguardare il rapporto intercorrente fra l'ente pubblico e il soggetto con il quale detto ente opera al fine di verificare se lo stesso rapporto sia caratterizzato *“dall'esercizio di poteri di natura unilaterale e autoritativa o se si svolga su base sostanzialmente pattizia, attraverso una disciplina che individui, in via bilaterale le reciproche posizioni soggettive”*.

In altre parole occorre prendere in considerazione il rapporto giuridico intercorrente tra l'ente pubblico erogante la prestazione e il soggetto beneficiario della stessa, sia esso persona fisica o ente (pubblico/privato), verificando se il primo si ponga in una posizione di “supremazia” oppure no.

¹³⁹ Risoluzione Agenzia delle Entrate 7 agosto 2008, n.348/E.

Con altro documento di prassi¹⁴⁰ l'Amministrazione finanziaria ha escluso che gli organismi di mediazione istituiti dai singoli consigli degli avvocati svolgessero attività in veste di pubblica autorità secondo l'art.13 della Direttiva per il fatto che l'attività di mediazione non può essere ricondotta tra le attività non commerciali di tipo pubblicistico al pari della tenuta dell'albo degli avvocati e del registro dei praticanti; della verifica della pratica forense; della gestione dei procedimenti disciplinari.

Venendo all'impianto normativo comunitario, come già accennato nel corso della trattazione, in caso di enti pubblici il riconoscimento dello svolgimento di un'attività economica è elemento necessario ma non sufficiente ai fini del presupposto soggettivo d'imposta.

Difatti, una volta qualificata l'attività come economica occorre verificare la ricorrenza o meno delle condizioni previste dall'art.13 della Direttiva.

Come detto, il paragrafo 1, comma 1 prevede che *“gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni”*.

In merito al concetto di pubblica autorità (tra disciplina nazionale e comunitaria) si è già detto.

Nell'analisi della norma comunitaria, l'indagine sulla *ratio* adottata dal legislatore europeo non può prescindere dall'assunto fondamentale in base al quale l'Iva risponde a criteri di generalità e neutralità fiscale ed è finalizzata alla salvaguardia del libero mercato, con l'intento di evitare distorsioni della concorrenza e, parimenti, di garantire la tassazione in relazione a tutti gli scambi intermedi ed evitare dei salti d'imposta.

¹⁴⁰ Risoluzione Agenzia Entrate 29 novembre 2011, n.113.

Il disposto europeo, pertanto, opera una distinzione tra le ipotesi in cui sussiste l'esclusione della soggettività passiva dell'ente pubblico, in ragione dello svolgimento di attività istituzionali che non sono e non possono essere in concorrenza, da quelle nelle quali lo svolgimento di un'attività economica avviene secondo il regime giuridico proprio degli operatori privati, caso in cui si avrà soggettività passiva.

Tale distinzione non è dissimile da quella nazionale anche se in quest'ultima l'irrilevanza dell'attività esercitata dall'ente pubblico discende in quanto tale dal *nomen* dell'ente stesso, mentre nella comunitaria l'assenza della soggettività passiva è riconducibile alla non individuabilità di un soggetto che svolga un'attività comparabile in termini di commercialità con quella dell'ente stesso.

Sulla base dell'art.13 della Direttiva occorre operare una verifica se l'attività esercitata dall'ente di diritto pubblico in veste autoritativa sia a questo riservata in via esclusiva oppure no, poiché solo nel primo caso si realizza una fattispecie in assenza di concorrenza, data l'impossibilità di esercitare la stessa attività da parte dell'operatore privato. Più in particolare tale circostanza si può realizzare in due ipotesi ben specifiche: la prima, con un regime monopolistico disposto dallo Stato, la seconda, nel caso di circostanze fattuali specifiche quali il disinteresse del privato allo svolgimento dell'attività poiché di scarso rilievo economico.

Quando invece l'attività economica esercitata dall'ente pubblico in veste autoritativa non sia riservata al settore pubblico si dovrà verificare se sono state rispettate le condizioni previste dai commi successivi dell'art.13 vale a dire se l'attività svolta sia tale da essere irrilevante sotto il profilo concorrenziale oppure no, tenendo comunque in considerazione che nella maggior parte dei casi si riscontra l'irrilevanza poiché tali attività risultano *“strettamente connesse all'uso di prerogative di pubblico potere, non configurano ipotesi caratterizzate da effetti*

anticoncorrenziali, in quanto sono generalmente esercitate dall'ente pubblico in via esclusiva o quasi esclusiva"¹⁴¹.

Risiede proprio nel secondo comma, paragrafo 1 dell'art.13 della Direttiva l'ulteriore criterio in base al quale nel momento in cui gli enti pubblici territoriali e non territoriali esercitano un'attività economica in veste pubblico-autoritativa "*essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza*".

Da ciò deriva il chiaro principio in base al quale lo svolgimento da parte dell'ente pubblico di un'attività di pubblica autorità è elemento essenziale ma non sufficiente ad escludere l'applicazione dell'imposta allorché tale attività sia in grado di alterare la concorrenza¹⁴². È chiaro l'intento del legislatore europeo di prevedere un concetto ampio di attività economica e, conseguentemente, di soggettività passiva in modo da ricomprendere anche gli enti pubblici che esercitino un'attività di pubblica autorità quando questa può essere svolta anche da operatori economici privati.

Unico limite alla soggettività passiva degli enti pubblici nello svolgimento di un'attività di pubblica autorità è quello della distorsione alla concorrenza, caratteristica questa che per essere rilevante deve contraddistinguersi per la sua non lievità. In caso infatti di "non rilevante distorsione" della concorrenza non si avrebbe in ogni caso il venire meno della soggettività passiva d'imposta in capo all'ente pubblico.

Soffermando l'analisi sul concetto di "distorsione della concorrenza" e sull'espressione "di una certa importanza" tali due connotati assumo una valenza decisiva ai fini della imponibilità o non imponibilità della fattispecie.

¹⁴¹ Così Corte di Giustizia 16 settembre 2008. Causa C-288/07.

¹⁴² Montanari, La soggettività Iva degli enti territoriali alla luce di un recente orientamento della Suprema Corte, 1095 ss.; Montanari, Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva, cit., 117; Del Federico, Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici, cit., 144; Mondini, Poteri pubblici locali e distorsioni della concorrenza: la Corte di Giustizia "riscrive" il regime Iva delle attività svolte "in quanto pubblica autorità", cit., 211 ss..

In primo luogo vale nuovamente richiamare la pronuncia della Corte di Giustizia 16 settembre 2008, causa C-288/08 (*Isle of Wight Council*) avente per oggetto l'assoggettabilità ad imposta dell'attività di locazione di posti in aree di parcheggio esercitata da un ente pubblico.

La Corte si è pronunciata fornendo un'interpretazione dell'art.13, comma 2, n.1) della Direttiva in relazione ai tre elementi de: il criterio di paragone ai fini della valutazione della distorsione concorrenziale; il grado di certezza della medesima richiesto dalla norma e la soglia minima di rilevanza della lesione che fa scattare l'applicazione della clausola di salvaguardia.

Le questioni pregiudiziali sollevate sono state:

- se l'espressione “distorsione della concorrenza” debba essere valutata per ogni ente di diritto pubblico, ossia “soggetto passivo per soggetto passivo” e quindi debba essere interpretata prendendo come riferimento l'area o le aree in cui il suddetto ente svolge la propria attività oppure con riferimento all'intero territorio nazionale;
- cosa significhi il termine “provocherebbe” ed in particolare quale sia il grado di probabilità di distorsione che lo stesso sottende;
- cosa significhi l'espressione “di una certa importanza” e, in particolare, se si riferisca ad un effetto sulla concorrenza che sia più che trascurabile (c.d. *de minimis*), ad un effetto importante, ovvero ad un effetto eccezionale.

In merito alla prima questione la Corte afferma che la disposizione comunitaria, mirando ad assoggettare ad imposta gli enti di diritto pubblico, anche in veste di pubblica autorità, trova il proprio fondamento nel rispetto della regola in base alla quale qualsiasi attività di natura economica dovrebbe essere assoggettata ad Iva. A ciò occorre aggiungere che l'art.13 contiene al paragrafo 1, terzo comma l'ulteriore disposizione per cui “*in ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili*”. Tale norma pone a tutti gli effetti una presunzione di

distorsione della concorrenza per determinate tipologie di attività indicate nell'allegato I della Direttiva.

Al punto 35 della sentenza viene affermato che dal tenore dell'art.13, paragrafo 1, comma 3 l'assoggettamento di tali enti ad Iva risulta *“dall'esercizio delle attività nell'allegato in parola in quanto tali, indipendentemente dalla questione se un dato ente di diritto pubblico si confronti o meno con la concorrenza a livello del mercato locale su cui esercita queste stesse attività”*.

Di conseguenza, per mezzo di tale ragionamento che postula l'identica *ratio* tra comma 2 e comma 3 dell'articolo in oggetto la Corte è giunta ad affermare che quando si parla di “distorsione della concorrenza” si deve fare riferimento esclusivo all'esercizio dell'attività in quanto tale e pertanto occorre adottare come parametro l'intero territorio dello Stato.

La risposta fornita dalla Corte trova ulteriore conferma nel fatto che solo per mezzo di tale interpretazione sarebbero pienamente rispettati i principi di neutralità fiscale e di certezza del diritto. La finalità del primo è quella di evitare che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato. Quanto al secondo sarebbe anch'esso inficiato nell'ipotesi in cui le distorsioni della concorrenza fossero valutate con riferimento al mercato locale di svolgimento dell'attività, con la conseguenza che gli enti si troverebbero a dover valutare ogni volta la delimitazione del mercato locale con i rischi di incertezza normativa derivanti da qualsiasi mutamento che potrebbe modificare il regime concorrenziale nella specifica area.

Si segnala come tale pronuncia è stata innovativa rispetto alla precedente CGUE 13 dicembre 2007, causa C-408/06 (*Goetz*) in cui, al contrario, si era affermato che l'ambito di riferimento territoriale per la valutazione degli effetti discorsivi della concorrenza dovesse essere ricondotto al territorio nell'ambito del quale i servizi venivano effettivamente svolti, non rilevando nemmeno la natura del prestatore se

pubblico o privato che potrebbe aver svolto la medesima prestazione in altri ambiti territoriali all'interno dello stesso Stato membro.

Con riguardo al rinvio sul termine “provocherebbe”, vale a dire al grado di probabilità sulla distorsione della concorrenza, l'interpretazione da fornire è non solamente sulla concorrenza attuale ma anche quella potenziale, da intendersi come concreta possibilità da parte dell'operatore privato di entrare sul mercato. Al punto 64 della sentenza in oggetto viene, per l'appunto, statuito che *“la possibilità meramente teorica per un operatore privato di entrare sul mercato rilevante, che non sia corroborata da alcun elemento di fatto, alcun indizio obiettivo o alcuna analisi del mercato, non può essere assimilata all'esistenza di una concorrenza potenziale. Perché lo sia, tale possibilità deve essere effettiva”*.

Significativa la sentenza della Corte di cassazione 7 marzo 2012, n.3513, ove in ossequio a tale principio è stato applicato l'art.13 della Direttiva riconoscendo l'assoggettabilità ad Iva dell'attività di costruzione dello stadio comunale e di gestione di parcheggi su suolo pubblico in quanto esercitate in posizione dominante e praticamente di monopolio *“con effetto discorsivo della concorrenza attuale e potenziale (e non meramente ipotetico) restando a tal fine irrilevante invece il fatto che il risultato della distorsione della concorrenza non si presenti nella fattispecie come futuro ed eventuale, ma si sia già di fatto prodotto”*.

