

**AZIENDA U.S.L. N. 7
CARBONIA (CA)**

Deliberazione n° 1258

Adottata dal Direttore Generale in data 27 MAG. 2004

**Oggetto: Ricorso avverso Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari
Rimborso IVA**

Su proposta del Responsabile Servizio Bilancio

Dato atto che i professionisti Dott. Melis Antonello, con studio in Cagliari, ed il dott. Mario Gimigliano, con studio in Cosenza, hanno formalmente predisposto l'istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate - Ufficio locale delle Entrate di Iglesias in data 18/12/2003, in nome e per conto dell'Azienda U.S.L. n°7 di Carbonia per l'I.V.A. corrisposta sugli acquisti negli anni precedenti;

Appurato che con nota prot. n. 4557/2004 del 29/03/04 l'Agenzia delle Entrate - Ufficio locale delle Entrate di Iglesias, ha respinto l'istanza di rimborso presentato il 18/12/2003 dall'Azienda USL n. 7 di Carbonia;

Constatato che a seguito del diniego del rimborso prot. n. 4557/2004 dell'Agenzia delle Entrate di Iglesias, l'Azienda USL 7 di Carbonia intende presentare formale ricorso ai sensi della normativa fiscale vigente;

Precisato che occorre definire con i professionisti di cui trattasi gli elementi contrattuali attinenti l'incarico da conferire

Dato atto che ai sensi dell'art.4 dello schema di contratto di affidamento professionale allegato il pagamento della relativa parcella sarà effettuato solo in caso di esito positivo della controversia con il recupero delle somme oggetto del contenzioso;

Il Direttore Generale

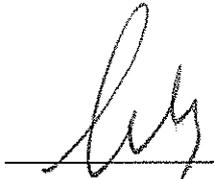
Acquisiti i pareri del Direttore Amministrativo e del Direttore Sanitario

Delibera

Per i motivi esposti in premessa:

- Di incaricare il Dott. Enrico Mulas di Cagliari ed il Dott. Mario Gimigliano di Cosenza di predisporre in nome e per conto dell'Azienda USL n. 7 di Carbonia formale ricorso avverso il diniego al rimborso dell'IVA di cui alla nota prot. 4557/2004 dell'Agenzia delle Entrate di Iglesias, notificato il 01/04/2004, come da documentazione allegato A);
- Di confermare che ai professionisti sopra citati verrà riconosciuto, solo in caso di esito positivo della vertenza, con recupero dalla somma oggetto del contenzioso, e dietro presentazione di regolare fattura, un compenso stabilito in base alle tariffe professionali di riferimento, da determinarsi con successivo atto deliberativo a conclusione della vertenza e secondo lo schema di contratto allegato B)

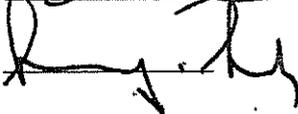
Dir. Amm/vo



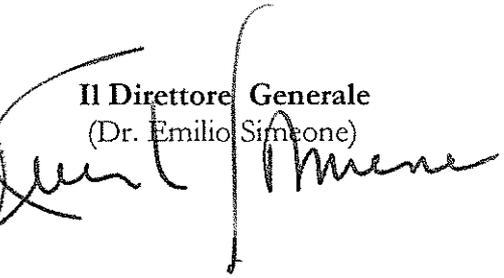
Dir. Sanitario



Resp. Serv. Bil.



Il Direttore Generale
(Dr. Emilio Simeone)



Il Responsabile del Servizio Affari Generali,

Attesta che la deliberazione

n. 1258 del 27 MAG. 2004

è stata pubblicata

nell'Albo pretorio dell'Azienda USL n. 7

a partire dal 28 MAG. 2004 al 11 GIU. 2004

Resterà in pubblicazione per 15 giorni consecutivi
ed è stata posta a disposizione per la consultazione.

Il Responsabile del Servizio

Affari Generali



(Dr.ssa Margherita Cannas)

A handwritten signature in black ink, appearing to be "Margherita Cannas".

Allegati n.

Collegio Sindaci

Bilancio

**On.le COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI CAGLIARI**

Oggetto: Ricorso avverso il provvedimento di diniego del rimborso prot. n° 4557/04 emesso dall'Agenzia delle Entrate Ufficio di Iglesias, notificato in data 01-04-2004.

RICORRENTE

Azienda Sanitaria n. 7 – Carbonia, con sede in Carbonia, Via Dalmazia n. 83, codice fiscale 02261310920, rappresentata dal dott. Emilio Simeone.

Il ricorrente è rappresentato e difeso in questo giudizio e nei successivi dal dott. Mario Gimigliano con studio in Cosenza Piazza Zumbini n. 47, dal Dott. Enrico Mulas con studio in Cagliari nella Via Tempio n. 53 e dal Dott. Antonello Melis con studio in Cagliari nella Via Lanusei n. 18 con le più ampie facoltà.

CONTRO

L'Agenzia delle Entrate di Iglesias

PREMESSA

Con istanza del 18/12/2003 l'Azienda ha chiesto all'Agenzia delle Entrate di Iglesias il rimborso dell' IVA indebitamente assolta per acquisto di beni destinati esclusivamente alle attività esentate ex art. 10 DPR 633/72 n. 18 e 19 e cioè alle attività sanitarie.

Negli anni dal 1999 al 2002 l'Azienda ha presentato regolarmente le dichiarazioni annuali IVA nelle quali, ai sensi degli articoli 19 e 19 bis del DPR 633/72 ha detratto l'IVA assolta per l'acquisto di beni e servizi con il criterio del pro-rata (art. 19 c/5 e art. 19 bis DPR 633/72).

Precisamente negli anni considerati ha dichiarato i seguenti dati:

Anno 1999	IVA non detratta	€ 2.578.171,91
Anno 2000	IVA non detratta	€ 3.169.256,33
Anno 2001	IVA non detratta	€ 3.361.465,79
Anno 2002	IVA non detratta	€ 3.818.045,83

ANTONELLO MELIS
DOTTORE COMMERCIALISTA



Sta di fatto che la VI direttiva-CEE n. 388 del 17/5/77 pubblicata sulla G.U. n. 145 del 13/6/77 nel mentre esenta da IVA le prestazioni di servizi degli Enti Sanitari Pubblici e Privati (art. 13 parte A lettera c) d) e) nella parte B dello stesso articolo 13 (lettera c) esenta da IVA anche le forniture di beni destinati esclusivamente ed un'attività esentata a norma dallo stesso articolo 13.

Tale ultima disposizione non è stata recepita dallo Stato Italiano, nonostante una precisa condanna della Suprema Corte di Giustizia della CEE – sesta sezione – con sentenza n. C – 45/95 del 25/6/97. (All.)

Con tale sentenza, la Corte ha espressamente dichiarato che lo Stato Italiano è venuto meno agli obblighi ad esso incombente in forza dell'art. 13 parte B lettera C della sesta direttiva CEE del 17/5/77 n. 77/368 CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri .

E' evidente che, essendo la norma europea prevalente su quella nazionale, gli Enti sanitari sono costretti a pagare per l'acquisto di beni **IVA non dovuta**, di cui comunque non hanno ottenuto il rimborso da parte dell'Erario.

Ciò è illegittimo e deve essere disposto il dovuto rimborso dell'IVA indebitamente assolta.

La Corte di Giustizia CEE con sentenza del 9.12.2003 causa C-129/00 ha dichiarato che l'Italia è venuta meno agli obblighi ad essa incombente in forza del trattato CE negando l'esercizio del diritto al rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario (All.).

La Corte Europea dei diritti dell'uomo (Strasburgo) con sentenza del 16.04.2002 – ricorso n. 36677/1997 (All.) ha stabilito che il giudice nazionale che neghi al contribuente il diritto a rimborso di somme percepite da uno Stato membro dell'Unione Europea in violazione delle regole del diritto comunitario (VI direttiva del 17.5.77 art. 13 – B a) infrange il giusto equilibrio fra le esigenze dell'interesse generale della Comunità e gli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali degli individui (All.).

Inoltre la Corte di Giustizia con sentenza del 6/11/2003 comma 78 – 79 e 80 del 2002 ha stabilito che il tributo non può essere pagato da chi non è soggetto passivo; anche se il tributo è indicato in fattura ciò non preclude la restituzione qualora emerga che l'operazione non era soggetta a tributo (All.).

E' abbastanza chiaro che l'Ente che paga IVA, prevista dalla Legge Nazionale, ma vietata dalla Legge Comunitaria, abbia diritto al rimborso.



MOTIVI DEL RICORSO

1) VI Direttiva CEE: art. 13 parte B lettera C

Tale direttiva dice che le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma dello stesso articolo, ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a deduzione, sono esenti da IVA.

Allora vediamo quali sono "i beni che non abbiano formato oggetto di un diritto a deduzione": sono quei beni che l'Ente acquista e paga IVA che non deduce dall'IVA riscossa.

Ora per l'art. 19 del DPR 633/72 comma 2, non è detraibile l'importo relativo all'acquisto di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta.

Quindi l'IVA assolta sulle fatture di acquisto di beni afferenti ad attività esentate non è soggetta a detrazione.

Pertanto le forniture di questi beni devono essere esenti.

2) Illecito arricchimento dello Stato

Ove il fornitore di un bene ad un Ente che l'utilizza per un'attività esentata addebita in fatture IVA non dovuta per la Legge Comunitaria, si verifica per lo Stato un illecito arricchimento.

Infatti l'IVA assolta nelle fatture del fornitore non è ammessa in detrazione al cessionario e viene versata dal cedente allo Stato.

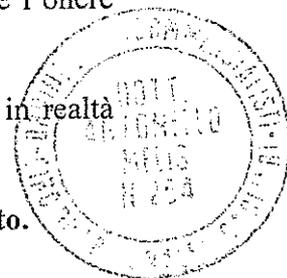
E' evidente che l'IVA non è dovuta, lo Stato incassa l'IVA illecitamente.

3) L'Azienda, soggetto IVA, subisce un maggior costo in danno della collettività

Posto che la VI direttiva CEE esenta da IVA le prestazioni di servizi rese dagli Enti sanitari ai cittadini per non gravare sul consumatore finale del servizio, l'IVA assolta per l'acquisto di beni nell'esercizio dell'attività sanitaria esentata aggrava i costi dell'Ente il quale, non ottenendo il rimborso da parte dello Stato, deve subire l'onere della spesa.

Così facendo l'Ente diventa in buona sostanza consumatore finale, quando in realtà non lo è.

L'IVA deve essere neutrale per l'Azienda e non può essere per essa un costo.



La stessa Corte di Cassazione (sentenza n. 416/2001 n. 7/501) ha sancito che l'Azienda che paga IVA e non la detrae ne sopporta **illegittimamente** un costo.

Con altre sentenze (n. 19/4/2001 e n. 5/793) la Cassazione ha sancito che l'**indetraibilità** dell'IVA è ammessa **solo** per l'IVA assolta per l'acquisto di beni relativi ad attività non soggette (e non per attività soggette ma esenti!) tanto è che non concorrono a formare il volume di affari.

E che gli enti ospedalieri siano soggetti a IVA non ci sono dubbi.

La giurisprudenza è copiosa sull'argomento nel riconoscere gli enti ospedalieri rientranti nell'ambito dell'art. 4 del DPR 633/72 (All.).

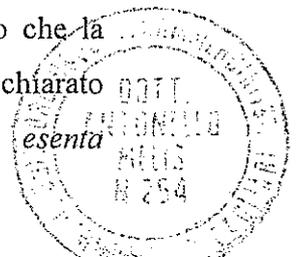
Non aver recepito l'esenzione IVA nelle forniture comporta un illecito comportamento dello Stato che da un lato esenta le prestazioni di servizio degli enti ospedalieri per non gravare sul cittadino usufruttore del servizio sanitario, ma dell'altro, non consentendo la detraibilità dell'IVA assolta sulle fatture per acquisiti di beni, trasforma in costo, a carico della collettività, un tributo che invece dovrebbe essere neutro.

4) La prevalenza del diritto comunitario su quello nazionale

I giudici comunitari, con sentenza 1.2.77 causa C-51/76, hanno affermato che *"sarebbe incompatibile con l'efficacia vincolante che l'art. 189 (ora art. 249) del Trattato riconosce alla direttiva l'escludere, in linea di principio, che l'obbligo da essa imposto possa essere fatto valere dalle persone interessate"*.

Allo stesso modo, la Corte Costituzionale ha indicato che i due ordinamenti, comunitario e statale, sono *"distinti e al tempo stesso coordinati"* e le norme del primo vengono, in forza dell'art. 11 della Cost. a ricevere *"diretta applicazione"* in quest'ultimo, pur rimanendo estranee al sistema delle fonti statali. Secondo la Corte *"l'effetto di tale diretta applicazione non è, quindi, la caducazione della norma interna incompatibile, bensì la mancata applicazione di quest'ultima da parte del giudice nazionale al caso di specie, oggetto della sua cognizione che pertanto sotto tale aspetto è attratto nel plesso normativo comunitario"*.

Con una recente sentenza, emessa in una causa istaurata contro la Repubblica Italiana, la Corte di Giustizia della Comunità Europea ha effettivamente riconosciuto che la medesima non ha esentato dall'IVA le suddette forniture di beni ed ha quindi dichiarato che *"avendo istituito e mantenendo in vigore una normativa che non esenta*



dall'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni che erano destinate esclusivamente all'esercizio di un'attività esentata o in altro modo esclusi dal diritto a detrazione, la Repubblica Italiana è venuta meno agli obblighi ed essa incombeni in forza dell'art. 13, parte b) lett. v) della VI Direttiva".

La diretta applicabilità delle direttive comunitarie è stata riconosciuta sia dalla Corte di Giustizia CE (Sentenza 19.1.1982 causa 8/81) che dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 168 del 18.4.1991) e la direttiva efficacia *erga omnes* di un precedente giurisprudenziale sul punto reso dalla Corte di Giustizia CE è stata affermata dalla stessa Corte Europea nelle sentenze 2.2.1988 (causa 309/85) e 6.7.1995 (causa C-62/93) e dalla medesima Corte Costituzionale con sentenza 4.7.1989 n. 389.