La terza pregiudiziale sul grado di importanza – rilevante o meno - dell'effetto che si genererebbe sulla concorrenza assume dei connotati determinanti in quanto idonea a determinare la imponibilità o non imponibilità di una determinata fattispecie.

La Corte di Giustizia sul punto ha statuito che *“occorre interpretare l'espressione ‘di una certa importanza’ nel senso che il non assoggettamento degli enti pubblici può essere ammesso qualora esso provochi solo distorsioni di concorrenza trascurabili”*.

Con tale interpretazione i giudici superano il limite letterale rappresentato dalle espressioni “di una certa importanza” e “non trascurabili” per ricondurle ad un medesimo significato. La prima richiamata al comma 2 sulle distorsioni della concorrenza e la seconda indicata al comma 3 sulle caratteristiche dell’attività.

Quindi secondo la Corte l’effetto distorsivo della concorrenza si verifica in via presuntiva quando l’attività economica esercitata non sia trascurabile.

Ad ogni modo vale far presente come in tale pronuncia la Corte di Giustizia evidenzia dei limiti interpretativi che rischiano di svuotare di significato il comma 2, facendolo diventare un’applicazione residuale della disciplina contenuta al comma 3 per le attività non ricomprese nell’allegato I.

Secondo alcuni autori¹⁴³ il comma 2 rappresenta una vera e propria clausola di garanzia volta a tutelare la neutralità concorrenziale dell’Iva, mentre il comma 3 può dare luogo a diversi significati. Da ciò deriva, sempre secondo la dottrina, che questa teoria dell’equiparazione adoperata dalla Corte nella sentenza in oggetto rischierebbe di compromettere la reale portata del dato normativo contenuto nel comma 2 dell’art.13 della Direttiva.

In conclusione occorre riconoscere come il regime speciale previsto dall’art.13 della Direttiva per le attività economiche svolte dagli enti pubblici trova applicazione in presenza di attività svolte con l’utilizzo di poteri autoritativi e con gli effetti di non produrre distorsioni della concorrenza, come diretta conseguenza di ciò può dirsi che la norma trovi applicazione in ipotesi marginali poiché ormai gli enti pubblici agiscono secondo modalità tipicamente privatistiche ed a svolgere attività che incidono sul mercato.

¹⁴³ Nikifara, Imposta sul valore aggiunto. La neutralità concorrenziale dell’Iva e le attività economiche degli enti pubblici, *Rassegna Tributaria*, 2009, I, 289 ss.

CAPITOLO III

NOZIONE DI ATTIVITA' ECONOMICA ED ASSOGGETTAMENTO AD IVA DELLE CESSIONI DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI

1. ATTIVITÀ ECONOMICA DELLE CESSIONI DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI POSTE IN ESSERE SIA DA SOGGETTI PRIVATI SIA DA SOGGETTI NELL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA.

Con finalità introduttiva si procederà, di seguito, ad una breve disamina delle principali fonti di produzione di energia rinnovabile al fine di poter meglio comprendere nel corso della trattazione il regime fiscale ad esse applicabile. L'ambito della ricerca verrà poi ristretto alla specifica analisi della rilevanza ai fini Iva dell'energia prodotta da impianti fotovoltaici con la differente tassazione applicabile ai casi di installazione da parte di imprenditori agricoli, di privati per utilizzo personale e di cessione dell'eccedenza con il conseguente esercizio di attività d'impresa.

Le principali fonti di produzione fotovoltaica oggetto di regolamentazione e di interventi di prassi sono le seguenti.

a) Solare fotovoltaico e solare termodinamico;

Gli impianti di produzione di elettricità da fonte solare fotovoltaica si basano sulla conversione diretta della radiazione solare in energia elettrica per mezzo di un insieme di moduli piani che raccolgono l'energia solare e la trasformano in energia elettrica.

Gli impianti fotovoltaici possono essere di tre tipi:

- Impianti stand-alone: non connessi ad alcuna rete di distribuzione, pertanto sfruttano sul posto l'energia prodotta e accumulata;
- Impianti grid-connect: connessi ad una rete elettrica di distribuzione esistente e gestita da terzi;

- Impianti ibridi: sono connessi alla rete elettrica di distribuzione ma utilizzano principalmente l'energia accumulata, con l'effetto che, nei casi in cui l'accumulatore è scarico, una centralina predispone l'acquisizione di energia attingendola dalla rete nazionale.

Gli impianti fotovoltaici possono essere realizzati secondo tre diverse tipologie di installazione:

- Impianti solari non integrati: sono ubicati a terra oppure in modo non complanare alla superficie su cui sono installati;
- Impianti solari parzialmente integrati: sono installati su tetti piani e terrazze per i quali la quota pari alla metà dell'altezza dei moduli non superi l'altezza della balaustra perimetrale; oppure quelli realizzati in modo complanare alle superfici su cui sono fissati (coperture, facciate, balaustre, parapetti, tetti a falda);
- Impianti fotovoltaici totalmente integrati: in tal caso i moduli costituenti gli impianti sostituiscono completamente gli elementi di copertura dei tetti, facciate, vetrate.

Gli impianti solari termodinamici sfruttano la componente termica dell'energia solare per mezzo di una tecnica di concentrazione della radiazione solare su di appositi conduttori che innescando un ciclo termodinamico trasformano l'energia termica accumulata in energia elettrica tramite turbina a vapore e alternatore come nelle comuni centrali termoelettriche.

b) Eolico:

Lo sfruttamento dell'energia eolica si basa sulla conversione dell'energia del vento in energia elettrica.

Tipologie:

- Impianto eolico *on-shore*: si tratta di impianti situati sulla terra ferma con potenze variabili dai 20 Kw ai 20 Mw, possono essere connessi direttamente alla rete elettrica, ovvero, su di una rete isolata per il fabbisogno di una specifica area;
- Impianto eolico *off-shore*: situati in mare con potenza producibile superiore alla soglia dei 20 Mw;
- Impianto minieolico: di piccola taglia e per un uso domestico o per integrare il consumo elettrico di piccole attività economiche, tipicamente in modalità stand-alone, connessi alla rete elettrica o ad impianti di accumulazione; la potenza nominale di un impianto minieolico oscilla tra i 20 Kw e i 200Kw, impianti inferiori ai 20 Kw vengono comunemente denominati come microeolico.

c) Produzione da biomasse

Le biomasse comprendono vari materiali di origine biologica, scarti delle attività agricole, dell'allevamento e dell'industria.

Generalmente il materiale da biomassa è riconducibile a due categorie:

- Biomasse liquide: olii vegetali, biodiesel;
- Biomasse solide: cippato, *pellet* di legno, nocciolino di oliva, mais, sorgo.

A tali sostanze cui possono aggiungersi: residui agricoli e forestali, scarti dell'industria agroalimentare, reflui degli allevamenti, rifiuti urbani.

La produzione di energia elettrica per mezzo di centrali a biomassa può derivare dall'utilizzazione dell'energia rinnovabile ricavata principalmente attraverso:

- combustione diretta delle biomasse;
- sfruttamento del calore derivante dalla pirolisi di materiali organici;
- estrazione di gas di sintesi tramite gassificazione.

* * *

1.1. REGIME APPLICABILE AI CASI DI UTILIZZO DELL'IMPIANTO FOTOVOLTAICO PER SOLI FINI PRIVATI ED A QUELLO DI VENDITA DELL'ECEDENZA DI ENERGIA DAGLI STESSI PRODOTTI.

La produzione di energia elettrica per mezzo degli impianti fotovoltaici consente di acquisire il diritto a percepire appositi contributi, calcolati sulla base della produzione, che vanno a sommarsi ai ricavi derivanti dalla vendita dell'energia. Di tali incentivi alla produzione di energia elettrica possono beneficiare sia le persone fisiche, che giuridiche.

Più specificamente, l'art. 7 del d.lgs. 29 dicembre 2003, n. 387 rubricato "*Disposizioni specifiche per il solare*" ha introdotto il meccanismo per la corresponsione del contributo, detto "**Tariffa incentivante**", finalizzato a favorire lo sviluppo dell'elettricità generata per conversione fotovoltaica della fonte solare.

La natura di tale incentivo, denominato anche "**Conto Energia**", non è assimilabile ad un prezzo o corrispettivo per la fornitura di energia, bensì, ad una somma erogata dal soggetto attuatore del programma di incentivazione per ristorare il titolare dell'impianto dei costi di costruzione oltre che di quelli di esercizio.

E' lo stesso art. 7, comma 2 del citato decreto, nell'individuare i criteri per l'erogazione degli incentivi a prevedere che essi consistono in una "*specifica tariffa incentivante, di importo decrescente e di durata tali da garantire una equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio*".

Il soggetto titolare di un impianto fotovoltaico può rendere disponibile nel sistema elettrico l'energia prodotta, beneficiando della tariffa incentivante, attraverso due distinte modalità: **a) la vendita** al gestore della rete elettrica dell'energia prodotta o, **b) accedere al servizio di scambio sul posto (SSP)** (vedi *infra*), solamente per

impianti inferiori ai 20 KW, facendone richiesta all'impresa distributrice competente.

L'utente tendenzialmente opta per la vendita quando intende porre in essere un'attività commerciale, diversamente, ricorre allo strumento del servizio di scambio sul posto quando vuole utilizzare in proprio, o per il suo fabbisogno energetico, l'energia che autoproduce.

L'analisi del regime fiscale applicabile alla produzione di energia da fonte solare con applicazione della tariffa incentivante varia in relazione alle seguenti fattispecie:

- a) persona fisica, ente non commerciale o condominio che produce ed utilizza in tutto o in parte l'energia prodotta destinando l'eventuale eccedenza allo scambio sul posto o alla vendita;
- b) persona fisica o giuridica che realizza un impianto fotovoltaico nell'ambito dell'attività commerciale.

* * *

Utilizzo dell'impianto per soli fini privati da parte di persona fisica o ente non commerciale.

Tale tipologia di utilizzo si realizza nel caso di produzione di energia elettrica per soli usi domestici da parte del soggetto persona fisica o ente non commerciale, il quale percepisce la tariffa incentivante ed abbate conseguentemente i costi dell'approvvigionamento energetico.

Fiscalmente la tariffa incentivante non assume alcun rilievo tanto ai fini delle imposte dirette quanto ai fini Iva. Più specificamente, configurando tale incentivo un contributo a fondo perduto, non sussistono i presupposti oggettivi e soggettivi per l'applicazione dell'Iva (art. 2 del d.p.r.n. 633 del 1973) né, ai fini Irpef, per la

riconducibilità della tariffa ad alcuna delle categorie reddituali di cui all'art. 6 del Tuir.

* * *

Utilizzo di energia prodotta da parte di una persona fisica o ente non commerciale in eccedenza rispetto ai consumi privati.

Nel caso in cui l'energia elettrica eccedente i consumi privati sia ceduta, ovvero, il titolare dell'impianto fruisca del servizio di scambio sul posto occorre distinguere l'ipotesi in cui l'impianto sia di potenza fino a 20 KW da quella in cui la potenza sia superiore.

Impianti con potenza fino a 20 KW

A) Servizio di scambio sul posto

Il precedente sistema del servizio di scambio sul posto (Deliberazione AEEG 28/2006) si basava sull'immissione in rete di tutta l'energia autoprodotta dal titolare dell'impianto, a seguito di cui era consentito il prelievo dalla rete del quantitativo necessario al proprio fabbisogno senza sostenere alcun costo, con conseguente maturazione di un credito energetico nel caso in cui l'energia prodotta (e immessa in rete) fosse in eccesso rispetto a quella consumata.