Il che vuol dire che il cittadino italiano deve applicare la norma comunitaria quando questa è in contrasto con la norma del diritto italiano.

5) Diritto al rimborso di IVA non dovuta

La Cassazione, con sentenza n. 272 del 10/1/2001) ha sancito la legittimità della richiesta di rimborso di imposte pagate in relazione ad operazioni **erroneamente** assoggettate ad IVA.

E' vero che il fornitore del bene dell'Azienda ha legittimamente applicato, secondo la normativa italiana, l'IVA sulle fatture.

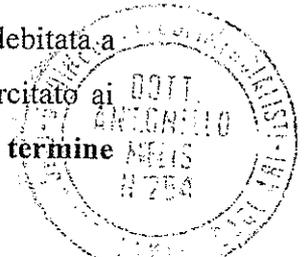
E' altresì vero però che l'Azienda non dovrebbe pagare l'IVA per l'acquisto di beni destinati all'attività sanitarie, come sancita dalla norma comunitaria.

Avendola pagata erroneamente, l'Azienda ha pieno diritto al rimborso.

Peraltro, anche la Corte di Giustizia CE, con sentenza 13.12.89 causa C-342/87, ha stabilito che il diritto alla detrazione non è esteso all'imposta "*dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata in fattura*", ma è un diritto dovuto, anche quando l'Iva è indicata in fattura.

6) Termine decennale del diritto al rimborso

Ai sensi dell'art. 26 co. 2 ultimo periodo del DPR 633/72, il cessionario/committente ha diritto a ripetere dal cedente/prestatore l'IVA che gli è stata erroneamente addebitata a titolo di rivalsa (Cass. 15446/91); il diritto alla restituzione deve essere esercitato ai sensi dall'art. 2033 c.c., la cui azienda è peraltro prescrittibile **nell'ordinario termine**



decennale stabilito dall'art. 2946 c.c., dal momento che la legge non dispone diversamente.

Né sono applicabili altre disposizioni di legge relative ad altre imposte: il diritto decennale sostituisce dall'aver pagato IVA non dovuta.

7) Istanza di Rimborso da parte del Cessionario

Tenuto conto della diretta applicabilità, nell'ordinamento italiano, dell'art. 13 parte B) lett. c) della VI Direttiva CEE, nella parte in cui prevede l'esenzione per "le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata (...) ove (...) non abbiano formato oggetto d'un diritto a deduzione", si ritiene doveroso che l'azienda, invocando la suddetta disposizione comunitaria, chieda, **per i dieci anni trascorsi**, il rimborso della parte di IVA addebitata sulle fatture di acquisto di beni in rivalsa e non detratta per effetto dell'applicazione del pro-rata di cui all'art. 19 co. 5 del DPR 633/72.

Vero è che il cessionario ha applicato la legge dello Stato Italiano (D P R 633/72) e quindi "legittimamente" ha detratto l'IVA assolta sugli acquisti con il sistema del pro-rata. (nel caso specifico in piccolissima parte!)

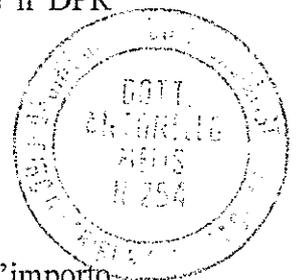
Appare però più che giusto che, riconoscendo l'illegittimità degli articoli 19 e 19 Bis del DPR 633/72 nella parte in cui ammette solo parzialmente la detrazione dell'IVA in relazione alle operazioni esenti, e vista la Sentenza della Corte di giustizia l'Azienda chieda all'Erario il riconoscimento (e quindi il rimborso) dell'IVA indebitamente non detratta, quale semplice errore materiale.

Il rimborso appare quanto più legittimo anche nella considerazione che allo stato, secondo la legge italiana, l'Azienda sopporta un maggior costo (IVA non detratta) con conseguente maggior aggravio dei propri costi.

L'Azienda è così considerata consumatore finale, **quando non lo è**, perché il DPR 633/72 consente ad essa la detrazione minimale dell'IVA assolta.

8) Non è applicabile l'art. 19 c/2 del DPR 633/72

Vero è che secondo il comma 2 dell'art. 19 del DPR 633/72 non è detraibile l'importo relativo all'acquisto di beni afferenti operazioni esenti o comunque non soggetti all'imposta, ma è anche vero che la somma si riferisce ad IVA legittimamente assolta.



Nel nostro caso si tratta di IVA che il cedente non avrebbe dovuto applicare ed il cessionario non avrebbe dovuto pagare.

9) La Direttiva CEE si riferisce alle forniture e non alle cessioni.

La norma (art. 13 parte B) è chiara: si parla di forniture e non di cessione. Le forniture riguardano gli acquisti e le cessioni riguardano le vendite.

La norma parla di forniture!

Tanto è che la CE sta modificando l'art. 13. (All.)

10) Inapplicabilità dell'art. 21 del Lg 31/12/92 n. 546

Dice l'art. 21 del Lg. 546/92 che la domanda di restituzione in mancanza di disposizione specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della retribuzione.

E' evidente che tale norma è applicabile all'IVA legittimamente applicata e pagata e non all'IVA che è stata assolta contro legge, in questo caso la prescrizione è decennale.



Conclusioni

Per i motivi sopra esposti, il sottoscritto, nella qualità, chiede il riconoscimento al rimborso dell'IVA indebitamente assolta per l'acquisto di beni esclusivamente destinati alle attività sanitarie esentate per gli anni 1999 al 2002 per un totale di € 12.926.939,86 come in premessa specificato, oltre interessi e spese.

Ovvero sugli importi che saranno meglio determinati da parte dell'Agenzia delle Entrate, oltre interessi e rimborso delle spese.

Allegati:

- Istanza di rimborso
- provvedimento di diniego del rimborso prot. n° 4557/04 emesso dall'Agenzia delle Entrate Ufficio di Iglesias, notificato in data 01-04-2004
- Sentenza della Corte di Giustizia
- Sentenze della Corte Costituzionale
- La VI Direttiva CEE
- Sentenze della Cassazione
- Ricevuta di presentazione del ricorso all'Agenzia delle Entrate di Iglesias

I difensori

Dott. Mario Gimigliano

Dott. Enrico Mulas

Dott. Antonello Melis

Cosenza li 10.05.2004

PROCURA SPECIALE

Il sottoscritto dott. Emilio Simeone nella qualità di Legale rappresentante dell'Azienda Sanitaria n. 7 – Carbonia, con sede in Carbonia, Via Dalmazia n. 83, delega i dottori Mario Gimigliano, Enrico Mulas e Antonello Melis a rappresentarlo e difendere nel giudizio in corso e nei successivi gradi con ampia facoltà di eleggere nel suo studio in Cosenza, Piazza Zumbini n. 47, domicilio.

Cosenza li 10.05.2004

Firma del delegante

Certifico l'autenticità della firma

I difensori

Dott. Mario Gimigliano

Dott. Enrico Mulas

Dott. Antonello Melis

AZIENDA U.S.L. N. 7

CARBONIA

COPERTINA FAX

A: STUDIO LEGALE
Avv. Giovanni Contu

DA:

Azienda Sanitaria locale n.7 - Carbonia

C.A. Avv. Giovanni Contu

DATA:

25/05/2004

fax: 070/300959

PAGINE INCLUSA LA COPERTINA:

09

TELEFONO: . 070/307979

RIF MITTENTE:

UFFICIO LEGALE Dr.ssa G. Lilliu

OGGETTO: ricorso alla Commissione
Tributaria per recupero IVA

Tel 0781 6683252
Fax 0781 6683506

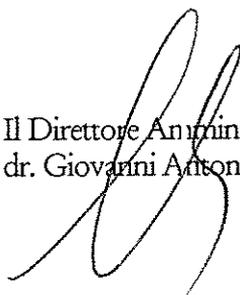
URGENTE DA APPROVARE RICHIESTI COMMENTI RISPOSTA NECESSARIA DA INOLTARE

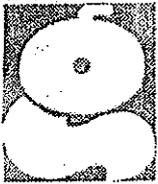
Chiar.mo Avv.,

Le invio copia del ricorso relativo all'oggetto, con preghiera di esaminarne il contenuto ed apportare eventuali modifiche e/o correzioni entro i termini di notifica, che scadono il 27 c.m..

Cordialmente

Il Direttore Amministrativo
dr. Giovanni Antonio Fadda





Rimborso dei tributi indebitamente riscossi L'Italia è inadempiente verso il Trattato CE per non aver modificato la L. n. 428/1990

RIMBORSO DEI TRIBUTI RISCOSSI IN VIOLAZIONE DEL DIRITTO COMUNITARIO - Art. 29, comma 2, della L. 29 dicembre 1990, n. 428 - Condizione impeditiva rappresentata dall'avvenuto trasferimento a terzi - Nella prassi e nell'interpretazione dei giudici - Contrasto con il diritto comunitario - Art. 29 della L. 29 dicembre 1990, n. 428

Non avendo modificato l'art. 29, comma 2, della L. 29 dicembre 1990, n. 428, intitolata "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)", che viene interpretato e applicato in sede amministrativa e da una parte significativa degli organi giurisdizionali - compresa la Corte Suprema di Cassazione - in modo tale da rendere l'esercizio del diritto al rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario eccessivamente difficile per il contribuente, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza del Trattato CE.

(CORTE DI GIUSTIZIA CE, Seduta plenaria - Sent. del 9 dicembre 2003, causa C-129/00)

SENTENZA DELLA CORTE (Seduta plenaria)

9 dicembre 2003

"Inadempimento di uno Stato - Interpretazione in contrasto con il diritto comunitario di una legge nazionale da parte della giurisprudenza e della prassi amministrativa - Presupposti per la ripetizione dell'indebito"

Nella causa C-129/00,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. E. Traversa, in qualità di agente, assistito dall'avv. P. Biavati, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente

contro

Repubblica italiana, rappresentata dal sig. I. M. Braguglia, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta

avente ad oggetto un ricorso diretto a far dichiarare che, mantenendo in vigore l'art. 29, comma 2, della L. 29 dicembre 1990, n. 428, intitolata "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)" (GURI n. 10 del 12 gennaio 1991, Supplemento ordinario, pag. 5), così come interpretato e applicato in sede amministrativa e giudiziaria, che

giustificherebbe un regime probatorio della traslazione su terzi dell'importo di tributi percepiti in violazione di norme comunitarie che renderebbe l'esercizio del diritto al rimborso di tali tributi praticamente impossibile o, comunque, eccessivamente difficile per il contribuente, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza del Trattato CE

LA CORTE (Seduta plenaria)

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans, C. Gulmann, J.N. Cunha Rodrigues e A. Rosas, presidenti di sezione, dai sigg. D.A.O. Edward, A. La Pergola, J.-P. Puissechet (relatore) e R. Schintgen, dalle sig.re F. Macken e N. Colneric, e dal sig. S. von Bahr, giudici,

avvocato generale: sig. L. A. Geelhoed,

cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale,

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 2 aprile 2003,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 3 giugno 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1. Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria della Corte il 4 aprile 2000, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, ai sensi dell'art. 226 CE, un ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica italiana, mantenendo in vigore l'art. 29, comma 2, della L. 29 dicembre 1990, n. 428, intitolata

"Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)" (GURI n. 10 del 12 gennaio 1991, Supplemento ordinario, pag. 5; in prosieguo: la "L. n. 428/1990"), così come interpretato e applicato in sede amministrativa e giudiziaria, che giustificerebbe un regime probatorio della traslazione su terzi dell'importo di tributi percepiti in violazione di norme comunitarie che renderebbe l'esercizio del diritto al rimborso di tali tributi praticamente impossibile o, comunque, eccessivamente difficile per il contribuente, è venuta meno agli obblighi ad essa incumbenti in forza del Trattato CE.

Diritto nazionale

2. La L. n. 428/1990 ha introdotto nella normativa fiscale talune norme speciali in materia di "rimborso dei tributi riconosciuti incompatibili con norme comunitarie". A tale riguardo, l'art. 29, comma 2, della detta legge così recita:

"I diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti".

3. In precedenza, tale materia era disciplinata dall'art. 19, comma 1, del D.L. 30 settembre 1982, n. 688 (GURI n. 270 del 30 settembre 1982, pag. 7072), convertito in legge con L. 27 novembre 1982, n. 873 (GURI n. 328 del 29 novembre 1982, pag. 8599; in prosieguo: il "D.L. n. 688/1982"). Esso disponeva che:

"Chi ha indebitamente corrisposto diritti doganali all'importazione, imposte di fabbricazione, imposte di consumo o diritti erariali ... ha diritto al rimborso delle somme pagate quando prova documentalmente che l'onere relativo non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti, salvo il caso di errore materiale".

Antecedenti

4. L'art. 19 del D.L. n. 688/1982 ha dato luogo a due sentenze della Corte. La prima (sentenza 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio, Racc. pag. 3595), in seguito a rinvio pregiudiziale, e la seconda (sentenza 24 marzo 1988, causa 104/86, Commissione/Italia, Racc. pag. 1799), nell'ambito di un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione contro la Repubblica italiana.

5. In quest'ultima sentenza, la Corte ha dichiarato quanto segue:

"6 ... In mancanza di una normativa comunitaria in materia di restituzione dei tributi nazionali riscossi in contrasto col diritto comunitario, spetta agli Stati membri garantire il rimborso di detti tributi, conformemente al loro diritto nazionale. Peraltro, il diritto comunitario non esige che si conceda la restituzione di tributi indebitamente riscossi a condizioni tali da causare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto; pertanto esso non esclude che si tenga conto del fatto che l'onere di detti tributi ha potuto essere ripercosso su altri operatori economici o sui consumatori.

7 Si deve poi ricordare che, come la Corte ha considerato nella sentenza [San Giorgio], che riguarda per l'appunto l'art. 19 del decreto-legge di cui trattasi, sono incompatibili col diritto comunitario tutte le modalità di prova che abbiano l'effetto di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile ottenere il rimborso dei tributi riscossi in contrasto col diritto comunitario. Ciò vale in particolare per le presunzioni o per i criteri di prova che tendono a far gravare sul contribuente l'onere di provare che i tributi indebitamente versati non sono stati trasferiti su altri soggetti, o per particolari limitazioni in merito alla forma della prova da fornire, come l'esclusione di qualsiasi prova non documentale.

11 ... La controversa disposizione della normativa italiana impone agli operatori l'onere di provare un fatto negativo, in

quanto essi debbono dimostrare, contro le mere asserzioni dell'Amministrazione, che il tributo indebitamente pagato non è stato traslato su altri soggetti, e debbono farlo mediante prove esclusivamente documentali. Una disposizione del genere è in contrasto con le norme del diritto comunitario come interpretate dalla Corte".

6. In seguito, l'art. 29, comma 2, della L. n. 428/1990 ha dato a sua volta origine a talune questioni pregiudiziali, risolte dalla Corte con la sentenza 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Dilexport [Racc. pag. I-579 (in banca dati "il fiscovideo", n.d.r.)]. Il giudice nazionale sosteneva che tale disposizione veniva applicata dai giudici italiani nel senso che l'Amministrazione, per opporsi al rimborso di diritti doganali o di imposte indebitamente versati, poteva invocare la presunzione secondo la quale gli stessi diritti ed imposte sono normalmente traslati sui terzi.

7. La Corte ha stabilito quanto segue:

"52 Se, come ritiene il giudice nazionale, esiste una presunzione di ripercussione su altri soggetti dei diritti e dei tributi illegittimamente pretesi o indebitamente riscossi e se è a carico del ricorrente la prova contraria di tale presunzione per ottenere il rimborso del tributo, si dovrà considerare che le disposizioni di cui si tratta sono contrarie al diritto comunitario.

53 Se, per contro, come sostiene il Governo italiano, spetta all'Amministrazione dimostrare, mediante tutti i mezzi di prova generalmente ammessi dal diritto nazionale, che il tributo è stato trasferito su altri soggetti, si dovrà invece considerare che le disposizioni di cui si tratta non sono contrarie al diritto comunitario.

54 [Si deve quindi dichiarare] che il diritto comunitario osta a che uno Stato membro assoggetti il rimborso di diritti doganali e di imposte incompatibili con il diritto comunitario a una condizione, quale l'assenza di ripercussione di tali diritti e imposte su altri soggetti, relativamente al ricorrere della quale l'onere della prova incomberebbe al ricorrente".

Procedimento precontenzioso

8. In sostanza la Commissione, come il giudice del rinvio nella causa che ha dato origine alla citata sentenza Dilexport, sostiene che, così come interpretate e applicate in sede amministrativa e giudiziaria, le disposizioni dell'art. 29, comma 2, della L. n. 428/1990 conducono allo stesso risultato di quelle del vecchio art. 19 del D.L. n. 688/1982.

9. Dopo aver posto la Repubblica italiana in condizione di presentare le sue osservazioni, il 17 settembre 1997 la Commissione ha emesso un parere motivato invitando tale Stato membro a conformarsi agli obblighi ad esso derivanti dal Trattato entro il termine di due mesi. Non essendo rimasta soddisfatta della risposta fornita dalle autorità italiane con lettera 25 novembre 1997, la Commissione ha deciso di proporre il presente ricorso.

Argomenti delle parti

10. La Commissione sostiene che nella sentenza 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a. (Racc. pag. I-165, punto 25), la Corte ha ricordato che, in materia di imposte indirette, non è ammissibile la presunzione che il contribuente abbia trasferito il tributo a valle della catena delle vendite, presunzione che impone al contribuente di fornire la prova negativa del contrario, qualora voglia ottenere il rimborso di un tributo di siffatta natura.

11. Orbene, la Commissione fa presente che la giurisprudenza della Corte Suprema di Cassazione istituisce una tale presunzione a danno del contribuente che chiede il rimborso di tributi incompatibili con il diritto comunitario, contemplati dall'art. 29, comma 2, della L. n. 428/1990. Le motivazioni delle decisioni adottate da tale giudice in questa materia sarebbero varie, ma riposerebbero, in sostanza, sull'argomentazione che, salvo circostanze eccezionali, le società commerciali trasferiscono le imposte indirette sulla loro clientela. Il ragionamento più complesso che la Corte Suprema di Cassazione avrebbe seguito per giungere a tale soluzione, in particolare nella sentenza 28 marzo 1996, n. 2844, si fonderebbe sulle seguenti considerazioni:

- l'importatore non era un privato, bensì una società commerciale o industriale;

- l'impresa evidenziava una gestione normale e non versava in condizioni deficitarie o di insolvenza, che avrebbero potuto far presumere che vendesse sottocosto;

- l'indebita imposizione era stata effettuata da tutte le dogane italiane, per cui non poteva non essersi creato un clima di affidamento sulla sua legittimità;

- l'indebita imposizione era stata applicata per un lungo periodo e senza dare luogo a contestazioni.

12. Secondo la Commissione, la Corte Suprema di Cassazione si fonda anche sulla supposizione che le imprese commerciali trasferiscano di norma le imposte indirette su terzi per ritenere che le domande giudiziali formulate dall'Amministrazione per far esibire i documenti contabili delle imprese interessate o per ottenere l'ispezione di queste ultime non abbiano carattere meramente esplorativo, il che le renderebbe illegittime, ma costituiscono un valido strumento per consentirle di fornire la prova che siffatta traslazione ha avuto luogo.

13. Inoltre, la Corte Suprema di Cassazione statuirebbe, sulla base dell'art. 116 del codice di procedura civile italiano, che la mancata presentazione di documenti contabili a seguito di una tale istanza, unitamente alla presunzione secondo la quale i tributi vengono di norma trasferiti, costituisce la prova che tale trasferimento è effettivamente avvenuto. La Commissione fa presente che un'identica soluzione viene applicata anche quando l'impresa, non presentando tali documenti, adduce che questi non sono stati conservati perché è scaduto il termine di conservazione obbligatoria di dieci anni previsto dal codice civile italiano. Orbene, dato che tra una domanda giudiziale di produzione di documenti contabili e la decisione del giudice al riguardo possono trascorrere parecchi anni, un obbligo di conservazione di tali documenti oltre il termine legale di conservazione sarebbe eccessivo per le imprese, in particolare a causa dei costi elevati e dei problemi di archiviazione che tale obbligo comporterebbe. Esso costituirebbe pertanto un ulteriore ostacolo all'effettivo rimborso di tributi in contrasto con il diritto comunitario.

14. La Commissione osserva che numerosi giudici di merito seguono tali principi, così come taluni periti designati nell'ambito di procedimenti giudiziari con il compito di esaminare i documenti contabili dei soggetti passivi e di decidere se questi ultimi abbiano o meno trasferito i tributi in questione. Al riguardo essa fornisce alcuni esempi.

15. Orbene, tale orientamento - in violazione di quanto dichiarato dalla Corte al punto 52 della citata sentenza Dilexport - istituirebbe *de facto* una presunzione di traslazione su terzi, da parte dei soggetti passivi, dei tributi incompatibili con il diritto comunitario di cui tali soggetti chiedono il rimborso, presunzione che spetterebbe a questi ultimi confutare fornendo la prova contraria.

16. La Commissione aggiunge che il ragionamento di cui trattasi è illogico, poiché partirebbe dall'assunto secondo cui le imprese trasferiscono di norma le imposte indirette per giungere a stabilire una presunzione avente esattamente lo stesso contenuto di tale assunto. Gli elementi talvolta utilizzati in tale ragionamento, relativi alla qualità di impresa e all'assenza di insolvibilità in capo al richiedente, nonché all'applicazione generalizzata e costante dei tributi contestati, sarebbero del tutto inconferenti. Infatti, un imprenditore che non trasferisca tributi su terzi potrebbe semplicemente realizzare un utile inferiore, ma non sarebbe necessariamente in fallimento. Dedurre dalla mancanza di insolvenza la presenza di una traslazione dei tributi sarebbe arbitrario.

17. La Commissione rileva che neppure l'Amministrazione italiana rispetta i principi applicabili al rimborso di tributi in contrasto con il diritto comunitario. Le circolari del Ministro delle finanze 11 marzo 1994, n. 21/2/VII, e 12 aprile 1995, n. 480/VIII, indicherebbero in sostanza che la traslazione dei tributi su terzi è dimostrata qualora tali tributi non siano stati contabilizzati, a partire dall'anno del loro versamento, a titolo di anticipazioni all'Erario per tributi non dovuti, come crediti all'attivo nel bilancio dell'impresa che ne chiede il rimborso. La mancanza di una siffatta contabilizzazione dimostrerebbe che

l'impresa ha considerato i tributi in questione come costi normali e li ha necessariamente trasferiti. La Commissione è dell'avviso che tale metodo porti ad imporre un obbligo eccessivo alle imprese, soprattutto per quanto riguarda gli anni precedenti alla constatazione del contrasto dei tributi con il diritto comunitario.

18. La Commissione afferma che, anche se alcuni contribuenti vedono accolta la loro domanda giudiziale dinanzi al giudice di merito - a prezzo, a suo avviso, di procedimenti lunghi e costosi - tale circostanza non consente di concludere che sia stato rispettato il principio di effettività, in base al quale le modalità procedurali nazionali, applicate alle domande fondate sui diritti spettanti ai soggetti in forza delle norme di diritto comunitario, non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio di tali diritti. Del resto, i ricorsi accolti di alcuni contribuenti, che, secondo il Governo italiano, hanno consentito loro di ottenere, tra il 1992 e il 2000, il rimborso di 120 miliardi di lire italiane (ITL) al netto degli interessi e delle spese, sarebbero insignificanti rispetto alle somme oggetto del contenzioso in tale materia. La Commissione sostiene che il principio di effettività sarebbe rispettato solo se i casi di rigetto delle domande di rimborso fossero eccezionali e sostiene che l'esercizio dei diritti derivanti dal Trattato non può essere ostacolato da misure generali motivate da una presunzione di abuso di diritto.

19. Il Governo italiano accusa la Commissione di perdersi in speculazioni e di trascurare i dati reali. Solo l'effettivo accertamento che i contribuenti che hanno versato tributi in contrasto con il diritto comunitario non ottengono il rimborso, o lo ottengono molto difficilmente, potrebbe contraddistinguere la violazione del principio di effettività. A tale riguardo, oltre all'importo delle somme rimborsate in conto capitale, menzionato al punto precedente, il Governo italiano si avvale di 17 sentenze di diversi giudici di merito che avrebbero accolto la domanda dei contribuenti e sarebbero passate in giudicato.

20. Quanto all'eventualità di un provvedimento istruttorio da parte della Corte diretto a stabilire la percentuale delle domande di rimborso accolte rispetto all'insieme di quelle presentate, il Governo italiano sostiene che l'adozione di un siffatto provvedimento equivarrebbe a far gravare sulla Corte l'onere della prova dell'inadempimento fatto valere dalla Commissione e che quest'ultima dovrebbe essere in grado di dimostrare a conclusione della fase precontenziosa.

21. In subordine, il Governo italiano analizza, a livello di principi, le modalità di esercizio del diritto alla ripetizione dell'indebito censurate dalla Commissione e sottolinea, in primo luogo, che la Commissione riconosce che il testo dell'art. 29, comma 2, della L. n. 428/1990 è di per sé compatibile con il diritto comunitario. A suo avviso, tale testo impone all'Amministrazione, per sottrarsi all'obbligo di rimborsare il tributo, di dimostrare che il contribuente lo ha trasferito su terzi.

22. In secondo luogo, il Governo italiano ricorda che, al punto 25 della citata sentenza Comateb e a., la Corte ha dichiarato che "[l]'effettiva traslazione parziale o totale [di un'imposta indiretta] dipende ... da vari fattori che costituiscono il contorno di ogni operazione commerciale e che la differenziano da altri casi situati in contesti diversi" e che "[d]i conseguenza, la questione della traslazione o meno, in ogni singolo caso, di un'imposta indiretta costituisce una questione di fatto rientrante nella competenza del giudice nazionale, che potrà formare liberamente il proprio convincimento". Il Governo italiano afferma che nelle conclusioni presentate nella citata causa Dilexport l'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer ha aggiunto che il giudice nazionale poteva avvalersi di tutti i mezzi di prova autorizzati dal diritto interno per accertare i fatti. Detto Governo fa presente che la Corte Suprema di Cassazione non è giudice di merito, ma si limita a fissare taluni principi generali di assunzione della prova in funzione di circostanze procedurali che possono variare considerevolmente in ragione di ciascuna controversia. Il giudice di merito potrebbe benissimo avvalersi di meccanismi deduttivi come mezzo di prova. Le pronunce favorevoli ai contribuenti prodotte nella causa in esame potrebbero semplicemente che l'Amministrazione non ha dimostrato la traslazione dei tributi.

23. Quanto all'Amministrazione, sulla quale graverebbe l'onere di tale prova, essa potrebbe legittimamente chiedere di visionare i documenti contabili del ricorrente, dato che solo questo provvedimento istruttorio le consentirebbe di fornire tale prova e, di conseguenza, non avrebbe assolutamente carattere esplorativo. Qualora il richiedente non esibisca spontaneamente i propri documenti contabili, sarebbe normale che, quando agisce in giudizio per far valere i propri diritti, l'Amministrazione chieda per la medesima via detta esibizione. Tale sarebbe il senso delle due circolari ministeriali citate al punto 17 di questa sentenza e criticate dalla Commissione. Il Governo italiano precisa che il giudice considera la mancata esibizione dei documenti contabili come un argomento a favore dell'Amministrazione solo se l'istanza di esibizione di tali documenti viene depositata prima della scadenza del termine legale di conservazione. In tale caso, anche se il giudice si pronuncia sulla detta domanda solo successivamente a tale scadenza, il dovere di lealtà nel corso del giudizio imporrebbe al contribuente di conservare i propri documenti contabili e di esibirli a seguito della decisione giudiziaria di accoglimento di una tale istanza (sentenza della Corte Suprema di Cassazione 18 novembre 1994, n. 9797).

24. Il Governo italiano aggiunge che, anche se talvolta si rendono necessari lunghi procedimenti per ottenere un rimborso, gli inconvenienti legati a tale durata sono compensati dalla concessione di interessi sulle somme dovute.