La successiva Deliberazione n. 74/2008 ha modificato il funzionamento del servizio di scambio sul posto prevedendo che:

- il produttore è tenuto a conferire l'energia prodotta al GSE (Gestore Servizi Elettrici);
- il GSE ricevuta l'energia provvede alla vendita sul mercato;
- l'utente acquista l'energia a lui necessaria dai fornitori di energia elettrica, pagandone il relativo corrispettivo;
- il GSE è tenuto a corrispondere all'utente un "contributo in conto scambio", al fine di rimborsarlo del costo sostenuto per l'acquisto di energia, di

ammontare pari al minore tra il controvalore dell'energia conferita e il valore dell'energia riacquistata da parte dell'utente stesso;

- nel caso in cui il valore totale dell'energia immessa in rete risulti inferiore a quello dell'energia riacquistata, il soggetto produttore ha diritto ad un credito da imputare all'anno successivo.

Il regime fiscale applicabile al contributo in conto scambio muta a seconda della natura giuridica del soggetto produttore di energia e della potenza dell'impianto.

Nel caso di energia prodotta da una persona fisica o ente non commerciale titolare di impianti fino a 20Kw posti a servizio di abitazione o sede dell'ente, per via della natura non commerciale dell'attività di produzione, il contributo non assume rilevanza fiscale.

Qualora la medesima categoria di soggetti sia titolare di impianti di potenza superiore alla soglia dei 20 Kw, l'energia prodotta e immessa in rete dovrà intendersi ceduta nell'ambito di un'attività commerciale e il contributo in conto scambio costituirà un corrispettivo rilevante sia ai fini dell'Iva che delle dirette.

In egual maniera dovrà intendersi ceduta nello svolgimento di un'attività commerciale, rilevante sia ai fini Iva che delle dirette, l'energia immessa in rete da un soggetto produttore titolare di un impianto che per via della sua ubicazione non sia posto a servizio dell'abitazione o della sede dell'ente.

Infine, nel caso di energia prodotta da un soggetto imprenditore o soggetto passivo Ires, il contributo in conto scambio ricevuto a fronte dell'energia immessa in rete costituirà corrispettivo rilevante sia ai fini Iva che Ires.

B) Vendita di energia prodotta in esubero

La disciplina fiscale della vendita dell'energia prodotta in esubero cambia a seconda che l'impianto sia o no al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale. Con tale definizione ci si deve riferire alla collocazione dell'impianto, idonea a denotare un'installazione funzionale essenzialmente ai bisogni energetici dell'abitazione o della sede dell'ente.

Nel caso di impianti **posti a servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale** la vendita dell'energia eccedente il fabbisogno domestico, per via del contesto privatistico in cui la cessione opera, non è idonea a configurare lo svolgimento di un'attività commerciale abituale in capo al cedente. Di conseguenza, ai fini Irpef, i proventi derivanti dalla vendita vengono assoggettati a tassazione secondo il regime dei redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera i) del Tuir). In egual maniera, non configurandosi lo svolgimento in via abituale di un'attività commerciale, i proventi della cessione non possono essere assoggettati ad Iva.

Da ciò deriva che il costo di acquisto o di realizzazione dell'impianto debba ritenersi non deducibile ai fini delle dirette e l'Iva relativa agli acquisti indetraibile.

In merito ai profili fiscali della tariffa incentivante erogata a favore del produttore, per via della sua natura di contributo a fondo perduto, essa, come visto per il contributo in conto scambio, resta fiscalmente non rilevante sia ai fini delle dirette che ai fini IVA.

Con specifico riguardo all'Iva, la natura di contributo della tariffa incentivante comporta un'esclusione dall'ambito di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera a) del d.p.r. n.633 del 1972, non essendo oltremodo possibile individuare un rapporto sinallagmatico tra le prestazioni poste in essere dal soggetto che eroga il contributo e quelle poste in essere dal soggetto che lo riceve.

Come affermato dall'Agenzia delle Entrate¹⁴⁴ *“qualora l'impianto per la sua collocazione (sul tetto dell'abitazione o su un'area di pertinenza) risulti installato essenzialmente per far fronte ai bisogni energetici dell'abitazione o sede dell'utente (ovvero per usi domestici, di illuminazione, alimentazione di apparecchi elettrici, ecc. e pertanto l'impianto risulti essere posto direttamente al servizio dell'abitazione o della sede medesima) si è ritenuto che l'immissione di*

¹⁴⁴ Circolare Agenzia delle Entrate 19 luglio 2007, n.46/E e Risoluzione 20 gennaio 2009, n.13/E oltre a Risoluzione 10 agosto 2012, n.84.

energia in rete per effetto del servizio di scambio sul posto non concretizzi lo svolgimento di un'attività commerciale abituale e che il relativo contributo in conto scambio erogato dal GSE non assuma rilevanza".

Al contrario, nel caso specifico degli **impianti non al servizio di abitazione o sede dell'ente non commerciale** l'energia prodotta in misura esuberante deve essere considerata ceduta alla rete nell'ambito di un'attività commerciale, rilevante, pertanto, sia ai fini delle imposte dirette che dell'Iva.

Impianti con potenza superiore a 20 kw.

Le persone fisiche e gli enti non commerciali titolari di impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 Kw, che producono energia eccedente i propri fabbisogni, possono solamente vendere l'energia esuberante alla rete locale essendo precluso per tale tipo di impianti il servizio di scambio sul posto.

In tal caso la vendita dell'energia da parte dell'utilizzatore individua un'attività di tipo commerciale con il seguente regime fiscale:

- Tariffa incentivante: i contributi hanno rilevanza ai fini delle imposte dirette e concorrono alla determinazione del reddito d'impresa, nell'esercizio di competenza o nell'esercizio in cui sorge il diritto alla sua percezione, in misura proporzionale alla quantità di energia ceduta venendo così equiparati al regime dei contributi in conto esercizio.

Quanto all'Iva si ritiene che i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante sono comunque esclusi dal campo di applicazione dell'imposta per mancanza del presupposto oggettivo.

- Proventi della vendita di energia: i ricavi derivanti dalla vendita di energia prodotta in eccesso concorrono alla determinazione del reddito d'impresa.

I corrispettivi derivanti dalla vendita dell'energia debbono essere assoggettati ad Iva con il conseguente adempimento da parte dell'utilizzatore di tutti gli obblighi connessi all'applicazione del tributo.

L'utente potrà detrarre l'imposta medesima, nel caso delle persone fisiche (ai sensi dell'art. 19, comma 4 del d.p.r. n.633 del 1972) in base al rapporto tra l'energia ceduta alla rete e quella complessivamente prodotta dall'impianto, con riguardo agli enti non commerciali (art. 19-ter, comma 2 del d.p.r. n.633 del 1972) nella misura imputabile alla quota parte di reddito derivante dall'attività commerciale.

La *ratio* adottata dal legislatore risiede nel fatto che un impianto di dimensioni superiori ai 20 Kw sia realizzato da soggetti con esigenze diverse da quelle strettamente privatistiche di un'abitazione o una sede non commerciale¹⁴⁵.

* * *

Utilizzo di energia prodotta da parte di persone fisiche o giuridiche nell'ambito di attività commerciale.

Tale fattispecie ricorre sia nel caso di soggetti per i quali la produzione di energia da impianto fotovoltaico costituisce l'oggetto principale dell'attività commerciale svolta, sia nel caso di soggetti che esercitano una diversa attività commerciale e che utilizzano prioritariamente l'energia prodotta nell'ambito di tale attività cedendo l'energia eventualmente prodotta in eccesso.

Ai fini Ires ed Irap i ricavi derivanti dall'attività di vendita dell'energia concorrono come componenti positivi di reddito alla determinazione della base imponibile.

Ulteriormente, la vendita di energia viene assoggettata ad Iva, trattandosi di un'operazione imponibile con la possibilità di detrarre, ai sensi dell'art.19 del D.Lgs. n.633/72, l'imposta assolta a monte per l'acquisto e/o realizzazione dell'impianto

Con riguardo alla tariffa incentivante, questa rappresenta un contributo in conto esercizio fiscalmente rilevante che concorre, in misura proporzionale alla quantità

¹⁴⁵ Circolare Agenzia delle Entrate 19 luglio 2007, n.46/E e Risoluzione 20 gennaio 2009, n.13/E; Risoluzione 10 agosto 2012, n.84.

di energia ceduta, alla determinazione del reddito d'impresa e della base imponibile Irap.

Le tariffe incentivanti restano escluse dal campo di applicazione dell'Iva per la mancanza del presupposto oggettivo.

* * *

2. IL CASO DELL'IMPRENDITORE AGRICOLO TRA REDDITO AGRARIO E REDDITO D'IMPRESA.

Si procederà ora ad un'analisi del regime fiscale applicabile ai redditi derivanti dalla produzione di energia fotovoltaica da parte di imprenditori agricoli.

L'articolo 1, comma 426 della legge 23 dicembre 2005, n.266 (finanziaria 2006) così come modificato dall'art. 2-quater, comma 11, lettere a) e b) del d.lgs. 10 gennaio 2006, ha previsto che la produzione e la cessione di energia ottenuta da fonti agroforestali e/o fotovoltaiche rientri nel novero delle attività agricole connesse ai sensi dell'art. 2135 c.c. e, pertanto, debba essere ricondotta alle fonti produttive di reddito agrario.

Per via della sua natura di attività agricola connessa, la produzione di energia fotovoltaica presuppone un collegamento con l'attività agricola tipica, caratterizzata dalla presenza di un'azienda con terreni coltivati e distinti in catasto con attribuzione di rendita agraria.

Nello specifico devono sussistere tra l'attività di produzione di energia elettrica e l'attività agricola specifici criteri di connessione che consentano di evitare di attrarre al regime dei redditi agrari attività prive di un significativo rapporto con l'attività agricola.

A tal fine, il Ministero per le politiche agricole ha indicato i requisiti necessari per poter qualificare la produzione in parola come produttiva di reddito agrario secondo le seguenti indicazioni:

- a) la produzione e la cessione di energia fotovoltaica da parte di imprenditori agricoli è sempre produttiva di reddito agrario per la parte generata dai primi 200 Kw di potenza generata;
- b) per impianti di potenza superiore a 200 Kw, l'energia prodotta in eccesso rispetto alla detta soglia è produttiva di reddito agrario solamente se:
- gli impianti fotovoltaici sono integrati con le strutture esistenti sul fondo;
 - il volume d'affari derivante dallo svolgimento di attività agricole risulta superiore a quello derivante dalla produzione di energia eccedente il predetto limite;
 - l'imprenditore agricolo per ogni 10 Kw di potenza installata in eccesso rispetto alla franchigia, dimostri di coltivare 1 ettaro di terreno;

Diversamente, il reddito derivante dalla produzione e vendita tramite impianti che eccedano il limite sopra illustrato (200 Kw) e non soddisfino le condizioni di cui al punto b) costituisce per la parte eccedente reddito d'impresa.

Il regime fiscale applicabile alle imposte dirette di cui all'art. 1, comma 423 della legge 23 dicembre 2006, n. 266 non incide sulla disciplina Iva.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto la cessione di energia comporta l'applicazione dell'Iva nella misura ordinaria. L'aliquota Iva ridotta al 10% trova applicazione nei casi in cui la cessione rientra nei casi di cui al punto 103 della Tabella A, parte III del d.p.r. n.633 del 1972 ovvero quando la cessione di energia è effettuata per uso domestico, per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere ai clienti grossisti di cui all'art. 2, comma 5 del d.lgs. 16 marzo 1999, n.16.

Occorre soffermare brevemente l'analisi anche sul regime degli incentivi.