Giudizio della Corte

25. Come ricorda una consolidata giurisprudenza, in mancanza di una disciplina comunitaria in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai soggetti in forza delle norme di diritto comunitario, purché le dette modalità, da un lato, non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) [vd., in particolare, sentenze 16 dicembre 1976, causa 33/76, Rewe, Racc. pag. 1989, punto 5, e 24 settembre 2002, causa C-255/00, Grundig Italiana, Racc. pag. I-8003, punto 33 (quest'ultima in "il fisco" n. 47/2002, fascicolo n. 1, pag. 7563, n.d.r.)].

26. Per quanto riguarda l'art. 29, comma 2, della L. n. 428/1990, come ricordato al punto 7 di questa sentenza e tenuto conto delle differenti interpretazioni di questa disposizione, la citata sentenza Dilexport, resa nell'ambito di un procedimento pregiudiziale nel quale spettava al giudice nazionale decidere sulla controversia, ha indicato che, se esisteva una presunzione di ripercussione su altri soggetti dei diritti e dei tributi illegittimamente pretesi o indebitamente riscossi e se era a carico del ricorrente la prova contraria di tale presunzione per ottenere il rimborso del tributo, la disposizione in questione doveva considerarsi contraria al diritto comunitario.

27. Nell'ambito del presente ricorso per inadempimento spetta invece alla Corte decidere, essa stessa, tenuto conto degli elementi dedotti dalla Commissione, se l'applicazione che le autorità italiane hanno fatto dell'art. 29, comma 2, della L. n. 428/1990 determini effettivamente il sorgere di una siffatta presunzione o renda, in altro modo, praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso di tali tributi, nel qual caso occorrerebbe dichiarare l'inadempimento della Repubblica italiana.

28. Il motivo invocato dalla Commissione a sostegno del suo ricorso presenta tre aspetti. In primo luogo, vari giudici italiani, e in particolare, costantemente, la Corte Suprema di Cassazione, riterrebbero provata la traslazione dei tributi su terzi per il solo fatto che il ricorrente è un'impresa commerciale, aggiungendovi talvolta la motivazione che l'impresa non è fallita e che il tributo è stato riscosso per anni su tutto il territorio nazionale in assenza di contestazioni. In secondo luogo, l'Amministrazione esigerebbe sistematicamente la produzione dei documenti contabili del ricorrente. I giudici aditi in caso di opposizione

da parte di quest'ultimo accoglierebbero tale domanda sulla base dello stesso genere di motivazioni suddette e interpreterebbero in modo sfavorevole al ricorrente la mancata produzione dei detti documenti anche quando il termine legale di conservazione di questi ultimi sia scaduto. In terzo luogo, l'Amministrazione riterrebbe che la mancata contabilizzazione dell'importo dei tributi in questione, a partire dall'anno del loro versamento, a titolo di anticipazioni all'Erario di tributi non dovuti, come crediti all'attivo nel bilancio dell'impresa che ne chiede il rimborso, dimostri che i detti tributi sono stati trasferiti su terzi.

29. L'inadempimento di uno Stato membro può essere in via di principio dichiarato ai sensi dell'art. 226 CE indipendentemente dall'organo dello Stato la cui azione o inerzia ha dato luogo alla trasgressione, anche se si tratta di un'istituzione costituzionalmente indipendente (sentenza 5 maggio 1970, causa 77/69, Commissione/Belgio, Racc. pag. 237, punto 15).

30. La portata delle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative nazionali si deve valutare tenendo conto dell'interpretazione che ne danno i giudici nazionali (vd., in particolare, sentenza 8 giugno 1994, causa C-382/92, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-2435, punto 36).

31. Nel caso di specie è in discussione l'art. 29, comma 2, della L. n. 428/1990, il quale dispone che i diritti e i tributi riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie siano rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti. Una tale disposizione è di per sé neutra, ai fini del diritto comunitario, sia per quanto riguarda l'onere di provare che il tributo è stato trasferito su altri soggetti, sia quanto alle modalità di prova a tal fine ammissibili. La sua portata deve pertanto essere determinata alla luce dell'interpretazione che ne danno i giudici nazionali.

32. A tale proposito, pronunce giurisdizionali isolate o fortemente minoritarie in un contesto giurisprudenziale caratterizzato da un diverso orientamento, o ancora un'interpretazione smentita dal Supremo Giudice nazionale, non possono essere prese in considerazione. Lo stesso non si può dire di un'interpretazione giurisprudenziale significativa non smentita dal detto Supremo Giudice, o addirittura da esso confermata.

33. Quando una normativa nazionale forma oggetto di divergenti interpretazioni giurisprudenziali che siano plausibili e che conducano, alcune ad un'applicazione della detta normativa compatibile con il diritto comunitario, altre ad un'applicazione incompatibile con esso, occorre dichiarare che, per lo meno, tale normativa non è sufficientemente chiara per garantire un'applicazione compatibile con il diritto comunitario.

34. Nel caso di specie, il Governo italiano non contesta che alcune sentenze della Corte Suprema di Cassazione pervengano, seguendo un ragionamento deduttivo, alla conclusione che, salvo prova contraria, diverse imprese commerciali che si trovano in condizioni normali trasferiscono a valle della catena delle vendite un tributo indiretto, in particolare se esso viene riscosso su tutto il territorio nazionale per un periodo rilevante e senza contestazioni. Il Governo italiano, infatti, si limita ad indicare che numerosi giudici di merito ritengono che tale ragionamento non sia sufficiente per considerare acquisita la prova di un siffatto trasferimento e fornisce solamente esempi di contribuenti che hanno ottenuto il rimborso di tributi in contrasto con il diritto comunitario, poiché in questi casi l'Amministrazione non era riuscita a dimostrare al giudice adito che essi avevano trasferito i detti tributi.

35. Orbene, il ragionamento alla base delle richiamate sentenze della Corte Suprema di Cassazione si fonda anch'esso su una premessa che altro non è che una presunzione, vale a dire che le imposte indirette siano in via di principio trasferite a valle della catena delle vendite da parte degli operatori economici quando ne hanno la possibilità. Gli altri elementi eventualmente presi in considerazione, cioè il carattere commerciale dell'attività del contribuente ed il fatto che la sua situazione finanziaria non sia deficitaria, nonché la riscossione del tributo in questione su tutto il territorio nazionale per un periodo rilevante e senza contestazioni, consentono, infatti, di concludere che un'impresa che ha esercitato la sua attività in un tale contesto abbia effettivamente trasferito i tributi in questione solo se ci si fonda sulla premessa che ogni operatore economico si compor-

ta in tal modo, salvo nei casi particolari di assenza di uno qualsiasi dei detti elementi. Tuttavia, come la Corte ha già dichiarato (vd: sentenze San Giorgio, citata, punti 14 e 15; 25 febbraio 1988, cause riunite 331/85, 376/85 e 378/85, Bianco e Girard, Racc. pag. I-1099, punto 17; Commissione/Italia, citata, punto 7, e Comateb e a., citata, punto 25), e per le ragioni di ordine economico ricordate dall'avvocato generale ai paragrafi 73-80 delle sue conclusioni, una siffatta premessa non si verifica in determinate circostanze e costituisce una semplice presunzione che non può essere ammessa in sede di esame di domande di rimborso relative a imposte indirette in contrasto con il diritto comunitario.

36. Per quanto concerne la richiesta di esibizione dei documenti contabili dell'impresa che domanda il rimborso di tributi in contrasto con il diritto comunitario, posta come condizione preliminare a qualsiasi rimborso, occorre tenere conto delle seguenti considerazioni.

37. Tale richiesta, relativa agli anni per i quali viene chiesto il rimborso e formulata nel periodo in cui i documenti contabili in questione devono obbligatoriamente essere conservati, non può essere considerata di per sé alla stregua di un'inversione, a scapito dei soggetti passivi, dell'onere della prova relativa alla mancata traslazione del tributo su terzi. Siffatti documenti forniscono infatti dati di fatto neutri, basandosi sui quali l'Amministrazione può, in particolare, cercare di dimostrare che i tributi sono stati trasferiti su altri soggetti [vd., in tal senso, sentenza 2 ottobre 2003, causa C-147/01, Weber's Wine World e a., non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 115 (in "il fisco" n. 40/2003, fascicolo n. 2, pag. 6168, n.d.r.)]. Pertanto, salvo circostanze eccezionali di cui potrebbe avvalersi il ricorrente, la mancata produzione dei documenti contabili, quando essi sono stati richiesti dall'Amministrazione, può essere considerata da quest'ultima o dal giudice un elemento di cui tenere conto nella dimostrazione che i tributi sono stati trasferiti su terzi. Tuttavia tale elemento, da solo, non è sufficiente a far presumere che i detti tributi siano stati trasferiti su terzi, né, a maggior ragione, a far gravare sul ricorrente l'onere di confutare tale presunzione fornendo la prova contraria (vd., in questo senso, sentenza Weber's Wine World e a., citata, punto 116).

38. In ogni caso, nelle situazioni in cui l'Amministrazione chieda la produzione di tali documenti dopo la scadenza del loro termine legale di conservazione e il soggetto passivo non li esibisca, tranne la conclusione che quest'ultimo abbia trasferito i tributi in esame su terzi, o trarne la medesima conclusione salvo prova contraria che spetti al soggetto passivo fornire, equivarrebbe ad istituire una presunzione a carico di quest'ultimo, presunzione che renderebbe eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso di tributi incompatibili con il diritto comunitario.

39. Per quanto attiene al fatto che l'Amministrazione reputa dimostrata la traslazione di un tributo su terzi quando l'importo del tributo in questione non è stato contabilizzato, a partire dall'anno del suo versamento, a titolo di anticipazione all'Erario di tributi non dovuti, come credito all'attivo nel bilancio dell'impresa che ne chiede il rimborso, occorre dichiarare quanto segue.

40. Tale ragionamento porta ad istituire un'ingiustificata presunzione a danno del ricorrente. Tenuto conto delle condizioni

alle quali interviene una domanda di rimborso del tributo, infatti, iscrivere l'importo di tale tributo tra le voci attive del bilancio a partire dall'anno del suo versamento presuppone che il soggetto passivo ritenga fin da subito di poter contestare, con buone probabilità di successo, il suo pagamento, mentre, ai sensi dello stesso art. 29, comma 1, della L. n. 428/1990, egli dispone di un termine di diversi anni per proporre tale domanda. Il soggetto passivo, inoltre, anche se contesta il pagamento del tributo, può benissimo ritenere che le sue probabilità di successo non siano tanto certe da fargli assumere il rischio di contabilizzare l'importo corrispondente tra le voci attive del bilancio. A tale riguardo, tenuto conto delle difficoltà nell'ottenere una risposta favorevole ad una domanda di rimborso alle condizioni esposte in questa causa, tale iscrizione potrebbe anche rivelarsi in contrasto con i principi di una contabilità regolare. Per di più, la considerazione che la traslazione del tributo su terzi è dimostrata perché il suo importo non è stato riportato come credito nell'attivo di bilancio si fonda già sulla presunzione che le imposte indirette siano normalmente trasferite a valle della catena delle vendite, presunzione dichiarata in contrasto con il diritto comunitario nell'ambito dell'analisi del primo aspetto criticato dalla Commissione.

41. Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre dichiarare che la Repubblica italiana, non avendo modificato l'art. 29, comma 2, della L. n. 428/1990, che viene interpretato e applicato in sede amministrativa e da una parte significativa degli organi giurisdizionali - compresa la Corte Suprema di Cassazione - in modo tale da rendere l'esercizio del diritto al rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario eccessivamente difficile per il contribuente, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza del Trattato CE.

Sulle spese

42. Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché nella fattispecie la Commissione ne ha fatto domanda, la Repubblica italiana, rimasta soccombente, va condannata alle spese.

P.Q.M.

la Corte (Seduta plenaria) dichiara e statuisce:

1) Non avendo modificato l'art. 29, comma 2, della L. 29 dicembre 1990, n. 428, intitolata "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)", che viene interpretato e applicato in sede amministrativa e da una parte significativa degli organi giurisdizionali - compresa la Corte Suprema di Cassazione - in modo tale da rendere l'esercizio del diritto al rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario eccessivamente difficile per il contribuente, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza del Trattato CE.

2) La Repubblica italiana è condannata alle spese.

ESTREMI

TITOLO E SINTESI DELLA MOTIVAZIONE

Cassazione, Sez. trib.
Sent. n. 16410 dell'11 febbraio
2003, dep. il 3 novembre 2003

AGEVOLAZIONI - Finanziamenti a medio e lungo termine

Agevolazioni ed esenzioni per il settore del credito - Le agevolazioni tributarie previste dall'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, per le operazioni di credito a medio e lungo termine non si applicano all'ipoteca concessa a garanzia della restituzione delle somme portate da cambiali rilasciate dal mutuatario ad un istituto di credito fondiario a garanzia di un finanziamento a medio e lungo termine.

pag. 280

Cassazione, Sez. trib.
Sent. n. 17359 del 6 giugno 2003,
dep. il 17 novembre 2003

ICIAP - Agenti immobiliari - Settore di appartenenza

L'inquadramento degli agenti immobiliari ai fini Iciap - L'attività dell'agente di mediazione immobiliare deve essere inquadrata, ai fini Iciap, nel IX settore di attività della Tabella allegata al D.L. n. 66/1989, categoria dei "servizi vari".

pag. 282

Corte di Giustizia CE, Seduta plenaria
Sentenza del 9 dicembre 2003,
causa C-129/00

RIMBORSO DIRITTI - Art. 29, comma 2, L. n. 428/1990 - Contrasto con il diritto comunitario

Rimborso dei tributi indebitamente riscossi: l'Italia è inadempiente verso il Trattato CE per non aver modificato la L. n. 428/1990 - Non avendo modificato l'art. 29, comma 2, della L. 29 dicembre 1990, n. 428, intitolata "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)", che viene interpretato e applicato in sede amministrativa e da una parte significativa degli organi giurisdizionali - compresa la Corte Suprema di Cassazione - in modo tale da rendere l'esercizio del diritto al rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario eccessivamente difficile per il contribuente, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza del Trattato CE.

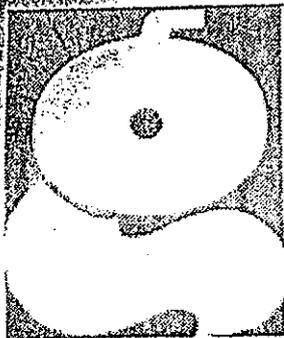
pag. 284

Corte di Giustizia CE, Sez. V
Sent. del 13 novembre 2003,
causa C-313/01

VARIE - Praticanti avvocati - Registro - Iscrizione di laurea in Stato membro

L'iscrizione nel registro dei praticanti di titolare di laurea in giurisprudenza conseguita in altro Stato membro - Il diritto comunitario si oppone al rifiuto da parte delle autorità di uno Stato membro di iscrivere, nel registro di coloro che effettuano il periodo di pratica per essere ammessi alla professione di avvocato, il titolare di una laurea in giurisprudenza conseguita in un altro Stato membro per il solo motivo che non si tratta di una laurea conferita, confermata o riconosciuta come equivalente da un'università del primo Stato

pag. 289



fiscobank[®]

giurisprudenza

selezionata e curata dall'Istituto di Studi e Ricerche Aziendali
Tributarie - ISTRÀ

12 CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO

**Il mancato o ritardato
rimborso delle imposte**

I

PROPRIETÀ - Diritto di credito al rimborso dell'Iva, conseguente al mancato adeguamento dello Stato ad una Direttiva comunitaria - Violazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo - Ingerenza nel diritto al rispetto dei beni - Sussistenza

Considerato che l'ordinamento giuridico comunitario prevede in genere il diritto del contribuente di ottenere il rimborso delle somme percepite da uno Stato membro dell'Unione europea in violazione delle regole del diritto comunitario (segnatamente la VI Direttiva del 17 maggio 1977, nel suo art. 13-B-a), il giudice nazionale che neghi al contribuente detto rimborso, infrange il giusto equilibrio tra le esigenze dell'interesse generale della Comunità e gli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali degli individui, segnatamente il diritto al rispetto dei beni garantito dall'art. 1 del Protocollo n. 1, della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (1).
(Traduzione non ufficiale a cura della Dott.ssa Loredana Tassoni)

(CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO (Strasburgo), Sez. I - Presidente Baka - Sent. del 22 luglio 1997 - Dangeville contro Francia, ricorso n. 36677/1997) (2)

II

PROPRIETÀ - Ritardo ultraquinquennale nel rimborso dei crediti d'imposta pacificamente dovuto al contribuente - Violazione dell'art. 1 del Protocollo n. 1 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo - Ingerenza nel diritto al rispetto dei beni - Sussistenza

Il ritardo ultraquinquennale nel rimborso dei crediti d'imposta (pacificamente dovuto al contribuente), specie se di rilevante importo, pone il contribuente in una situazione di totale incertezza che aggrava la sua perdita finanziaria e ciò infrange il giusto equilibrio tra le esigenze dell'interesse generale della Comunità e gli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali degli individui, segnatamente il diritto al rispetto dei beni garantito dall'art. 1 del Protocollo n. 1, della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (1).
(Traduzione non ufficiale a cura dell'Avv. Maurizio de Stefano)

(CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO (Strasburgo), Sez. I - Presidente Rozakis - Sent. del 3 luglio 2003 - Bufalo S.r.l. contro Italia, ricorso n. 38746/1997).

Nel caso S.A. Dangeville contro Francia

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Sezione II), riunitasi in una camera composta da: A.B. Baka (Presidente), J.-P. Costa,

(1) Sull'argomento vd. M. de Stefano, *Il mancato o ritardato rimborso delle imposte costituisce violazione dei diritti umani*, in questo numero della Rivista, fascicolo n. 1, pag. 5597.

(2) Conforme Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Strasburgo), Sez. II, Presidente Baka - Sent. del 22 luglio 2003 - Caso Cabinet Diot e Gras Savoye contro Francia, ricorso n. 36677/1997.

I

Gaukur Jörundsson, L. Loucaides, C. Birsan, M. Ugrekhelidze, A. Mularoni (Giudici), e da S. Dolle (Cancelliere di Sezione).

Dopo averla deliberata in camera di consiglio il 12 settembre 2000 e il 26 marzo 2002, rende la seguente sentenza adottata in quest'ultima data:

Il fisco

Procedura

1. All'origine del caso vi è un ricorso (n. 36677/97) indirizzato contro la Repubblica francese: una società di questo Stato, la *groupe anonyme Dangeville* (la "ricorrente"), aveva adito la

Secondo la Corte di giustizia europea è sufficiente dimostrare l'assenza di rischio di perdita fiscale

Fattura sbagliata, l'Iva va restituita

Il tributo non può essere pagato da chi non è soggetto passivo

DI FRANCO RICCA

Non può considerarsi Iva l'imposto così erroneamente qualificato nella fattura emessa da una persona che non è soggetto passivo d'imposta. Il fatto che, secondo la normativa comunitaria, l'imposta sia dovuta da chiunque la indichi in una fattura, non preclude la restituzione qualora emerga che l'operazione non era soggetta al tributo. Questi i principi stabiliti dalla Corte di giustizia europea con una sentenza di ieri, relativa alle cause riunite nn. 78, 79 e 80 del 2002, che contiene vari spunti di interesse anche in relazione alla soggettività passiva.

Il fatto, l'atto, l'origine dei procedimenti pregiudiziali promossi davanti alla Corte sono venuti in Grecia. Alcune persone che lavoravano in un'azienda, per un incidente di fatto, erano stati iscritti nel registro dei contribuenti. Essi avevano chiesto la restituzione dell'imposta, assumendo di averla versata involontariamente. Ciò sul presupposto che le

I principi sanciti dalla Corte dell'Ue

Non è Iva l'imposto indicato a tale titolo nella fattura emessa da una persona che ritenga erroneamente di fornire servizi in qualità di lavoratore autonomo, mentre in realtà opera con vincolo di subordinazione.

La disposizione dell'art. 21 della sesta direttiva non osta alla restituzione di un importo erroneamente indicato come Iva in una fattura nel caso in cui i servizi resi non siano soggetti ad imposta sul valore aggiunto e, di conseguenza, l'importo fatturato non possa essere considerato imposta sul valore aggiunto.

governo non sarebbero svolte nell'esercizio di un'attività indipendente, sussistendo un vincolo di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e alla retribuzione; questa, infatti, era stabilita dal committente, che, inoltre, era responsabile nei confronti dei terzi per l'attività svolta dai lavoratori. Essa facevano poi rilevare che l'Iva addolta dal governo veniva addebitata dalle loro retribuzioni e non si ripercuoteva sui consumatori finali, ossia sui soggetti cui si chiedevano le prestazioni di governo, dato che questa, appunto, è veste di pubblica autorità, non applicava l'imposta sui clienti richiesti.

Il quadro normativo. Le norme di riferimento sono quelle della sesta direttiva n. 77/388 del 17/5/77, secondo cui:

- l'imposta si applica alle operazioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale (art. 2, n. 1);

- si considera soggetto passivo chiunque eserciti in modo indipendente, indipendentemente dallo scopo e dai risultati, una delle attività economiche in per-

sonale, connessa con le attività di servizi, compreso le attività estrattive, agricole e quelle delle professioni liberali (art. 4, n. 1);

2) l'espressione «in modo indi-

pendente» esclude dall'imposizione le persone vincolate al datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e retribuzione e alla responsabilità del datore di lavoro (art. 4, n. 4);

- l'imposta sul valore aggiunto è dovuta da chi la indichi in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci (art. 21, punto 1);

(Questioni pregiudiziali e giudizio della Corte)

Per risolvere la controversia, il giudice greco ha ritenuto necessario chiedere alla Corte Ue:

1) se abbia natura di Iva l'imposto indicato in fatture dal prestatore d'opera che si consideri erroneamente soggetto passivo, mentre in realtà non è tale, in quanto è sottoposto a vincoli di subordinazione;

2) se si possa derogare al principio di formalità, secondo il quale l'Iva indicata nella fattura è dovuta, quando il contribuente lo stato non ha esercitato la delegazione, per dare luogo alla restituzione dell'imposta richiesta dal prestatore.

Sulla prima questione, prevista

va di non poter entrare nel merito della statuizione del giudice nazionale secondo cui i traduttori svolgono l'attività in regime di subordinazione e non sono, pertanto, soggetti passivi dell'Iva, la Corte dichiarò che l'importo da essi riportato erroneamente come Iva nelle fatture che emettono per i loro servizi non può essere qualificato come Iva.

Quanto alla seconda questione, la Corte osserva che la sesta direttiva non prevede espressamente il caso dell'erronea indicazione di Iva non dovuta, per cui, fino a quando tale carenza non sarà rimossa dal legislatore comunitario, spetta agli stati membri il compito di ovviarvi, contemplando nei propri ordinamenti la possibilità, per chi ha emesso la fattura, di procedere alla rettifica, purché dimostri la propria buona fede, oppure, quando abbia completamente eliminato il rischio di perdita fiscale.

Nella fattispecie, la regolarizzazione dell'importo indicato a titolo di Iva non comporta alcun rischio fiscale ed è ammessa senza che occorra dimostrare la buona fede. (riproduzione riservata)

ACC 1

▼ M5

zione, si considera che non esiste alcun rischio di distorsione della concorrenza.

▼ M8

c) Gli Stati membri possono prevedere che l'aliquota ridotta, o una delle aliquote ridotte, da essi applicata conformemente alle disposizioni di cui alla lettera a), terzo comma, si applichi anche alle importazioni di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione di cui all'articolo 26 bis, parte A, lettera a) II e c).

Allorché si avvalgono di questa facoltà, gli Stati membri possono applicare l'aliquota ridotta anche alle importazioni di oggetti d'arte, ai sensi dell'articolo 26 bis, parte A, lettera a) II e c),

effettuate dall'autore o dagli aventi diritto

effettuate a titolo occasionale da un soggetto passivo diverso da un soggetto passivo-ineditore, quando tali oggetti d'arte sono stati importati dallo stesso soggetto passivo o gli sono stati ceduti dall'autore o dagli aventi diritto o gli hanno dato diritto a deduzione totale dell'imposta sul valore aggiunto.

▼ M11

▼ M13

▼ B

► M5 ◀
 La misura di cui al paragrafo 1, lettera a), è applicata alla misura tale da limitare l'imposta sul valore aggiunto risultante dall'applicazione di questa aliquota. Il bene, automaticamente, si deduce la totalità dell'imposta sul valore aggiunto e la deduzione è autorizzata a norma delle disposizioni in Partita 17.

▼ M5

Sulla base di una relazione della Commissione, il Consiglio riesamina ogni due anni, a decorrere dal 1994, la portata delle aliquote ridotte. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può decidere di modificare l'elenco dei beni e dei servizi figuranti all'allegata II.

▼ M8

Fatta salva il paragrafo 1, lettera c), si applica all'importazione di un bene e quella applicata alle importazioni di uno stesso bene effettuato all'interno del paese.

▼ A2

Le importazioni di beni e servizi figuranti all'allegata II, effettuate nell'ambito di un contratto di appalto, sono esentate dalle importazioni di cui all'articolo 26 bis, parte A, lettera a) II e c), se il contratto è stipulato e si riferisce a un bene o a un servizio figurante in un'altra parte del presente trattato.

▼ B

ESENZIONI

Articolo 13

Esenzioni all'interno del paese

A. Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico

1. Fatta salva le altre disposizioni contenute, gli Stati membri esonerano, alle condizioni, le quali stabilite per assicurare la corretta e sempre più attuazione del presente trattato, le importazioni di beni e servizi figuranti all'allegata II, se tali importazioni sono effettuate da soggetti pubblici, per le prestazioni di servizi e per le prestazioni di servizi figuranti all'allegata II, esclusi il trasporto di beni e servizi figuranti all'allegata II.

2. Le importazioni di beni e servizi figuranti all'allegata II, esclusi il trasporto di beni e servizi figuranti all'allegata II, sono esentate dalle importazioni di cui all'articolo 26 bis, parte A, lettera a) II e c), se tali importazioni sono effettuate da soggetti pubblici, per le prestazioni di servizi e per le prestazioni di servizi figuranti all'allegata II, esclusi il trasporto di beni e servizi figuranti all'allegata II.

3. Le importazioni di beni e servizi figuranti all'allegata II, esclusi il trasporto di beni e servizi figuranti all'allegata II, sono esentate dalle importazioni di cui all'articolo 26 bis, parte A, lettera a) II e c), se tali importazioni sono effettuate da soggetti pubblici, per le prestazioni di servizi e per le prestazioni di servizi figuranti all'allegata II, esclusi il trasporto di beni e servizi figuranti all'allegata II.

YB

- oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medici, da istituire ospedali, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti
- e) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati;
- di) la fornitura di organi, di sangue e di latte umano;
- e) le prestazioni dei servizi effettuate nell'esercizio della loro professione dagli odontotecnici, nonché le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici;
- f) le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non sia tale da provocare distorsioni di concorrenza; Atto di adesione ES, PT
- g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato;
- h) le prestazioni di servizi e le forniture di beni, strettamente connesse con la protezione dell'infanzia e della gioventù, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;
- i) l'educazione dell'infanzia e della gioventù, insegnamento scolastico o universitario, la formazione e la specializzazione professionale nonché le prestazioni di servizi e le forniture di beni con essi strettamente connesse compiuti da organismi di diritto pubblico, o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;
- j) le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario;
- k) la ricerca e i disegni che da parte di individui vengono realizzati in filosofia da personale per le attività di cui al presente paragrafo (b) ed i) e per fini di carattere culturale;
- l) le prestazioni di servizi e le forniture di beni, strettamente connesse con le cure ai propri membri, effettuate dall'attività diretta pagamento di quote fissate in conformità del trattato da organismi senza finalità di lucro, che si privilegiano obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, umanitaria, filantropica o di altra natura, purché tale esenzione non sia tale da provocare distorsioni di concorrenza;
- m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport e dell'educazione fisica, fornite da organizzazioni senza scopo lucrativo alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica;
- n) talune prestazioni di servizi e le forniture di beni loro strettamente connesse, effettuate da organismi culturali di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato;
- o) le prestazioni di servizi e le forniture di beni, strettamente connesse con le operazioni, sono esentate, in forza delle lettere b), g), h), i), j), k), l), m) e n) del presente articolo, dalle imposte di natura fiscale, purché tale esenzione non sia tale da provocare distorsioni di concorrenza, e i suoi membri possono, in tutte le occasioni, partecipare individualmente o collettivamente alle manifestazioni e all'andamento degli stessi, senza diritto di esenzione;
- p) il trasporto di malati e feriti in vertice, all'equipaggiati da parte loro debitamente autorizzati;

B

- q) le attività degli enti pubblici di radiodiffusione distinte da quelle aventi carattere commerciale.
- 2. a) Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad enti diversi da quelli di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste al paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n) all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:
 - gli enti di cui trattasi non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto; gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite;
 - essi devono essere gestiti ed amministrati essenzialmente gratuitamente da persone che non hanno un interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione;
 - essi devono praticare prezzi approssimativi delle autorità pubbliche e che non superino detti prezzi applicati al mercato per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per servizi analoghi da imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto;
 - le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni di concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto;
- b) sono escluse dal beneficio dall'esenzione prevista alle lettere b), g), h), i), l), m) e n) del paragrafo 1 le prestazioni di servizi e la fornitura di beni che
 - non siano indispensabili all'esercizio delle attività di natura essenziale;
 - siano essenzialmente destinati a generare nuove entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con le imprese commerciali sottoposte all'imposta sul valore aggiunto.