Ai fini delle imposte dirette la tariffa incentivante sarà:

- **irrilevante** nel caso di soggetto percettore, imprenditore agricolo, società semplice, ente non commerciale, società agricola titolare di reddito agrario;

- **rilevante** come contributo in conto esercizio ai sensi dell'art. 85 del Tuir, se il percettore è un imprenditore agricolo persona fisica, ente non commerciale o società semplice che produce e cede energia fotovoltaica al di fuori dei limiti stabiliti al punto b) del paragrafo precedente. Continuerà ad essere irrilevante per la parte riferibile all'energia prodotta entro i predetti limiti e si considererà produttiva di reddito agrario;
- **interamente rilevante** come contributo in conto esercizio ai sensi dell'art. 85 del Tuir, se la tariffa incentivante è percepita da società agricole che abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale e producono e cedono energia al di fuori dei limiti stabiliti al punto 2, oppure, se la tariffa è percepita da società di capitali o società di persone che non abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale.

Ai fini Iva, per le ragioni sopra esposte, la tariffa incentivante è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta¹⁴⁶.

* * *

3. INQUADRAMENTO COMUNITARIO COME ATTIVITÀ D'IMPRESA DELLA CESSIONE DI ENERGIA PRODOTTA IN ECCEDEXENZA.

Con la recente sentenza 20 giugno 2013 causa C-219/12 (*Fuchs*) i giudici della Corte di Giustizia Ue hanno ritenuto sussistere il requisito dell'attività economica ai sensi dell'art.9 della Direttiva n.112/2006/CEE in presenza della produzione e cessione di energia elettrica derivante da un impianto fotovoltaico da parte di un soggetto privato non imprenditore.

La pronuncia è stata ampiamente esaminata in precedenza a proposito della soggettività passiva Iva nel caso di operazioni occasionali, nella presente parte del lavoro sarà funzionale a comprendere l'approccio comunitario nella individuazione del requisito dell'imprenditorialità nel caso di utilizzo di un

¹⁴⁶ Circolare Agenzia delle Entrate 6 luglio 2009, n.32/E; Circolare Agenzia delle Entrate 19 luglio 2007, n.46/E.

impianto fotovoltaico destinato al fabbisogno abitativo con cessione dell'energia in eccesso.

Vale ricordare come nella sentenza venga rappresentato il caso concreto di un privato che installa un impianto fotovoltaico per la produzione di energia elettrica e stipula un contratto con l'ente pubblico della produzione e distribuzione di energia per la vendita del *surplus* energetico generatosi rispetto al suo fabbisogno.

Il contribuente aveva richiesto all'autorità fiscale austriaca di veder riconosciuta la sua natura di soggetto passivo d'imposta, in modo da poter così recuperare l'Iva versata in fase di acquisto dell'impianto e i costi ad esso relativi.

Il quantitativo di energia che l'impianto del sig. Fuchs era idoneo a generare era modesto, trattandosi di un piccolo impianto utile al fabbisogno domestico con la possibilità di cedere l'eventuale energia prodotta in eccesso con abbassamento dei costi, caratteristica questa che evidentemente consentiva di escludere l'ipotesi di una struttura organizzativa di natura imprenditoriale.

La Corte di Giustizia ha precisato che nel caso di specie la cessione di energia sarebbe stata effettuata con l'intento di ricavare introiti aventi carattere di stabilità, poiché vi è stata la percezione di una remunerazione come controprestazione dell'attività effettuata.

Dal fatto concreto era incontrovertibile che la cessione di energia avesse avuto come contropartita una remunerazione, dovendosi evidenziare che al fine dello sfruttamento del bene ciò che rileva è l'ottenimento di introiti e non l'aver generato profitti.

In aggiunta, le caratteristiche di durevolezza dell'impianto hanno consentito alla Corte di affermare che la cessione di energia non fosse stata un'operazione occasionale bensì abituale, potendo avvenire in maniera permanente, con l'ulteriore requisito della stabilità degli introiti che potrebbero derivare dalla

vendita di energia così come previsto dall'art. 9, paragrafo 1 della Direttiva 2006/112/CE.

In buona sostanza secondo le Corte ricorrevano tutti i requisiti per configurare un'attività economica secondo la disciplina comunitaria.

Infine, il fatto che l'energia effettivamente consumata fosse superiore a quella prodotta dall'impianto stesso non avrebbe inficiato sulla commercialità, in primo luogo, per la difficoltà nel calcolare l'effettivo differenziale, in secondo luogo, l'attività commerciale sarebbe in ogni caso stata posta in essere avendo il Sig. Fuchs ceduto tutta l'energia prodotta e dopo riacquistata quando la propria non era più sufficiente.

Analizzando in chiave comparata la posizione espressa dalla Corte di Giustizia e la prassi in materia di produzione fotovoltaica sopra richiamata può affermarsi come la Corte di Giustizia ha da sempre avuto un approccio coerente in termini di qualificazione dell'attività economica rilevando che *“le finalità ed i risultati dell'attività sono del tutto irrilevanti per la determinazione della sfera di applicazione della norma comunitaria ma al riguardo l'Amministrazione tributaria del Paese membro deve considerare una serie di elementi tra i quali la durata, l'entità della clientela, l'importo degli introiti e la natura dei beni. La valutazione deve coinvolgere il complesso di elementi o dati che caratterizzano il caso specifico al fine di stabilire se l'attività considerata sia diretta a realizzare introiti aventi carattere di stabilità”*.

Quanto alla natura del bene, per affermare che il proprietario lo utilizzi per l'esercizio dell'attività economica e quindi per realizzare introiti stabili è sufficiente che tale bene sia idoneo allo sfruttamento economico¹⁴⁷.

Nel caso di un bene utilizzabile sia per scopi economici che per scopi privati occorrerà analizzare le circostanze del suo sfruttamento per valutare se l'effettivo utilizzo è volto a generare introiti aventi carattere di stabilità. Più in dettaglio,

¹⁴⁷ Sentenza Corte di Giustizia UE 19 luglio 2012, causa C-263/11 (Enkler).

valido strumento di analisi ai fini dell'economicità è quello di valutare se il modo di sfruttamento del bene e quello di esercizio dell'attività economica denotino un impiego del bene stesso al fine di realizzare stabilmente introiti.

L'art. 4 del d.p.r. n.633 del 1972 ha avuto una modifica volta ad adeguare la normativa nazionale in materia di soggettività passiva d'imposta al concetto di attività economica di matrice comunitaria¹⁴⁸.

Tale modifica ha consentito di attrarre nell'ambito applicativo dell'Iva attività che – pur essendo organizzate in forma d'impresa – ne sarebbero rimaste escluse non rientrando in alcuna delle fattispecie dell'art.2195 c.c..

Come diretta conseguenza di ciò può affermarsi che nell'ambito della prospettiva nazionale, la presenza di una struttura organizzata rappresenta elemento sufficiente per dimostrare, in ossequio alla normativa comunitaria, la finalizzazione di una determinata attività al conseguimento di introiti aventi carattere di stabilità.

¹⁴⁸ Con il D.Lgs. 2 settembre 1997, n.313.

CAPITOLO IV

REGIME IVA APPLICABILE ALLA GESTIONE COLLETTIVA DEL RISPARMIO

1. INTERPRETAZIONE DELLA CGUE VOLTA AD ASSOGGETTARE AD IVA LE DIVERSE TIPOLOGIE DI SERVIZI OFFERTI A SECONDA DELLA NATURA DI GESTIONE PATRIMONIALE OVVERO DI AMMINISTRAZIONE DEL FONDO.

Nell'ambito del regime Iva applicabile alla gestione del risparmio l'articolo 135, paragrafo 1, lettera g) della Direttiva 2006/112/CE (precedente art.13, parte b), lettera d), punto 6 della Sesta Direttiva 77/388/CEE) prevede un regime di esenzione per la “*gestione dei fondi comuni di investimento quali sono definiti dagli Stati membri*”.

Ad ogni modo la norma comunitaria non fissa una definizione di fondi comuni di investimento.

In aggiunta il testo della Direttiva lascia intendere che il legislatore comunitario non volesse che nell'ambito del recepimento nazionale si venissero a creare delle differenziazioni nel sistema impositivo a seconda delle modalità di gestione dei fondi comuni di investimento.

La stessa Corte di Giustizia con sentenza 4 maggio 2006, C-169/04 (Abbey National Plc.) ha chiarito come il disposto comunitario debba intendersi riferito genericamente alla categoria degli organismi di investimento collettivo del risparmio senza distinzioni in ragione della loro forma giuridica. Più in dettaglio i giudici comunitari hanno rilevato come il regime di esenzione debba intendersi applicabile sia ai fondi a capitale fisso che a quello variabile poiché un'eventuale limitazione solo a quelli a capitale variabile ed assoggettamento in capo a quelli a capitale fisso altererebbe il principio di neutralità dell'imposta¹⁴⁹.

¹⁴⁹ Corte di Giustizia 8 dicembre 2005, causa C-280/04 (Jyske Finans A/S contro Skatteministeriet).

Sempre con la sentenza *Abbey National Plc.* ai fini dell'individuazione in chiave restrittiva della definizione di "fondi comuni di investimento" non può ritenersi neanche di aiuto il richiamo alla Direttiva sugli organismi di investimento collettivo del risparmio. La Direttiva del Consiglio n.1985/611/CEE del 20 dicembre 1985 che forniva una definizione comunitaria degli o.i.c.v.m. non era stata ancora armonizzata con la precedente Sesta Direttiva che prevedeva l'esenzione dall'imposta, poi, solo con le successive modifiche intervenute con Direttiva 2009/65/CE del 13 luglio 2009 si è avuta un'armonizzazione della terminologia comunitaria¹⁵⁰.

Mentre per quanto riguarda la nozione di fondi comuni d'investimento la Direttiva rinvia agli Stati membri, nel caso del concetto di gestione la norma comunitaria all'art.135, paragrafo 1, lettera g) fornisce essa stessa una nozione con la finalità di far sì che i singoli ordinamenti non ne modifichino il contenuto, rendendo pertanto tale significato autonomo da eventuali disallineamenti tra Stati¹⁵¹.

Sin dalle sentenze 12 giugno 2003, causa C-275/01 (*Sinclair Collis Ltd e Commissioners of Customs & Excise*) e 20 novembre 2003, causa C-8/01 (*Assurandør-Societetet contro Skatteministeriet*) la Corte di Giustizia ha adottato un'interpretazione restrittiva di esenzione volta a preservare la finalità principale che è quella di incentivo all'investimento da parte dei piccoli investitori; obiettivo questo perseguibile attraverso il rispetto del principio di neutralità Iva nella scelta in capo all'investitore tra l'investimento diretto in titoli e quello in organismi di investimento collettivo.

In ottemperanza a tale finalità le operazioni coperte dall'esenzione sono quelle che attengono specificamente all'attività degli o.i.c.v.m. quali le funzioni di gestione di portafogli e di amministrazione indicate nell'allegato II della Direttiva del Consiglio 1985/611/CEE del 20 dicembre 1985.

¹⁵⁰ Corte di Giustizia sentenza 28 giugno 2007, C-363/05 (*JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc e The Association of Investment Trust Companies contro The Commissioners of HM Revenue and Customs*).

¹⁵¹ Corte di Giustizia sentenza 4 maggio 2006, C-169/04 (*Abbey National Plc.*)

La Corte di Giustizia¹⁵² ha specificato come la definizione di gestione dei fondi comuni vada ricondotta alla natura delle prestazioni fornite dovendosi prescindere dal prestatore o dal destinatario del servizio oltre al fatto che nella “gestione” del fondo possono essere inclusi diversi servizi distinti tra loro, rientranti comunque nell’attività propria di gestione.

Quanto sinora detto vale anche nel caso di affidamento di servizi ad un gestore esterno poiché, sempre a parere della Corte, l’eventuale diverso trattamento causerebbe un’alterazione del principio di neutralità mentre, così facendo, gli operatori sono liberi di scegliere il modello organizzativo più conveniente senza vedere precluso il regime di favore dell’esonazione.