B. Altre esenzioni

Fatte salve altre disposizioni contrinarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso

- a) le operazioni di assicurazione e di riassicurazione, comprese le prestazioni di servizi, relative a dette operazioni, effettuate dai mediatori e dagli intermediari di assicurazione;
- b) il affitto e la locazione di beni immobili, compresi:
 1. delle prestazioni di alloggio, comprese le prestazioni di gestione degli Stati membri effettuate nel settore albergo-turistico e settori aventi funzioni analoghe, comprese le prestazioni di campi di vacanza e di terreni attrezzati per il campeggio;
 2. delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli;
 3. delle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;
 4. delle locazioni di cassetteforti.

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione;

- c) le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del presente articolo o a norma dell'articolo 28, paragrafo 3, lettera b), ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a credito, di una fornitura o di un contratto di locazione, la cui destinazione sia risultata, dal fatto che essi sono stati conferiti e consegnati alle parti interessate, ai sensi del paragrafo 1.

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione;

▼ B

- 2. le operazioni e la prestazione di servizi di cambio, di deposito e altre operazioni e nonchè la gestione di conti e di titoli a parte di chi ha concesso questi ultimi;
 - 3. le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero dei crediti;
 - 4. le operazioni, compresa la negoziazione, relative a divise, banconote e monete con valore liberatorio, ad eccezione delle monete e dei biglietti da collezione; sono considerati da collezione le monete d'oro, d'argento o di altro metallo e i biglietti che non sono normalmente utilizzati per il loro valore liberatorio o presentano un interesse per i numismatici;
 - 5. le operazioni, compresa la negoziazione, eccettuate la custodia e la gestione, relative ad azioni, quote parti di società e associazioni, obbligazioni, altri titoli ed effetti.
- ... (text partially obscured) ...
- a) le operazioni di cambio, di deposito e di titoli, eccettuate le operazioni di cui al paragrafo 2, lettera a);
 - b) le operazioni di cambio, di deposito e di titoli, eccettuate le operazioni di cui al paragrafo 2, lettera a);
 - c) le operazioni di cambio, di deposito e di titoli, eccettuate le operazioni di cui al paragrafo 2, lettera a);
 - d) le operazioni di cambio, di deposito e di titoli, eccettuate le operazioni di cui al paragrafo 2, lettera a);
 - e) le forniture a valore facciale, di francobolli e di bolli fiscali all'interno nel paese, di bolli fiscali e di altri simili valori;
 - f) le scommesse, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro;
 - g) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attigui, diversi da quelli di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a);
 - h) le cessioni di fondi non edificati diversi da quelli di cui al paragrafo 3, lettera a);

C. Opzioni

Gli Stati membri possono limitare i loro soggetti passivi al diritto di optare per l'imposizione ai tassi a)

- a) affiliazione ed esecuzione di una garanzia;
- b) operazioni di cui al punto B, lettere da a) a c).

Gli Stati membri possono restringere la portata del diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio.

Articolo 14

Esenzioni all'importazione

1. Gli Stati membri possono esentare dall'imposta di importazione i membri residenti in uno Stato membro, i quali, in occasione di una visita o di un soggiorno temporaneo, importino in quantità limitata e sempre per uso personale e domestico, prodotti di cui al punto B, lettere da a) a c), per prevenire ogni forma di commercio illecito.

- a) le importazioni definitive di beni che fruiscono di una franchigia doganale diversa da quella prevista nella tariffa doganale comune»

- ▼ M4
- ▼ M6
- ▼ B

▼ M4 — **▼ M4** — Tuttavia, gli Stati membri hanno la facoltà di limitare l'importo se la sua importazione rischia di compromettere gravemente l'ordine del mercato interno. ▼ M4 —

ALL 2

1973L0388 — IT — 06.02.2002 — 004.001 — 24

▼ M4

di beni di cui all'articolo 7, paragrafo 1, lettera b), con il mantenimento della procedura del transito comunitario interno di cui all'articolo 33 bis.

nonché le prestazioni di servizi inerenti a tali forniture.

▼ B

2. Con riserva delle consultazioni previste all'articolo 29, gli Stati membri possono esentare le importazioni e le cessioni di merci destinate a un soggetto passivo che intende farne l'esportazione senza modifiche o dopo trasformazione, nonché le prestazioni di servizi inerenti all'attività di esportazione del medesimo, a concorrenza dell'ammontare delle sue esportazioni nel corso dei dodici mesi precedenti.

3. La Commissione presenta al più presto al Consiglio proposte concernenti le modalità comuni di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle operazioni di cui ai paragrafi 1 e 2.

CAPO XI

DEDUZIONI

Articolo 17

Origine e portata del diritto a deduzione

1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.
2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:
 - a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;
 - b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci importate;
 - c) l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), e dell'articolo 6, paragrafo 2.
3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:
 - a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero, che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese;
 - b) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera i), dell'articolo 15 e dell'articolo 16, paragrafo 1, punti B, C e D, e paragrafo 2;
 - c) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 13 B, lettera a) e lettera d), punti da 1 a 5, quando il cliente risieda fuori della Comunità o quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati a essere esportati in un paese non appartenente alla Comunità.
4. Il Consiglio cercherà di adottare entro il 31 dicembre 1977, su proposta della Commissione e deliberando all'unanimità, le modalità comunitarie d'applicazione secondo le quali i rimborsi devono essere effettuati ai sensi del paragrafo 3 a favore di soggetti passivi non residenti all'interno del paese. Fino all'entrata in vigore di queste modalità di applicazione comunitarie, spetterà agli Stati membri stabilire le modalità secondo le quali questo rimborso sarà effettuato. Qualora il soggetto passivo non risieda nel territorio della Comunità, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o subordinarlo a condizioni complementari.
5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3 sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la

B

deduzione è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni:

Detto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 16 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo.

Tuttavia, gli Stati membri possono:

- a) autorizzare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore;
- b) obbligare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività ed a tenere contabilità distinte per ciascuno di questi settori;
- c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;
- d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione secondo la norma di cui al primo comma relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate;
- e) prevedere che non si tenga conto dell'imposta sul valore aggiunto che non può essere dedotta dal soggetto passivo quando essa sia insignificante.

6. Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva.

7. Fatta salva la consultazione prevista dall'articolo 28, ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal regime di deduzioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni. Per mantenere condizioni di concorrenza identiche, gli Stati membri possono, anziché rifiutare la deduzione, tassare i beni fabbricati dallo stesso soggetto passivo o acquistati dal medesimo all'interno del paese, oppure importati, in modo che questa imposizione non superi l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che graverebbe sull'acquisto di beni analoghi.

Articolo 18

Modalità di esercizio del diritto a deduzione

1. Per poter esercitare il diritto a deduzione, il soggetto passivo deve:

- a) per la deduzione di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3;
- b) per la deduzione di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), essere in possesso di un documento che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'imposta dovuta o ne consenta il calcolo;
- c) per la deduzione di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera c), assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro;
- d) quando è tenuto al pagamento dell'imposta quale acquirente o destinatario, in caso d'applicazione dell'articolo 21, paragrafo 1, assolvere le formalità fissate da ogni Stato membro.

2. Il soggetto passivo opera la deduzione sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per un dato periodo fiscale l'ammontare dell'imposta per la quale, nello stesso periodo, è

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

25 giugno 1997 (*)

«IVA - Esenzione all'interno del paese - Forniture di beni destinati **esclusivamente** a un'attività esentata o esclusi dal diritto a detrazione»

Nella causa C-45/95,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal signor Enrico Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo presso il signor Carlos Gómez de la Cruz, membro del medesimo servizio, Centre Wagner, Kirchberg,

ricorrente,

Repubblica italiana, rappresentata dal professor Umberto Eco, capo del servizio del contenzioso diplomatico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dall'avvocato dello Stato Maurizio Fiorilli, con domicilio eletto in Lussemburgo, presso la sede dell'ambasciata d'Italia, 5, rue Marie-Adélaïde,

convenuta,

avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che, avendo istituito e mantenendo in vigore una normativa che non esenta dall'imposta sul valore aggiunto le cessioni di **beni** che erano destinati all'esercizio di un'attività esentata o comunque esclusi dal diritto a detrazione, la Repubblica italiana è venuta meno

agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 13, parte B, lett. c, della sesta direttiva del Consiglio 11 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (Cil L 145 del '77).

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori G.F. Mancini, presidente di sezione, P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch (relatore), H. Ragnemalm e R. Schintgen, giudici,

avvocato generale: D. Ruiz-Jarabo Colomer

cancelliere: signora L. Heide, amministratore

vista la relazione d'udienza;

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 14 novembre 1996,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 dicembre 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Il fatto introduttore del presente ricorso è stato presentato alla Corte il 24 febbraio 1995. La Commissione delle Comunità europee ha proposto, ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE, un ricorso

diretto a far dichiarare che, avendo istituito e mantenendo in **vigore** una normativa che non esenta dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») le **cessioni di beni** che erano destinati esclusivamente all'esercizio di un'attività esentata o comunque **esclusi** dal diritto a detrazione, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 13, parte B, lett. c) della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 (77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla **cifra di affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme**) (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

Il diritto comunitario

2.

L'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva così dispone:

«B. Altre esenzioni

Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri **esonerano**, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la **corretta e semplice** applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

a) le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del presente articolo e dove questi beni non abbiano formato oggetto di un'operazione a **deduzione**, e le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi dalla **deduzione** conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 6;

(...).

3.

L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva stabilisce che

«Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla **data** di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su **proposta** della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul **valore aggiunto**. Saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere **strettamente** professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva».

Le norme comunitarie menzionate in questa disposizione non sono state ancora emanate.

Il diritto italiano

4.

Nell'ordinamento italiano, l'art. 2 del decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che istituisce e disciplina l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: il «DPR») così dispone:

«(Cessioni di beni)

Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere

Costituiscono inoltre cessioni di beni: (...)

Non sono considerate cessioni di beni: (...)

b) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati dal cedente senza poter detrarre la relativa imposta per effetto del secondo comma dell'art. 19».

5.

L'art. 19, primo comma, del DPR disciplina il diritto di detrarre dall'importo dell'imposta dovuto per le operazioni effettuate dal soggetto passivo l'IVA assolta a monte «in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione». L'art. 19, secondo comma, del DPR esclude il diritto a detrazione dell'IVA che il contribuente ha pagato sugli acquisti di determinate categorie di beni quali le autovetture, gli altri autoveicoli e le imbarcazioni da diporto.

6.

L'art. 10 del DPR, che contiene una dettagliata e tassativa enumerazione delle «operazioni esenti da imposta», non prevede alcuna esenzione per le cessioni di beni che un soggetto passivo aveva destinato esclusivamente ad un'attività esente e la cui IVA pagata a monte non era stata per tale motivo ammessa in detrazione.

Il procedimento

Con lettera datata 19 novembre 1992, la Commissione comunicava alla Repubblica italiana di ritenere che l'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva non fosse stato correttamente trasposto mediante gli artt. 2, 10 e 19 del DPR e, pertanto, intimava alla medesima di presentare le sue osservazioni entro due mesi.

8 Con lettera 31 marzo 1993 il governo italiano ammette che l'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva era stato solo parzialmente trasposto nell'ordinamento giuridico nazionale.

9 Poiché la Repubblica italiana ha mantenuto in vigore queste disposizioni nonostante il parere motivato inviatole il 19 luglio 1994, la Commissione ha proposto il presente ricorso.

10 In tale atto la Commissione formula due censure fondate sulla non corretta trasposizione dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva, nella parte in cui impone agli Stati membri di esentare «le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del [medesimo] articolo (...) ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a deduzione» nonché nella parte in cui impone di esentare «le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi dal diritto alla deduzione conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 6».

11 Nel controricorso il governo italiano contesta che la detta disposizione non sia stata correttamente trasposta nell'ordinamento giuridico italiano

Sulla censura di non corretta trasposizione dell'art. 13, parte B, lett. c), prima parte, della sesta direttiva

12 L'art. 13, parte B, lett. c), prima parte, della sesta direttiva impone agli Stati membri di esentare le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del medesimo articolo, ove questi beni non abbiano formato oggetto d'un diritto a detrazione in osservanza del disposto dell'art. 17, n. 3, lett. c).

13 E' pacifico che, così come contestatole dalla Commissione, la Repubblica italiana non ha esentato siffatte forniture di beni e che queste ultime non compaiono nell'elenco della trentina di operazioni esenti di cui all'art. 10 del DPR.

14 Il governo italiano allega tuttavia che il soggetto passivo, quale acquista beni destinati esclusivamente ad un'attività esente li acquista a norma per uso personale, di modo che le cessioni ulteriori di questi beni sarebbero meramente ipotecarie. Inoltre, trattandosi di beni usati, l'entità della duplicazione dell'imposta sarebbe comunque poco rilevante.