Proprio in riferimento all’affidamento all’esterno dei servizi si necessitano alcune specificazioni, posto che su tale aspetto si sono sviluppati i recenti cambiamenti sul fronte della prassi nazionale.

La Corte¹⁵³ specifica che i servizi per beneficiare dell’esonazione devono formare un insieme distinto, idoneo ad assolvere le funzioni specifiche ed essenziali dell’attività di gestione del fondo comune d’investimento con la conseguenza che mere prestazioni materiali o tecniche non possono beneficiare dell’esonazione.

Scendendo nell’analisi concreta dell’esonazione in funzione dei servizi offerti la Corte ha ritenuto che:

- debbono considerarsi esenti i servizi di gestione amministrativa e contabile dei fondi forniti da un gestore esterno qualora possano essere ricondotti ad un insieme distinto e siano essenziali al corretto funzionamento del fondo stesso;
- sono esenti i servizi di consulenza sulle strategie di investimento forniti da un terzo alla società che gestisce il fondo¹⁵⁴;

¹⁵² Corte di Giustizia sentenza 4 maggio 2006, C-169/04 (Abbey National Plc.)

¹⁵³ Corte di Giustizia sentenza 4 maggio 2006, C-169/04 (Abbey National Plc.)

¹⁵⁴ Corte di Giustizia 7 marzo 2013, causa C-275/11 (GFBK Gesellschaft für Borsenkommunikation mbh contro Finanzamt Bayreuth)

- debbano escludersi dall'esenzione le funzioni di depositario degli organismi di investimento collettivo, poiché tali funzioni non possono essere ricondotte alla gestione degli organismi di investimento collettivo e ineriscono, invece, al controllo ed alla sorveglianza dell'attività.

Quanto infine alle caratteristiche della massa patrimoniale gestita la Corte di Giustizia¹⁵⁵ ha ribadito che nel regime previsto per gli organismi di investimento collettivo del risparmio debbano essere ricondotti i fondi pensione con un risparmio investito secondo principi di ripartizione dei rischi, purché il rischio degli investimenti ricada sugli affiliati.

Al contrario un fondo d'investimento in cui confluiscono gli attivi di un regime di pensioni di anzianità non è considerabile come fondo comune qualora gli affiliati non sopportino il rischio della gestione del fondo¹⁵⁶.

* * *

2. REGIME DI ESENZIONE IVA PREVISTO DALLA NORMATIVA NAZIONALE IN RECEPIMENTO DEL DISPOSTO COMUNITARIO, RECENTE INTERPRETAZIONE DELLA PRASSI.

L'art.10, comma 1, numero 1) del d.p.r. n.633 del 1972 prevede che è esente dall'imposta "*la gestione di fondi comuni di investimento*".

La norma nella sua impostazione ricalca l'art.13, lettera b) punto d) della Sesta Direttiva n.77/388/CE, ora art.135, paragrafo 1, lettera g) della Direttiva 2006/112/CE a seguito di rifusione nel quale è disposta l'esenzione relativamente alla "*gestione di fondi comuni d'investimento quali sono definiti dagli Stati membri*".

Come detto al precedente paragrafo sia l'art. 13 della Direttiva sia l'art.10 del d.p.r. n.633 del 1972 non forniscono una definizione specifica di "*gestione di fondi*".

¹⁵⁵ Corte di Giustizia 13 marzo 2014, causa C-464/12, (ATP PensionService A/S contro Skatteministeriet).

¹⁵⁶ Corte di Giustizia 7 marzo 2013, causa C-424/11 (Wheels Common Investment Fund Trustees Ltd e altri contro Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs).

comuni di investimento”; in aggiunta anche nel Decreto Legislativo n.58 del 1998 (Testo Unico della Finanza) non è ravvisabile alcuna definizione.

L’art. 5, comma 2 della Direttiva del Consiglio n.1985/611/CEE del 20 dicembre 1985 nel fornire una definizione comunitaria degli o.i.c.v.m. prevede un elenco delle funzioni comprese nella gestione dei fondi comuni:

- gestione degli investimenti;
- amministrazione, che include a sua volta: 1. servizi legali e contabili relativi alla gestione del fondo; 2. servizio di informazione per i clienti; 3. valutazione e determinazione del prezzo; 4. controllo dell’osservanza della normativa applicabile; 5. tenuta del registro dei detentori di quote; 6. distribuzione dei proventi; 7. emissione e riscatto delle quote; 8. regolamento dei contratti; 9. tenuta dei libri;
- commercializzazione.

In un’ottica ricostruttiva delle funzioni attribuibili alla gestione dei fondi comuni la Corte di Giustizia con la sentenza 4 maggio 2006, causa C-169/04 (Abbey National Plc.) ha statuito come non rientri nella definizione di “gestione” quella del depositario (*ex artt. 7, nn. 1 e 3 e 14, nn.1 e 3 della Direttiva n.85/611/CEE*) vale a dire il soggetto terzo che ha la custodia del patrimonio ed esercita “*le funzioni di controllo e sorveglianza*”.

Proprio partendo da questa ricostruzione si può comprendere l’evoluzione nell’ordinamento tributario italiano dell’assoggettamento ad Iva di alcune operazioni rientranti nella “gestione” dell’organismo di investimento collettivo del risparmio.

In ottemperanza al dato letterale dell’art. 10 del decreto Iva la disciplina sulla gestione degli o.i.c.v.m. ha beneficiato dapprima di un regime di esenzione integrale dall’imposizione.

Con la Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate 20 aprile 2007, n.75/E è stata prevista un' esenzione Iva per le prestazioni di servizi indispensabili alla gestione del fondo, anche se rese da soggetto terzo; mentre sono state ritenute come imponibili quelle autonome e distinte rispetto alla gestione ordinaria.

Più chiaramente nel documento di prassi veniva previsto che *“relativamente alla nozione di gestione di fondi comuni di investimento contenuta all' art.13, B, lettera d), n.6 della VI Direttiva Iva, la Corte di Giustizia Europea ha recentemente espresso il proprio parere con la sentenza 4 maggio 2006, causa C-169/04 – Abbey National plc. In tale contesto, in particolare, è stato precisato che la nozione di gestione sopra descritta rappresenta una nozione autonoma del diritto comunitario di cui gli Stati membri non possono modificarne il contenuto e che in tale nozione rientrano i servizi di gestione amministrativa e contabile dei fondi forniti da un gestore esterno, qualora formino un insieme distinto, valutato globalmente, e siano specifici ed essenziali per la gestione di tali fondi. Non vi rientrano, viceversa, le prestazioni corrispondenti alle funzioni proprie rese dalla banca depositaria, giacché tali funzioni attengono non alla gestione dei fondi comuni di investimento, bensì al loro controllo ed alla loro sorveglianza”*.

Dalla prassi e dalla Corte di Giustizia da essa richiamata è chiaro come le attività da assoggettare a tassazione e da “espungere” dai corrispettivi complessivi per i servizi di gestione resi dal terzo fossero quelli di controllo e di sorveglianza da parte del depositario.

Il problema pratico era rappresentato dal fatto che in presenza di un unico corrispettivo relativo alle diverse prestazioni fornite dalla banca depositaria non fosse possibile distinguere correttamente la parte relativa alle attività di controllo.

A fronte di tale difficoltà l' Agenzia delle Entrate ha intensificato l' attività di accertamento assoggettando a tassazione come imponibili gli interi ammontari delle commissioni percepite dalle banche depositarie.

Per porre fine ad un inasprimento dell'attività accertativa dell'Ufficio, che comportava riprese a tassazione anche di attività propriamente da ritenere come esenti, l'Amministrazione con la successiva Risoluzione 97/E del 17 dicembre 2013 ha previsto un particolare sistema di tassazione.

Più in particolare con tale documento di prassi veniva statuito che - sulla base di un'articolata attività di indagine - nel caso di un corrispettivo unitariamente pattuito a fronte dei diversi servizi (imponibili ad Iva ed esenti da imposta) resi dalla banca depositaria, l'incidenza delle prestazioni imponibili potesse essere quantificata nella misura percentuale del 28,3 per cento del corrispettivo stesso.

Tale percentuale di imponibilità era stata ottenuta attraverso i dati delle prestazioni fornite dalle banche depositarie italiane con l'intento di quantificare l'incidenza delle prestazioni di controllo sul valore complessivo del servizio offerto e, di conseguenza, la parte di detti servizi da assoggettare ad Iva.

L'Agenzia, per mezzo della risoluzione, scomponendo nelle singole componenti il servizio complesso prestato dalla banca depositaria e determinava una percentuale tra l'ammontare delle risorse allocate alla funzione di controllo (al numeratore) e quelle relative al totale dei servizi di banca depositaria (denominatore) in modo da ricavare la quota di attività imponibili Iva.

A seguito della modifica intervenuta per effetto del D.Lgs. n.71/2016 si è venuta a creare un'incertezza normativa non sanata dalla recente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.97/E del 6 aprile 2018.

Il Decreto ha recepito la direttiva 2014/91/UE modificando l'art.48 del D.Lgs. n.58/1998 (TUF) eliminando la possibilità per le società di gestione del risparmio di affidare alla banca depositaria il calcolo del valore della quota delle parti degli OICR, il c.d. regime dell'affidamento per il calcolo del Net Asset Value (NAV).

Tale modifica ha prodotto come risultato la necessità in capo alla società di gestione di esternalizzare a soggetto diverso dall'istituto di credito depositario il calcolo del valore della quota del fondo.

Per mezzo del quesito formulato nella risoluzione le associazioni di categoria sostenevano la validità del metodo adottato con la precedente risoluzione n.97/E del 17 dicembre 2013 ritenendo, in particolare, come corretta la percentuale di imponibilità determinata sulla base dell'operatività dei diversi soggetti del settore.

Al contrario, ritiene l'Ufficio che per mezzo della esternalizzazione del calcolo imposta dalla legge verrebbe meno una delle attività considerate ai fini della forfetizzazione inclusa nella categoria dei servizi indistinti che deve fornire la banca depositaria. Così facendo vengono alterati i criteri di calcolo della percentuale di imponibilità prevista dalla risoluzione del 2013.

In conclusione con la risoluzione del 2018 viene affermata la non adeguatezza della percentuale del 28,3% per quantificare le operazioni da assoggettare ad Iva rispetto alle esenti, tale percentuale era, come detto, inclusiva del modello del calcolo del Nav con affidamento al depositario.

Il recente documento di prassi auspica un aggiornamento del regime Iva delle banche depositarie nei confronti delle società di gestione del risparmio, ipotizzando la possibilità di poter fornire distinta evidenza dei corrispettivi percepiti dagli stessi depositari con evidenziazione dei diversi servizi resi e il regime Iva a cui devono essere assoggettati.

A riprova dell'incertezza normativa generatasi per il periodo d'imposta 2017 l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto un'apposita esimente dall'irrogazione di sanzioni amministrative *ex art. 6, comma 2 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n.472.*

RIFLESSIONI CONCLUSIVE

Per mezzo di tale elaborato si è tentato di dare un'interpretazione diversa di un tema classico nell'imposta sul valore aggiunto quale il concetto d'impresa.

Il punto di partenza per l'analisi è stata imprescindibilmente la Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1997, n. 77/388/CE alla quale si deve l'introduzione dell'Imposta sul valore aggiunto e la successiva elaborazione della Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, contenente la rielaborazione della previgente VI direttiva.

Ai fini della comprensione e dell'applicazione della disciplina europea si è rivelata determinante l'analisi dei criteri interpretativi forniti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE che ha indirizzato l'opera del legislatore nazionale in merito al recepimento delle norme comunitarie e contribuito alla realizzazione delle finalità sottese all'ordinamento europeo.