15 Questo argomento non può essere accolto. Infatti il carattere trascurabile dell'ammontare dell'imposta che sarebbe dovuta in caso di doppia imposizione, ammesso che sia realmente tale - circostanza contestata dalla Commissione -, non può dispensare la Repubblica italiana dall'applicazione corretta dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva, il quale mira proprio ad evitare una doppia imposizione contraria al principio della neutralità del tributo, inerente al sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

Sulla censura di non corretta trasposizione dell'art. 13, parte B, lett. c), seconda parte, della sesta direttiva

16 L'art. 13, parte B, lett. c), in fine, della sesta direttiva impone agli Stati membri di esentare le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione precedenti da parte del soggetto passivo erano stati esclusi dal diritto a detrazione conformemente alle disposizioni dell'art. 17, n. 6, di tale direttiva.

17 La Repubblica italiana non contesta che l'art. 2, secondo comma, lett. h), del DPR esclude dalla sfera d'applicazione dell'IVA, piuttosto che esentarle, le forniture di determinati beni privi di un carattere strettamente professionale e il cui acquisto era stato oggetto dell'esclusione dal diritto a detrazione ai sensi dell'art. 19, secondo comma, del DPR. disposizione italiana corrispondente all'art. 17, n. 6 della sesta direttiva.

La Repubblica italiana allega tuttavia, in sostanza, che l'art. 13 della sesta direttiva non esige dagli Stati membri il recepimento letterale della norma in materia di esenzioni in esso contenuta, purché essa sia sostanzialmente rispettata. La disposizione dell'art. 2, terzo comma, lett. h), del DPR, la quale esclude

determinate forniture di beni prive di un carattere strettamente professionale dalla sfera d'applicazione dell'IVA, piuttosto che esentarle, non sarebbe in contraddizione con lo scopo enunciato all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, e con l'art. 13, parte B, lett. c), della medesima

19.

A tal proposito occorre ricordare che, benché l'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva autorizzi gli Stati membri a stabilire le condizioni per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni in esso previste, non consente ai medesimi di considerare un'operazione da esentare come un'operazione sottratta alla sfera d'applicazione dell'IVA. Una trasposizione del genere è comunque in contrasto con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni imposta dall'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva, quando le sue conseguenze non corrispondono a quelle di un'esenzione.

20.

Ebbene, ciò è proprio quanto avviene nella fattispecie. Infatti, come illustrato dall'avvocato generale nei paragrafi 42 e seguenti delle sue conclusioni, il calcolo del prorata di detrazione disciplinato dall'art. 19 della sesta direttiva e dall'art. 19, terzo comma, del DPR e, pertanto, l'importo dell'IVA che un soggetto passivo può detrarre differiscono a seconda che le forniture di beni di cui trattasi siano correttamente esentate o sottratte, come previsto dall'art. 2, terzo comma, lett. h), del DPR, all'applicazione dell'IVA.

21.

Alla luce di quanto esposto occorre pertanto dichiarare che, avendo istituito e mantenendo in vigore una normativa che non esenta dall'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni che erano destinati esclusivamente all'esercizio di un'attività esentata o in altro modo esclusi dal diritto a detrazione, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva.

Sulle spese

22.

Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, il soccombente è condannato alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione non ha chiesto la condanna della Repubblica italiana, ciascuna parte sopporterà le proprie spese.
Per questi motivi:

LA CORTE (Sesta Sezione)

dichiara e statuisce:

- 1) Avendo istituito e mantenendo in vigore una normativa che non esenta dall'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni che erano destinati esclusivamente all'esercizio di un'attività esentata o in altro modo esclusi dal diritto a detrazione, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.
- 2) Ciascuna parte sopporterà le proprie spese.

Mancini Kapteyn Hirsch

Ragnemalm Schmitgen

così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 25 giugno 1997.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

G.F. Mancini



IVA

Esenzione delle cessioni di beni per i quali non compete la detrazione

Ricorso contro l'Italia davanti alla Corte di giustizia delle Comunità europee

di Natale Forte
Esperto tributario

1. Esenzione dei beni esclusi dalla detrazione

L'art. 13, Sez. B, lettera c), della VI Direttiva comunitaria, del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (1) fa obbligo agli Stati membri di esentare dall'Iva le cessioni che hanno ad oggetto:

a) beni per i quali il cedente, all'atto del loro acquisto, non ha potuto operare la detrazione dell'imposta in quanto i beni medesimi erano destinati alla realizzazione di operazioni esenti da Iva, cioè, di operazioni che, ai sensi dell'art. 17, par. 2, della citata Direttiva (2), non conferiscono il diritto alla detrazione dell'imposta a monte;

b) beni per i quali ugualmente il cedente non ha potuto detrarre l'Iva assolta al momento del loro acquisto, a motivo della soggettiva loro esclusione dalla detrazione secondo quanto previsto dall'art. 17, par. 6, della medesima VI Direttiva (3).

(1) VI Direttiva

Art. 13
[Sez. B - lettera c)]

Gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite, ... le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del presente articolo ... ove questi beni non abbiano formato oggetto d'un diritto a deduzione e le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi dal diritto alla deduzione conformemente alle disposizioni dell'art. 17, paragrafo 6

(2) VI Direttiva

Art. 17
(paragrafo 2)

L'assoggettato è autorizzato a dedurre l'Iva ... nella misura in cui i beni ed i servizi acquistati sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta ...

(3) VI Direttiva

Art. 17
(paragrafo 6)

... saranno comunque escluse dalla deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

È un esempio dell'ipotesi *sub a)*, la rivendita da parte di un dentista, le cui prestazioni professionali sono esenti da Iva, di apparecchiature dal medesimo acquistate senza poter detrarre l'imposta assolta per rivalsa e, dell'ipotesi *sub b)*, la rivendita, da parte di un soggetto passivo, di un'autovettura per la quale, all'atto dell'acquisto, non fu detratta la relativa imposta, essendo tale diritto oggettivamente escluso dalla legge.

Scopo delle menzionate norme esonerative è, com'è evidente, quello di evitare che i predetti beni subiscano una doppia tassazione, una prima volta quando vengono acquistati dal soggetto esente e una seconda quanto dal medesimo vengono rivenduti senza che sia stata operata la detrazione.

2. Ricorso alla Corte di giustizia

Con riferimento alle sopra indicate disposizioni della VI Direttiva, la Commissione Cee ha prodotto, in data 24 marzo 1995, ricorso contro l'Italia alla Corte di giustizia delle Comunità europee (4), eccependo che nel nostro ordinamento non sono state introdotte norme di esonero dall'Iva conformi a quelle all'uopo dettate dalle Direttive comunitarie.

3. Cessioni poste in essere da soggetti esenti

In effetti, il nostro legislatore non si è mai preoccupato di esonerare dall'Iva le rivendite di beni effettuate da soggetti che svolgono attività esenti da imposta ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, per i quali beni, com'è noto, ai soggetti medesimi non è consentito di detrarre l'Iva corrisposta per rivalsa ai fornitori o assolta all'atto della loro importazione.

Cosicché, pur in presenza delle condizioni indicate nella VI Direttiva, finora i soggetti esenti hanno dovuto sempre assoggettare ad Iva le loro cessioni di beni per i quali non avevano operato la detrazione.

In verità, un'iniziativa in tal senso fu assunta dal

(4) Causa n. C-45/95 in GUCÉ n. 119/5 del 13 giugno 1995.

nostro legislatore nel 1993, allorché con l'art. 36, comma 8, del D.L. 2 marzo 1993, n. 47, venne introdotta una disposizione evidentemente diretta ad esentare dall'Iva le anzidette vendite, ma la formulazione della norma si rivelò subito errata e forse proprio per questo fu lasciata cadere e non fu riprodotta nei decreti successivamente emanati per reiterare il citato D.L. n. 47/1993, non convertito nei termini costituzionali.

L'errore consisteva nel fatto che con detta norma, anziché esentare le cessioni poste in essere - nei confronti di chiunque - *da parte* di soggetti esenti da Iva, di beni per i quali, all'atto del loro acquisto, non era stata operata alcuna detrazione, l'esenzione in parola veniva concessa a favore delle cessioni effettuate *nei confronti* dei soggetti esercenti attività esenti, di beni per i quali il cedente, per qualsiasi ragione, non aveva potuto operare la detrazione dell'imposta a monte (5).

In pratica, l'agevolazione introdotta dall'art. 36 non ricalcava l'ipotesi considerata dalle norme comunitarie, ma concedeva l'esenzione solo in presenza di cessioni di beni poste in essere da soggetti esenti nei confronti di altri soggetti anch'essi esenti, quando cioè, si verificavano due divieti consecutivi per la detrazione dell'imposta a monte.

La predetta disposizione ebbe comunque vita effimera poiché, come si è detto, non fu riprodotta nei decreti reiterativi del D.L. n. 47/1993 (6), per cui l'Italia è tuttora considerata inadempiente rispetto alle menzionate disposizioni della VI Direttiva comunitaria.

4. Beni oggettivamente esclusi dalla detrazione

Per quanto concerne l'altra infrazione che viene imputata all'Italia, di non avere, cioè, "esentato" dall'Iva la rivendita di beni per i quali è stabilita l'indetraibilità oggettiva dell'imposta assoluta al momento dell'acquisto (art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972), è da osservare che l'inadempienza addebitataci non è totale ed assoluta come quella innanzi descritta riguardante il mancato esonero delle rivendite di beni poste in essere dai soggetti esenti ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972.

È noto, infatti, che l'art. 2 di detto decreto prevede, in sostanza, che dette operazioni non sono soggette ad Iva, laddove al comma 3, lettera *h*), stabilisce che "... non sono considerate cessioni ... le ces-

(5) D.L. 2 marzo 1993, n. 47

Art. 36

Sono esenti dall'imposta ... le cessioni a soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti di cui al presente articolo (... art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, *n.d.r.*) relative a beni che all'atto dell'acquisto non hanno dato luogo alla detrazione dell'imposta.

(6) Il D.L. n. 47/1993 è stato reiterato con i decreti-legge 25 aprile 1993, n. 131, 30 giugno 1993, n. 213, 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella L. 29 ottobre 1993, n. 427.

sioni che hanno per oggetto beni acquistati od importati dal cedente senza poter detrarre la relativa imposta per effetto del secondo comma dell'art. 19".

Ma la Commissione Cee non è soddisfatta del trattamento che la nostra legislazione riserva a tali cessioni, poiché, tecnicamente, dette operazioni vengono "escluse" dal campo di applicazioni dell'Iva e non "esentate" dall'imposta, con la conseguenza che - considerata la formulazione non proprio ortodossa e puntuale delle norme che disciplinano le detrazioni dell'imposta nel nostro Paese (art. 19 del D.P.R. n. 633/1972) - le cessioni in questione non concorrono a comprimere il diritto alla detrazione nei confronti di coloro che le pongono in essere, com'è, invece, previsto dalle norme comunitarie.

In pratica, il contrasto nasce dal fatto che, mentre le norme comunitarie negano la detrazione dell'imposta sia per i beni e servizi utilizzati in operazioni esenti sia per quelli utilizzati in operazioni escluse dall'Iva, le nostre disposizioni in materia limitano il diritto alla detrazione soltanto a carico di chi effettua operazioni "esenti" ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972.

Di qui il ricorso della Commissione Cee davanti alla Corte di giustizia delle Comunità europee al fine di indurre l'Italia a rettificare le proprie norme in proposito.

Com'è evidente, il problema è meno importante di quello concernente il mancato esonero delle cessioni di beni effettuate da soggetti esenti, ma non si può negare che, in via di principio, la questione vada inquadrata e risolta nei termini posti dalla Commissione.

Ed è da soggiungere che anche a tale problema il nostro legislatore aveva tentato di porre rimedio con la disposizione dettata dal citato art. 36 del D.L. n. 47/1993, con la quale l'esonero dall'Iva delle operazioni in esame veniva trasferito dall'art. 2 all'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, ma, come si è già detto sopra, la formulazione della norma risultò errata, in quanto l'esenzione veniva subordinata alla condizione che la cessione fosse effettuata a favore di soggetti esenti da imposta.

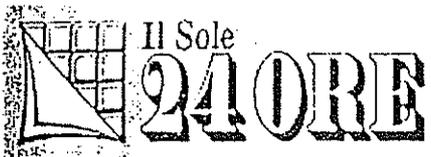
5. Conclusioni

Stante la situazione innanzi descritta, non si comprende perché, per adeguare sul punto la nostra normativa a quella comunitaria, debba attendersi che contro di noi venga emessa una sentenza della Corte di giustizia della Comunità europea.

È peraltro difficile capire perché la disposizione introdotta dall'art. 36 del D.L. n. 47/1993 per risolvere i problemi in esame sia stata lasciata cadere, anziché procedere ad un suo perfezionamento in conformità alle indicazioni provenienti dagli organi comunitari.

È perciò auspicabile che il Ministero delle finanze assuma le iniziative opportune per eliminare prima possibile un così inutile contenzioso.

ALL. E



Codice Tributario

Corte di Cassazione 10 gennaio 2001 Numero 272

Sez. Tributaria Sentenza (integrale)

IVA - RIMBORSO - LEGITTIMAZIONE ATTIVA

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La S.p.A. Cavarzere Produzioni Industriali in Amministrazione Straordinaria, con sede in Padova, essendosi formato il silenzio-rifiuto, in ordine all'istanza dalla stessa presentata per ottenere il rimborso della somma di L. 540.009.316 versata nel 1987 in occasione della cessione di alcuni beni e servizi effettuata nei confronti della Industria Saccarifera Italiana Agroindustriale (I.S.I. S.p.A.) con sede in Padova, proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Venezia che, con decisione n.362/09/94, lo accoglieva.

In esito all'appello, proposto dall'Ufficio, la Commissione Tributaria regionale di Venezia, con la sentenza in epigrafe indicata, in totale riforma della decisione di primo grado, rigettava l'istanza di rimborso e compensava le spese del giudizio.