Il piano della ricerca si è focalizzato poi sullo studio del concetto di impresa ai fini della soggettività Iva operando la necessaria analisi comparata tra la disciplina nazionale (art. 4 del d.p.r. n.633/1972) ed il portato della normativa e della giurisprudenza di fonte comunitaria.

La definizione di impresa ricavabile dalla disciplina comunitaria si caratterizza per la maggiore ampiezza data dal disposto degli artt. 9 e 13 della direttiva (2006/112/CE) in base al quale è soggetto passivo chiunque eserciti in modo indipendente un'attività economica, dovendosi intendere con tale definizione tutte le attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, comprese quelle estrattive e agricole e le professioni liberali e assimilate, nonché lo sfruttamento di beni materiali o immateriali per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

La rilevanza delle attività enumerate, e dunque la loro natura economica, è fissata dalla normativa comunitaria in termini oggettivi prescindendo dallo scopo o dai risultati delle stesse, inoltre non viene fatta alcuna menzione al requisito

dell'organizzazione, essendo l'accento posto solamente sulla stabilità degli introiti ricavabili dalle predette attività e non anche sullo svolgimento delle stesse con un apparato, più o meno permanente di mezzi, persone e regole di funzionamento.

Le pronunce confermano l'ampiezza della definizione comunitaria del requisito soggettivo, a tal fine si è analizzato quanto deciso con le sentenze 13 giugno 2013, C-62/12 Kostov e 20 giugno 2013, C-219/12 Fuchs con cui, nel primo caso si è avuto il riconoscimento della soggettività passiva Iva in presenza di una prestazione svolta occasionalmente da un soggetto passivo; nel secondo si è ritenuto soggetto passivo Iva un privato che ha ceduto energia prodotta in *surplus* da un impianto fotovoltaico ad uso domestico.

I giudici europei hanno chiarito come nel contesto del tessuto normativo che regola il mercato unico europeo, deve ritenersi impresa qualsiasi “*entità esplicante un’attività economica, indipendentemente dallo stato giuridico e dal suo modo di finanziamento*” (CGCE 23 aprile 1991, causa C-41/90 Hofner e Elser c, Macroton) con l’ulteriore precisazione che “*costituisce un’attività di natura economica qualsiasi attività che partecipi agli scambi economici, anche a prescindere dalla ricerca di profitto*” con esclusione solo di quelle che costituiscano esercizio di poteri autoritativi riservati *ex lege* ad autorità pubbliche, ovvero siano svolte in adempimento di funzioni di carattere essenzialmente sociale (CGUE 16 settembre 2008, causa C-288/07).

Contrapposto all'impostazione comunitaria è l'approccio soggettivistico adottato dal legislatore nazionale per mezzo del d.p.r. n. 633 del 1972 con cui viene sdoppiata la nozione di soggetto passivo definendo l'esercizio di impresa come lo svolgimento per professione abituale, anche se non esclusiva, delle attività commerciali o agricole previste dagli artt. 2135 e 2195 c.c., pur in mancanza di organizzazione in forma di impresa nonché, se l'organizzazione in forma di impresa sussiste, delle prestazioni non contemplate dall'art. 2195 c.c. (art.4 del d.p.r. n.633/1972).

Degno di nota nell'analisi della disciplina è stato l'ampliamento che il legislatore italiano ha operato nella soggettività passiva Iva rispetto alla categoria del reddito d'impresa, essendo la definizione di impresa agricola ai fini Iva (art.4 del d.p.r. n.633/1972) più ampia rispetto a quella fornita dall'art.55 del Tuir, includendo lo svolgimento di tutte le attività di cui all'art.2135 c.c..

Si è visto come in base alla normativa nazionale l'impresa si perfeziona se vengono realizzate due condizioni (presupposto oggettivo e soggettivo) l'una attinente all'effettuazione di una cessione di beni e/o prestazione di servizi, così come previsto dagli artt. 2 e 3 del d.p.r. n.633/1972, l'altra alla circostanza che tali operazioni siano svolte nell'esercizio di un'impresa o di un'arte e professione *ex* artt. 4 e 5 del medesimo decreto.

Il secondo comma dell'art.4 del d.p.r. n.633/1972 regola il caso in cui sotto il profilo soggettivo, la forma collettiva di esercizio dell'impresa sia idonea a far presumere in via assoluta la natura imprenditoriale dell'attività quando cioè l'attività d'impresa sia svolta da un ente societario o, da un ente che abbia, comunque, ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività d'impresa. E' il caso questo delle operazioni realizzate da società commerciali o da altri enti che abbiano per oggetto esclusivo o principale un'attività commerciale o agricola.

Proprio la presunzione assoluta, di cui al comma 2 dell'art. 4 del decreto citato, in base alla quale si considerano effettuate nell'esercizio di impresa le operazioni realizzate da enti commerciali di natura societaria, rende evidente come il legislatore italiano, approfittando degli spazi di libertà concessi dal legislatore comunitario nell'attuazione della direttiva, abbia introdotto e conservato delle peculiarità che non trovano corrispondenza nella VI direttiva CEE e che sollevano legittime perplessità.

Particolare attenzione è stata posta nel corso della ricerca all'analisi della disciplina relativa al regime Iva applicabile alle attività esercitate dagli enti

pubblici in generale e nel caso specifico quelle esercitate in veste di pubblica autorità.

Il riferimento è alla disciplina nazionale prevista dall'art.4, comma 5 del d.p.r. n. 633/1972 in cui vengono specificatamente elencate attività che debbono considerarsi in ogni caso commerciali anche se esercitate da enti pubblici. Tra le attività ritenute come in ogni caso commerciali possono elencarsi a titolo esemplificativo ma non esaustivo la cessione di beni nuovi prodotti per la vendita, l'erogazione di acqua, i servizi di fognatura e depurazione, la somministrazione di gas ed energia elettrica, la gestione di fiere ed esposizioni commerciali, spacci aziendali, mense e la somministrazione di pasti. In tutti questi casi l'assoggettamento ad Iva presuppone comunque una corrispettività della cessione o prestazione.

Il medesimo comma 5 dell'art.4 citato specifica inoltre come non debbano essere considerate attività commerciali le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità.

L'articolo nella sua attuale formulazione a seguito della modifica intervenuta nel 2012 è frutto del tentativo di integrazione con il disposto dell'art.13, paragrafo 1 della direttiva 2006/112/CE il quale esclude da tassazione le attività esercitate dagli enti pubblici in quanto pubbliche autorità, anche se in relazione ad esse percepiscono diritti, canoni, contributi, ecc. salvo quando il mancato assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa rilevanza.

In altre parole si è dimostrato come l'approccio comunitario all'assoggettamento o non assoggettamento ad Iva delle operazioni effettuate dagli enti pubblici non viene ricondotto all'aspetto formale dell'inclusione dell'attività da essi svolta nell'ambito della funzione istituzionale, ovvero al di fuori di essa, preferendosi come criterio per l'assoggettamento ad imposta quello della eventuale distorsione

della concorrenza che il mancato assoggettamento ad Iva dell'attività istituzionale dell'ente pubblico potrebbe comportare.

L'intervento del legislatore italiano si dimostra lacunoso laddove non individua il concetto di "attività di pubblica autorità" rilevante ai fini Iva. In proposito è stata necessaria l'analisi delle pronunce della CGUE laddove si è precisato che l'attività è irrilevante se "*esercitata nell'ambito di un regime giuridico proprio degli enti pubblici. Ciò si verifica quando l'esercizio di tale attività implica l'uso di poteri propri della pubblica autorità*" (sentenza 14 dicembre 2000, C-446/98 Fazenda Publica; sentenza 16 settembre 2008, C-288/07 Isle of Wight Council).

Tentando di ravvisare nel diritto nazionale i criteri per l'individuazione delle attività svolte in veste di pubblica autorità ci si accorge di come il legislatore italiano faccia ricorso a criteri predeterminati ed astratti che fanno perno sulla qualificazione istituzionale del soggetto che pone in essere l'attività e che purtroppo tradiscono la *ratio* della disciplina comunitaria volta a riconoscere la soggettività passiva Iva solo a coloro che, a seguito di una verifica in concreto, esercitino un'attività economica rilevante sul mercato concorrenziale.

Ulteriore analisi specifica nell'ambito della ricerca ha riguardato la riconducibilità alla nozione di attività economica, con conseguente assoggettamento ad Iva, delle cessioni di energia da fonti rinnovabili poste in essere sia da soggetti privati sia da soggetti nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Nell'indagine particolare attenzione è stata dedicata al regime fiscale applicabile all'imprenditore agricolo, distinguendo i casi in cui la produzione e successiva cessione di energia rientrino nel novero delle attività connesse *ex art. 2135 c.c.*, con conseguente riconducibilità alla categoria del reddito agrario (in merito la recente sentenza della Corte Costituzionale 24 aprile 2015, n.66), da quelli in cui l'attività debba essere ricondotta al regime del reddito d'impresa.

Il progetto si è focalizzato poi sul regime fiscale applicabile alla produzione di energia da parte di persone fisiche (nel caso del fotovoltaico) distinguendo

L'utilizzo degli impianti per soli fini privati da quello della produzione dell'energia da parte di una persona fisica in eccedenza rispetto ai consumi privati o non al servizio dell'abitazione o della sede.

Nel primo caso in base alla normativa nazionale non sussiste un assoggettamento ad Iva per assenza dei requisiti oggettivi e soggettivi; nel secondo l'assoggettamento ad imposta sul valore aggiunto ricorre solo nei casi di impianti superiori ad una determinata soglia di Kw prodotti ovvero di impianto non al servizio dell'abitazione o dell'ente, mentre la normale vendita di energia prodotta in eccesso rispetto ai consumi privati non configura un'attività commerciale abituale con conseguente assenza del requisito soggettivo Iva.

L'analisi della disciplina è stata condotta alla luce della normativa comunitaria e della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea al fine di delineare il quadro dell'armonizzazione del sistema impositivo nazionale.

Recente è la sentenza 20 giugno 2013 causa C-219/12 con cui i giudici della Corte di Giustizia Ue hanno ritenuto sussistere il requisito dell'attività economica ai sensi dell'art.9 della Direttiva n.112/2006/CEE in presenza di un'attività di produzione e cessione di energia elettrica derivante da un impianto fotovoltaico da parte di un soggetto privato (non imprenditore).

La peculiarità di tale decisione rispetto alla disciplina nazionale italiana risiede nel fatto che secondo i giudici della Corte lo sfruttamento di un impianto fotovoltaico installato sopra ad un'abitazione, la cui energia prodotta è inferiore alla quantità di energia complessivamente consumata per uso privato dal gestore, configura un'attività economica rilevante ai fini Iva in virtù della cessione in rete a fronte di un corrispettivo, ricorrendo il requisito della stabilità nella realizzazione degli introiti.

Ultimo aspetto che è stato affrontato ha riguardato il regime Iva applicabile alla gestione collettiva del risparmio. La norma nazionale (art.10 del d.p.r. n.633/1972) prevede un regime di esenzione Iva per le operazioni relative alla gestione dei

fondi comuni di investimento recependo sostanzialmente il disposto dell'art.13 della VI direttiva. Ad ogni modo la giurisprudenza della Corte di giustizia ha iniziato a teorizzare un regime differenziato in base alla tipologia di servizi offerti a seconda che si tratti di servizi necessari alla gestione patrimoniale ovvero di custodia o di amministrazione, ritenendo come per i primi viga l'esenzione Iva mentre i secondi si necessiti di un'apposita verifica sulla loro riconducibilità diretta all'attività finanziaria. Con sentenza 4 maggio 2006, C-169/04 Abbey National Plc. si è affermato il principio in base al quale per essere considerate operazioni esenti *“i servizi di gestione amministrativa e contabile dei fondi forniti da un gestore esterno devono formare un insieme distinto, valutato globalmente, che abbia l'effetto di adempiere le funzioni specifiche ed essenziali del servizio”*.

Significativo è il recente adeguamento nazionale al portato comunitario. L'Amministrazione a seguito dell'incertezza normativa ha tentato di mettere ordine nella disciplina con la recente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.97/E del 6 aprile 2018 sul problema, in particolare, della corretta percentuale di imponibilità da determinare sulla base dell'operatività dei diversi soggetti del settore.

Il recente documento di prassi auspica un aggiornamento del regime Iva delle banche depositarie nei confronti delle società di gestione del risparmio, ipotizzando la possibilità di poter fornire distinta evidenza dei corrispettivi percepiti dagli stessi depositari con evidenziazione dei diversi servizi resi e il regime Iva a cui devono essere assoggettati.

Significativo il fatto che a riprova dell'incertezza normativa generatasi per il periodo d'imposta 2017 l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto un'apposita esimente dall'irrogazione di sanzioni amministrative *ex art. 6, comma 2 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n.472*.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- Centore P. “La nuova IVA europea e nazionale. L’evoluzione verso il regime definitivo”, Ipsoa Milano, 2011;
- Sacchetto, “Il diritto comunitario e l’ordinamento tributario italiano”, in AA.VV., “Dalle costituzioni nazionali alla costituzione europea” a cura di Pezzini e Sacchetto, Milano, 2001;
- Capotosti, “Questioni interpretative della attuale giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra diritto interno e diritto comunitario, in Giurisprudenza Costituzionale, 1987, I, 3818;
- Celotto, “La Corte Costituzionale ribadisce l’idoneità delle norme comunitarie a derogare a norme di rango costituzionale ... ma lascia aperti notevoli problemi teorici”, Giurisprudenza Costituzionale, 1995, III, 4136;
- Perrone, “L’Armonizzazione dell’Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l’affidamento del contribuente”, Rassegna Tributaria, 2006, 423 ss.;
- P. Selicato, Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin 1990, II, 66 ss.;
- Miceli, Attività illecite ed esenzioni nel sistema Iva, Rivista di Diritto Tributario, 2002, II, p.522;
- Falsitta, Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Padova, 1999, 433;
- Carinci "Rassegna Tributaria" n. 1 del 2010, pag. 278;
- Della Valle “Tassa sul lusso: la Corte di Giustizia completa l’epitaffio”, Corriere Tributario, n.3 del 2010, p.201;
- Tesauro, Diritto Comunitario, Padova, 2012;
- Sacchetto, I redditi da lavoro autonomo, Milano, 1984, p.280;
- Filippi, L’imposta sul valore aggiunto, in AA.VV. trattato di diritto tributario diretto da Amatucci, Padova, IV, 1994, 225;
- Fantozzi, Imprenditore ed impresa nelle imposte sui redditi e nell’Iva, Milano, 1982, 37;

- Cecamore, Valore aggiunto, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., Torino, 1999, IV, 354;
- Sammartino, Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva, Milano, 1975, 55;
- Bosello, Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto, in Riv. Dir. Fin., 1978, 441;
- Zizzo, L'imposta sul valore aggiunto, in Falsitta, Manuale di diritto tributario, Padova, 1998, 431;
- Ingrosso, Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa, in Rivista di diritto tributario, 1993, 74;
- Oppo, Impresa e imprenditore. I) Diritto commerciale, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1989, XVI, 6;
- Codice Imposta sul valore aggiunto Ipsoa sub art.4 d.p.r. n.633/1972;
- Galgano, Imprenditore, in Dig. disc. priv. sez. comm., Torino, VII; 1992, 7;
- Buonocore, Imprenditore (dir. priv.), in Enc. dir., Milano, 1970, XX, 1970, 518;
- Lupi, Imposta sul valore aggiunto, in Enciclopedia Treccani, Roma, XVII, 1989, 7;
- Fedele, Profili fiscali delle società di persone, in Riv. not. 1988, I, 550;
- Potito, Le imposte indirette sugli affari, Milano, 1995, 129;
- Filippi, Valore aggiunto, in Enc. Dir., Milano, 1994, 137;
- Melis, Atti preparatori, esercizio di attività economiche e detrazione Iva, Rivista di Diritto Tributario, 1996, 902;
- De Mita, Appunti di diritto tributario, Milano, 1997, 367;
- Filippi, Le cessioni dei beni nell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 1984, 68;
- Gallo Orsi – Jona Celesia, Iva – Impresa e professionista, Torino, 1974, 69-70;
- Interdonato, Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori, Milano, 2004, 63 ss.;
- Perrone, Consorzi e società consortili, Rass. Trib. 1988, I, 235 ss.;
- Bosello, Consorzi tra imprenditori, Enc. Giur., Roma, 1988, 1 ss.;
- Boria, Il sistema tributario, Torino, 2008, 635;

- Gaffuri, L'Iva e le società immobiliari secondo la nuova disciplina, in *Giur. Comm.*, 1975, I, 476;
- Antonini, Norma di legge, standard giuridico e risoluzione ministeriale, in *Riv. Dir. Fin.*, 1979, I, 439-441;
- Gallo, La natura ai fini fiscali dell'ente che ha conferito ad una S.p.A. la propria azienda creditizia, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, I, 539;
- Della Valle, Iva: l'ente che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, in *Rass. Trib.*, 1999, 1006;
- Zizzo, Reddito delle persone giuridiche (imposta sul), in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I, 619;
- Interdonato, Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, 223;
- Schiavolin, I soggetti passivi, in Tesauro, *Giur. Sist. Dir. Trib. Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, 90;
- Giovanardi, La determinazione dell'oggetto esclusivo o principale negli enti non societari, 1995, I, 19;
- Gallo, I soggetti del libro primo del codice civile e l'irpeg: problematiche e possibili evoluzioni in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, 348;
- Sacchetto, L'imposizione degli enti non commerciali nel testo unico, in *Circ. Corr. Trib.*, 8, 1989, 32;
- Belli Contarini, Osservazioni a margine dei principi che regolano il regime impositivo degli enti non commerciali, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, 378;
- Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, 256,
- Lupi, Le società di mero godimento tra irrilevanza Iva e autoconsumo, *Rassegna Tributaria*, 1998, 1, 13;
- Uricchio, I redditi prodotti in forma associata e le società senza impresa, 1990, I, 271, ss.; Gallo, Problemi fiscali della fusione, in *Fisco*, 1992, 7573;
- Perrone, Società immobiliari, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, 1038;

- Giovannini, Le società immobiliari di godimento nell'Iva, 1993, I, 1987, ss.;
- Ragucci, Società immobiliari ed esercizio di attività d'impresa: il problema della detrazione dell'Iva, in Riv. Dir. Fin., 1993, II, 34 ss.;
- Zizzo, Società senza impresa e detrazione dell'Iva sugli acquisti, in Riv. Dir. Trib., 1995, II, 227 ss.;
- Stevanato, Atti di organizzazione, società senza impresa e detrazione dell'Iva, in Giur. It., 1995, III, 74;
- Comelli, La società senza impresa nella disciplina dell'Iva, in GT- Riv. Giur. Trib., 1997, 879, ss.;
- Bosello, L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana, in Riv. Dir. Trib. 1997, I, 705 ss.;
- Pistone, Il processo di armonizzazione in materia di Iva ed i limiti alla derogabilità della normativa comunitaria, in Riv. Dir. Trib., 1997, II, 796 ss.;
- Fregni, Obbligazione tributaria e codice civile, Torino, 1997, 42;
- Deotto – David, La disciplina Iva dei beni di comodo, in Corr. Trib., 1998, 895;
- Cordeiro Guerra, L'imposta sul valore aggiunto, in Russo, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Milano, 2002, 211;
- Fazzini, La riforma dell'Iva, in Fisco, 1998, 9296;
- Ferrario, Le società holding nell'imposizione sul valore aggiunto tra ordinamento comunitario ed ordinamento interno, 2002, I, 771 ss.;
- Tassani, Società holding e diritto di detrazione nel sistema comunitario e nazionale, Riv. Dir. Trib., 2010, IV, 49 ss.;
- Salvini, La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali, in Studi in onore di Victor Uckmar, vol. II, Padova, 1997, 1065;
- Monaco, Le attività finanziarie tra esenzione ed esclusione nella disciplina dell'Iva: l'interpretazione della Corte di Giustizia Cee, in Riv. Dir. Fin. 1998, II, 9 ss.;

- Tesauro, Appunti sulla illegittimità comunitaria delle norme Iva relative agli enti pubblici, in Boll. Trib., 1987, 1759;
- Gasparini Berlingieri, Gli enti non commerciali, in Tesauro Giur. Sist. Dir. Trib. L'imposta sul valore aggiunto cit., 193;
- Frignani, Waelbroeck, Disciplina della concorrenza nella CE, 1996, 146, 147;
- Mengozzi, Il diritto comunitario, 341;
- Santa Maria, Diritto commerciale comunitario, 1990, 313 ss.;
- Pappalarardo, La politica di concorrenza, in Pennacchini – Monaco – Ferrari Bravo – Puglisi, Manuale di diritto, vol. II, 341 ss.;
- Frignani, Waelbroeck, Disciplina della concorrenza nella CE, 1996, 7;
- Frignani, Politiche comunitarie. III) Politica sulla concorrenza, in Enc. Giur. Treccani, XXIII, Roma, 1990, 1;
- Interdonato, Gli Imprenditori, in Tesauro, L'imposta sul valore aggiunto, 2001, 129;
- Stradini, L'imponibilità ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dei proventi illeciti: tra norme interne e principi comunitari, in Rass. Trib., 2007, 1197;
- Proto, L'orientamento della Corte di Giustizia UE e la tassazione delle attività illecite, in Rass. Trib., 1999, 1292;
- Giorgi, Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 2005, 53;
- Farmer, Lyal, EC Tax Law, 109;
- Berlin, Droit fiscal communautaire, 225;
- Falsitta, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, 428-429;
- Dir. Prat. Trib., 1996, II, 731 ss., nota di Fercola, Note in merito al diritto alla detrazione da parte delle cosiddette "società senza impresa";
- Dir. Prat. Trib., 1991, II, 586 ss., nota di Olivieri, L'applicazione dell'Iva agli enti pubblici ed il contenuto dispositivo della VI direttiva comunitaria;
- Bertolissi, Gli enti pubblici tra Corte di Giustizia Cee e legislatore nazionale, in Corr. Trib., 1989, 3274 e 3275;

- Avvantaggiati, L'Iva degli enti locali, il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Cee e l'intervento in giudizio di altri comuni interessati, Dir. Prat. Trib., 1988, II, 512 ss. con nota di Braccioni, Iva ed enti pubblici non economici alla luce delle direttive comunitarie;
- Centore, L'attrazione delle operazioni occasionali nella sfera dell'attività economica in L'Iva, 2013, 11 ss.;
- Centore, Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria, Cap.2, 2012, 157 ss.;
- Marasà, Lucro, mutualità e solidarietà nelle imprese. Giur. Comm. 2012, 197 ss.;
- Antonini, Considerazioni sull'imposizione degli enti pubblici non economici, Riv. Dir. Fin. Sc.fin., 1978, I, 582 ss.;
- Nuzzo, Questioni in tema di tassazione di enti non economici, Rass. Trib., 1985, I, 110 ss.;
- Gallo, I soggetti del Libro I del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni, Riv. Dir. Trib., 1993, 348 ss.;
- Proto, Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate, Rass. Trib., 1995, 553 ss.;
- Fedele, Il regime fiscale delle associazioni, Riv. Dir. Trib., 1995, I, 349;
- Giovannini, Lucro e impresa commerciale nel sistema impositivo, Riv. Dir. Trib., 2012, I, 473;
- Padovani, problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettive di riforma, Riv. Dir. Trib., 2002, I, 812;
- Contrino, Art. 4 del d.p.r. n.633 del 1972 in Marongiu, Commentario breve alle leggi tributarie, IV, Iva e imposte sui trasferimenti, 2011, 28 ss.;
- Comelli, L'esercizio d'impresa quale elemento soggettivo della sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, Dir. Prat. Trib. 2007, I, 687 ss.;
- Ficari, Tipo societario e qualificazione dell'attività economica nell'imposizione sul reddito e sul valore aggiunto, Rass. Trib., 2004, 1245;

- Della Valle, Iva: l'ente che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, in *Rass. Trib.*, 1999, 1001 ss.;
- Gasparini Berlingieri, Gli enti non commerciali, in *Tesauro, L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 179;
- Del Federico, Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici, 2000, 140;
- Montanari, Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva, 2013, 117;
- Ciuffarella, L'ente pubblico non economico come soggetto passivo dell'Iva, *Riv. Dir. Trib.*, 2012, I, 109 ss.;
- Tesauro, Appunti sulla illegittimità comunitaria delle norme Iva relative agli enti pubblici, *Boll.trib.*, 1987, 1757 ss.;
- Tesauro, Il regime Iva delle attività degli enti pubblici, *Riv. Dir. Fin.*, 1992, I, 103 ss.;
- Falsitta. Centore, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, 2013, 780;
- Montanari, La soggettività Iva degli enti territoriali alla luce di un recente orientamento della Suprema Corte, 1095 ss.;
- Montanari, Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva, cit., 117;
- Mondini, Poteri pubblici locali e distorsioni della concorrenza: la Corte di Giustizia "riscrive" il regime Iva delle attività svolte "in quanto pubblica autorità", cit., 211 ss.;
- Nikifara, Imposta sul valore aggiunto. La neutralità concorrenziale dell'Iva e le attività economiche degli enti pubblici, *Rassegna Tributaria*, 2009, I, 289 ss.;
- Minervini G., Il presupposto soggettivo dell'obbligazione Iva, in *Riv. Dir. Fin.* 1973, I, 615 ss.;
- Masi P., Categorie privatistiche e nuovo regime dell'Iva, in *Riv. Dir. Civ.*, 1980, I, 413 ss.;
- Filippi P., Riflessi delle recenti modifiche Iva sulla nozione di esercizio di impresa e di esercizio di arte e professione, in *Dir. e prat. Trib.*, 1980, I, 31 ss.;

- Polano M., Attività commerciali e impresa nel diritto tributario, Padova, 1984, 227 ss.;
- Stevanato D., Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario, Padova, 1994, 42 ss.;
- Tesauro F., Appunti sulla illegittimità comunitaria delle norme iva relative agli enti pubblici, in Boll. Trib., 1987, 1757 ss.;
- Amatucci F., Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario, in Riv. Dir. trib., 2009, I, 781 ss.;
- Centore P., Soggettività passiva Iva degli enti pubblici in funzione della natura economica dell'attività, in Corr. Trib., 2012, 1717 ss.;
- Centore P., L'Iva sull'attività degli enti pubblici: la distorsione della concorrenza presunta, minima, trascurabile e non, in Riv. Giur. Trib., 2008, 1027 ss.;
- Giovannini A., Lucro e impresa commerciale nel sistema impositivo, in Corrispettività onerosità e gratuità profili tributari, Torino, 2014, 228 ss.;
- Interdonato, Gli imprenditori, in Tesauro F., L'imposta sul valore aggiunto, Torino, 2001, 129 ss.;
- Giorgi, Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 2005, 53 ss.;
- Proto, La fiscalità degli enti non societari, Torino 2003;
- Gallo F., Fondazioni e fisco, in Rass. Trib., 2004, 1166 ss.;
- Ficari V., Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativo nella tassazione delle associazioni, in Castaldi-Ficari-Puri-Rossi, in Il regime fiscale delle associazioni, Padova, 1998;
- Contrino, Art.4 del d.p.r. n.633 del 1972, in Marongiu, Commentario breve alle leggi tributarie, IV, Iva e imposte sui trasferimenti, Padova, 2011, 28 ss.;
- Ciuffarella, L'ente pubblico non economico come soggetto passivo dell'Iva, in Riv. Dir. trib. 2012, I, 109 ss.;

- Marzullo L., La nozione di attività economica relativa allo sfruttamento di un impianto fotovoltaico, in *Il Fisco*, n.43 del 2013;
- Cardillo M., La tassazione dell'energia prodotta da fonti fotovoltaiche, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, 1043 ss.;
- Alfano R., Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione europea, in *Rassegna Tributaria*, 2011, 328 ss.;
- Montanari, *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, Torino, 2013, 117 ss.;
- Nikifarava, La neutralità concorrenziale dell'Iva e le attività economiche degli enti pubblici; in *Rass. Trib.*, 2009, 289 ss.;
- Del Federico L., Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corresponsività, in *Rass. Trib.*, 2013, 1222 ss.;
- Comelli A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000.

* * *

Giurisprudenza

- Corte di Cassazione 16 marzo 2016, n.5154
- CGE 28 luglio 2016, C-332/15
- Corte Costituzionale sentenza n.14/1964
- Corte Costituzionale sentenza n.183/1973
- Corte Costituzionale sentenza n.232/1975
- Corte Costituzionale sentenza n.170/1984
- Corte Costituzionale sentenza n.238/2014
- Corte Costituzionale sentenza n.168/1991
- CGE sentenza del 5 febbraio 1963, causa C-26/62
- CGE sentenza del 15 luglio 1964, causa C-6/64
- CGE sentenza del 1970, causa C-11/70
- CGE sentenza 8 settembre 2010, causa C-409/06
- CGE sentenza del 1978, causa C-106/77
- CGE sentenza del 15 ottobre 1986, causa C-168/85

- CGE sentenza del 7 gennaio 2004 causa C-201/02
- CGE sentenza del 17 novembre 2016, causa C-384/15
- CGE sentenza 14 luglio 1994, C-91/92
- CGE, 10 aprile 1984, C-14/83
- CGE 13 novembre 1990, C-106/89
- Corte Costituzionale 8 giugno 1984, n.170
- Corte di Giustizia 11 gennaio 2001, C-1/99
- Corte di Giustizia 20 ottobre 1993, C-10/92
- CGUE 26 ottobre 1995, C-144/94
- CGUE 17 ottobre 1989, C-231/87
- CGUE 15 maggio 1990, C-4/89.
- CGUE 11 gennaio 2001, C-1/99.
- CGUE 26 ottobre 1995, C-144/94.
- CGUE 17 ottobre 1989, C-231/87
- CGUE 15 maggio 1990, C-4/89

- CGUE 17 novembre 2009, C-169/08
- CGUE 22 giugno 1989, C-103/88
- CGUE 26 febbraio 1986, C-152/84
- CGUE 24 ottobre 1996, C-217/94
- Cass. 12 luglio 2004, n. 12853 e Cass. 23 febbraio 1998, n.1934

- Corte di Cassazione 4 ottobre 1991, n.10409
- CGUE 20 giugno 1991, C-60/90
- CGUE 28 settembre 1992, C-33/91
- CGUE 20 giugno 1996, C-155/94
- CGUE 5 dicembre 1996, C- 85/95
- CGUE 14 novembre 2000, C-142/99
- CGE, 27 settembre 2001, C- 16/00;
- CGE, 20 aprile 2004, C-77/01

- CGE, 29 ottobre 2009, C-29/08
- Cassazione 10 marzo 1982, n.1550
- Corte di Cassazione 2 luglio 1997, n. 6342
- CGUE 5 maggio 1982 causa 15/81
- CGUE 10 luglio 1985 causa 16/84
- CGUE 10 luglio 1985 causa 17/84
- CGUE 6 novembre 2008, causa C-291/07
- CGUE 14 marzo 2013, causa C-527/11
- CGUE 19 luglio 2012, causa C-263/11
- Corte di Giustizia 8 dicembre 2005, causa C-280/04
- Corte di Giustizia sentenza 28 giugno 2007, C-363/05
- Sentenza 12 luglio 1988 causa C-138/86 e C-139/86
- Corte di Giustizia sentenza 4 maggio 2006, C-169/04
- Corte di Giustizia 7 marzo 2013, causa C-275/11
- Corte di Giustizia 13 marzo 2014, causa C-464/12
- Corte di Giustizia 7 marzo 2013, causa C-424/11
- Corte di Giustizia CE sentenza 26 settembre 1996, C-230/94
- Corte di Giustizia CE sentenza 15 settembre 2011, C-180/10 e C-181/10 (riunite)
- Corte di Giustizia CE sentenza 13 giugno 2013, C-62/12
- Corte di Giustizia CE sentenza 20 giugno 2013, C-219/12
- Corte di Giustizia CE sentenza 4 dicembre 1999, C-186/89
- Corte di Giustizia CE sentenza 16 settembre 2008, C-288/07
- Corte di Giustizia CE sentenza 28 aprile 2009, C-357/07
- Corte di Giustizia CE sentenza 23 aprile 1991, C-41/90

- Corte di Giustizia CE sentenza 22 gennaio 2002, C-218/00
- Corte di Giustizia CE sentenza 16 dicembre 2010, C-137/09
- Corte di Giustizia CE sentenza 29 giugno 1999, C-158/98
- Corte di Giustizia CE sentenza 7 luglio 2010, C-381/09
- Corte di Giustizia CE sentenza 14 dicembre 2000, C-446/98
- Corte di Giustizia CE sentenza 17 ottobre 1989, C-231/87
- Corte di Giustizia CE sentenza 8 giugno 2006, C-430/04
- Corte di Cassazione 7 marzo 2012, n.3513
- Corte di Giustizia CE sentenza 29 ottobre 2009, C-246/08
- Corte di Giustizia CE sentenza 6 ottobre 2009, C-267/08
- Corte Costituzionale 24 luglio 2009, n.238
- Corte di Giustizia CE sentenza 12 giugno 2008, C-462/05
- Corte di Giustizia CE sentenza 12 settembre 2000, C-276/97
- Corte di Giustizia CE sentenza 18 novembre 1999, C-107/98
- Corte di Giustizia CE sentenza 17 luglio 2008, C-371/2005
- Corte di Cassazione 11 aprile 1996, n.3406
- Corte di Cassazione 3 ottobre 2007, n.20716
- Corte di Cassazione 18 giugno 2003, n.9776
- Corte di Cassazione 31 marzo 2008, n.8196
- Corte di Cassazione 21 gennaio 2009, n.1456

- Corte di Giustizia CE 14 marzo 2013, C-527/11
- Corte Costituzionale 24 aprile 2015, n. 66

* * *

Prassi ministeriale

Circolare Ministeriale 24 maggio 2000, n.108/E.

Circ. Ministeriale 24 dicembre 1997, n.328/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate 9 luglio 2002. n.222/E.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 11 luglio 2005, n.88/E.

Ris. Ministeriale 30 ottobre 1985, n.321513.

Ris. Ministeriale 362392/76

Ris. Ministeriale 27 luglio 1978, n.361759.

Ris. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2002, n.86/E

Ris. Min. 24 maggio 1996, n.75/E

Circ. Min. 12 maggio 1998, n.124/E.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 7 agosto 2008, n.348/E.

Risoluzione Agenzia Entrate 29 novembre 2011, n.113.

Risoluzione Agenzia Entrate 10 agosto 2012, n.84.

Circolare Agenzia delle Entrate 19 luglio 2007, n.46/E

Risoluzione Agenzia Entrate 20 gennaio 2009, n.13/E;

Risoluzione Agenzia delle Entrate 23 novembre 2007, n.340/E

Circolare Ministeriale 12 maggio 1998, n.124/E

Circolare Agenzia delle Entrate 6 luglio 2009, n.32/E