Il Giudice di secondo grado perveniva all'impugnata statuizione dopo avere ritenuto influenti, agli effetti decisionali, le "eccezioni pregiudiziali sollevate dalla Soc. Cavarzere Produzioni Industriali in merito allo ius novorum introdotto dall'Ufficio" in appello, nella considerazione che poché, nel caso in specie, la detta società aveva avanzato la domanda di rimborso in nome proprio e nell'interesse della cessionaria dei beni I.S.I. e poché, d'altronde, quest'ultima, come provato dall'Ufficio IVA di Venezia, aveva già ottenuto il chiesto rimborso, era a ritenersi che la società ricorrente non potesse vantare titolo per conseguire la disponibilità della somma a suo tempo versata, ciò per un verso, in quanto non disponeva del potere di rappresentanza necessario per avanzare la domanda nell'interesse della cessionaria I.S.I. e sotto altro profilo, avuto riguardo alla circostanza che quest'ultima aveva avanzato analoga istanza, che era già stata positivamente riscontrata dall'Ufficio con l'avvenuto rimborso.

La Società Cavarzere Produzioni Industriali S.p.A., in Amministrazione Straordinaria, con ricorso notificato il 09/12/98, ha chiesto la cassazione della citata sentenza:

- a) perché nulla, ex art. 360 n. 4 C.p.C. per avere accolto l'appello dell'Ufficio IVA di Venezia, disattendendo le eccezioni dalla stessa società sollevate in merito alla violazione, da parte dell'Amministrazione, del principio che fa divieto di proporre, per la prima volta in appello, domande nuove;
- b) perché emessa in violazione e con falsa applicazione dell'art. 16 del DPR 26/10/72 n. 633, degli artt. 17 e 18 DPR 26/10/72 n. 636, dell'art. 44 della Legge 30/12/91 n. 413, nonché per omessa, insufficiente ed illogica motivazione su punto decisivo della controversia, in ragione agli artt. 360, primo comma, n.ri 3 e 5 C.p.C. e 62, primo comma, Decreto Leg. vo. 31/12/92 n.546.

Deduce, fra l'altro, in proposito ricorrente che poché dalla richiamata normativa si evince che soggetto passivo del tributo IVA e, quindi, contribuente di diritto, è il cedente del bene e non già il

cessionario, il Giudice di appello avrebbe logicamente dovuto dedurre che unico soggetto legittimato ad agire per il rimborso fosse proprio essa ricorrente.

L'Amministrazione delle Finanze resiste, con controricorso notificato il 12/01/99, e nell'evidenziare l'infondatezza dell'gravame, ne chiede il rigetto.

La ricorrente con memoria 04/07/2000, ribadisce ed illustra ulteriormente la legittimità della propria pretesa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo mezzo la società ricorrente deduce, in relazione all'art. 360 n.4 C.p.C., la nullità della sentenza impugnata per avere accolto l'appello dell'Ufficio IVA di Venezia, ritenendo erroneamente, che fossero ininfluenti le eccezioni pregiudiziali da essa formulate, con le quali veniva eccepita l'inammissibilità dell'appello ai sensi dell'art. 345 C.p.C., perché fondato su motivi prospettati solo nel giudizio di secondo grado e non fatti valere in prime cure.

La censura, sotto un primo profilo, appare inammissibile in quanto genericamente formulata.

La stessa, invero, in violazione del principio di autosufficienza del ricorso per Cassazione, non consente di valutare la decisività della sollevata questione, giacché non solo non specifica, cosa essenziale, avuto riguardo alla sostanziale diversità delle disposizioni contenute nel I° e nel II° comma, quale tra le due previsioni dell'art. 345 C.p.C. si ritenga violata ma neppure opera alcun adeguato riferimento alla realtà fattuale considerata, così impendendo, in assenza di ulteriori acquisizioni - peraltro non consentite - l'accertamento dell'esistenza dei presupposti per l'accoglimento delle eccezioni proposte.

La dogianza è, comunque, infondata sulla scorta della normativa vigente ed applicabile

Osserva, in proposito, la Corte che nel caso in esame non può trovare applicazione l'art. 57 del D.Lgs. 31-12-1992 n.546, in vigore dall'1-4-1996 secondo cui "Nel giudizio di appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'Ufficio" e "Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'Ufficio" in quanto per espressa previsione di una norma transitoria (art. 79) contenuta nello stesso Decreto "le disposizioni di cui agli artt. 57, comma 2°, e 58, comma 1°, non si applicano ai giudizi già pendenti in grado di appello davanti alla Commissione Tributaria di secondo grado e a quelli iniziati davanti alla Commissione Tributaria Regionale se il primo grado si è svolto sotto la disciplina della legge anteriore".

Or, poiché, nel caso, il giudizio, deciso in appello, dalla Commissione Tributaria Regionale di Venezia, in primo grado, è stato trattato prima dell'1-4-1986, e quindi sotto la disciplina del D.P.R. n.636 del 26-10-1972 che non annoverava disposizioni preclusive della proposizione in appello di nuove eccezioni, la prospettata eccezione non ha fondamento normativo.

Peraltro, ai sensi dell'art. 345, secondo comma C.p.C. nella formulazione anteriore alla novellazione di cui all'art. 52 della Legge n.353 del 1990 in vigore solo dal 30 aprile 1993, le parti possono proporre in appello nuove eccezioni, intendendosi per tali, oltre alle mere difese rappresentate dalle contestazioni dell'altrui diritto e dalle deduzioni di fatti con esso genericamente incompatibili, anche le eccezioni in senso stretto, cioè quelle aventi natura di impugnazione del diritto dell'attore.

Tale principio, desumibile da una corretta lettura della citata norma e da precedenti pronunce (Cass. - Sez. III - n. 11861 del 23/11/93 n. 36777/93), è condiviso dal Collegio che non ravvisa ragioni per discostarsene.

La relativa applicazione al Caso in esame, porta ad escludere che i motivi di inammissibilità dell'istanza di rimborso prospettati dall'Amministrazione, solo con l'atto di appello del 04-02-96,

incoressero nella preclusione prevista dalla citata disposizione

In effetti, l'Ufficio, che era parte intimata in primo grado ed in quella sede non ebbe svolgere proprie deduzioni, in appello aveva titolo, proprio ex art. 345, comma 2°, C.p.C., a proporre eccezioni con il solo limite ivi espressamente previsto, in merito alla ripetizione delle spese del giudizio d'appello.

Tali eccezioni, volte solo a pralizzare le domande della contribuente e, peraltro, proposte con l'atto di appello nel corretto esercizio del diritto di impugnazione, non determinavano alcun ampliamento del thema decidendum e non erano, quindi, in alcun modo riconducibili alla previsione del comma 1 dell'art. 345 C.p.C., che, nel giudizio d'appello esclude solo la proponibilità delle nuove domande

Pertanto il capo della sentenza impugnata che ha disatteso le eccezioni pregiudiziali sollevate dalla società ricorrente, così integrato nella motivazione, è condiviso e non giustifica, sotto altro profilo, ulteriori statuizioni, avuto riguardo ai limiti della dedotta doglianza. Con il secondo mezzo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 16 del DPR n.633/72, degli artt. 17 e 18 del DPR n.636/72 dell'art. 44 della Legge n.413/91, nonché vizio di motivazione omessa, o quanto meno insufficiente ed illogica su punti decisivi della controversia

L'erroneità della decisione impugnata viene ricollegata alla circostanza che i giudici di secondo grado avevano ritenuto che essa appellante avesse chiesto il rimborso in nome proprio e nell'interesse della società I.S.I. e che in tale veste non poteva esserle riconosciuta alcuna legittimazione, tenuto anche conto delle ulteriori circostanze che la cessionaria società I.S.I. aveva già chiesto ed ottenuto il rimborso e che, d'altronde, la ricorrente aveva già esercitato la rivalsa, ex art. 18 DPR n.633/72

Il motivo è fondato

La Corte ha già avuto modo di esaminare la problematica pervenendo all'affermazione di principi che il Collegio condivide, dai quali non ravvisa ragioni per discostarsi, ed alla cui luce ritiene di dover dare soluzione al caso in esame

Deve, anzitutto, ritenersi che la ricorrente si sia legittimamente avvalsa della generale azione di rimborso prevista dall'art. 16 del DPR n.636/72, essendo indubbio che ad integrare i presupposti per l'applicazione dell'art. 2033 C.C. anche in materia tributaria, sia sufficiente che il pagamento effettuato risulti, anche solo in parte, non dovuto (Cass. - SEz. V - n.5427 del 13/01/2004/2006)

Il caso in esame è, certamente, riconducibile alla citata disposizione normativa, essendo in sostanza pacifica che le somme di cui alla richiesta di rimborso concernevano versamenti effettuati in dipendenza di operazioni erroneamente assoggettate ad IVA, mentre avrebbero dovuto scontare solo l'imposta di registro e, d'altronde, che gli unici presupposti della domanda di ripetizione vanno individuati, da un lato, nell'avvenuto pagamento e, dall'altro, nell'inesistenza di una causa solvendi (Cass. 18/11/1995 n.12897, 22/04/1997 n. 3468)

Ritiene, poi, il Collegio che una corretta interpretazione degli artt. 17 e 18 del DPR n. 636/72 consenta di identificare nel cedente e quindi nella ricorrente, il soggetto legittimato a pretendere il rimborso

Infatti i tre rapporti che discendono dal compimento dell'operazione imponible, tra l'Amministrazione finanziaria e il cedente, relativamente al pagamento dell'imposta, tra il cedente e il cessionario, in ordine alla rivalsa, tra l'Amministrazione finanziaria e il cessionario, in ordine all'ottenimento della detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa, non interferiscono tra loro. E pertanto, non è necessario che il cedente possa opporre al cessionario che agisca in restituzione, o al fisco, il versamento dell'imposta e che il cessionario possa opporre all'Amministrazione finanziaria che escluda la detrazione che l'imposta sia stata da lui assolta in via di rivalsa e quindi versata all'Amministrazione medesima - deve altresì negarsi che l'Amministrazione possa opporre al cedente che agisca per il rimborso il fatto che lui si sia

rivalsa sul cessionario (Cass. 10 giugno 1998 n. 5733/98 - Cass. - Sez. V - n. 5427/2000);

A tanto consegue non solo che l'impugnata sentenza è stata emessa in violazione delle indicate norme, ma pure, l'evidente erroneità dell'iter argomentativo dei decidenti che non danno contezza delle ragioni per le quali il cedente, che ha effettuato l'indebito versamento, che per quanto detto è l'unico soggetto avente diritto al rimborso e che tale rimborso non ha tuttavia ottenuto, non debba ritenersi legittimato a pretendere in restituzione le somme versate.

I giudici di appello, oltretutto, non indicano gli elementi probatori alla cui stregua si dovrebbe evincere che la somma di che trattasi sarebbe stata rimborsata alla cessionaria società I.S.I., né esplicitano in base a quali considerazioni un rimborso disposto in favore del cessionario possa liberare l'Amministrazione dall'obbligo verso il cedente.

L'evidenza ricostruzione del rapporto rende irrilevante la circostanza che la contribuente possa avere recuperato, in tutto od in parte, mediante l'esercizio della rivalsa nei confronti del cessionario, l'IVA indebitamente versata dal momento che il cessionario ha il diritto a ripetere dal cedente e, correlativamente, quest'ultimo ha l'obbligo di restituire al cessionario l'importo pagato indebitamente, sia pure, il rilievo secondo cui il riconoscimento alla contribuente del diritto di ripetere quanto versato all'Erario, significherebbe disporre a suo favore un incremento definitivo e senza titolo, avuto riguardo al fatto che una tale evenienza si fonda sul presupposto, del tutto ipotetico, di una futura illecita condotta della ricorrente che dovrebbe trattenere per sé quanto è obbligata a restituire al cessionario perché indebitamente ricevuto (Cass. - Sez. V - n. 3864/2000 e n. 2868/2000).

Pertanto, rigettato il primo motivo del ricorso, va invece accolto il secondo, con Cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, la quale, attenendosi ai principi di diritto anzi richiamati, accerterà la sussistenza o meno dei presupposti per l'accoglimento della domanda di rimborso e provvederà, jure suo, alle spese.

P. Q. M.

La Corte rigetta il primo motivo, accoglie il secondo motivo, Cassa e rinvia ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, anche per le spese.

All.

Sentenza 389/1989

Giudizio	GIUDIZIO SU CONFLITTO DI ATTRIBUZIONE TRA ENTI		
Presidente	SAJA	Relatore	BALDASSARRE
Udienza Pubblica del	07/03/1989	Decisione del	04/07/1989
Deposito del	11/07/1989	Pubblicazione in G. U.	26/07/1989

Conflitti di attribuzione 34/1988

Titolo

SENT. 389/89 A. COMUNITA' EUROPEE - COMUNITA' ECONOMICA EUROPEA - CEE - DIRITTI DEI CITTADINI DEGLI STATI MEMBRI - CITTADINI CHE SVOLGONO LAVORO AUTONOMO IN UNO STATO MEMBRO - GARANZIE CIRCA L'ACCESSO ALLA PROPRIETA' O ALLA LOCAZIONE DI ALLOGGI - NORME DEL TRATTATO CEE - IMMEDIATA APPLICABILITA' NEGLI ORDINAMENTI NAZIONALI E IN QUELLO ITALIANO - CONSEGUENZE.

Testo

Dalle norme contenute negli articoli 52 e 59 del Trattato CEE - CEE - come interpretate (in sede di giudizio promosso a norma dell'art. 169 Trattato) dalla Corte di Giustizia europea e, perciò, immediatamente applicabili negli ordinamenti nazionali come norme investite di "forza o valore di legge" - deriva, per i cittadini dei Paesi aderenti alla comunità che svolgano un lavoro autonomo all'interno di altro Stato membro, oltre alla libertà di stabilimento e quella di prestazione di servizi, anche la garanzia di essere parificati ai cittadini di quello stesso Stato nel godimento dei diritti e delle agevolazioni concernenti l'accesso alla proprietà o alla locazione degli alloggi. Conseguentemente vanno disapplicate le norme di legge, statali o regionali, che riservano quei diritti e quei vantaggi ai soli cittadini italiani, ferma restando, altresì, l'esigenza di necessarie abrogazioni o modificazioni delle stesse norme al fine di eliminare le eventuali incompatibilità in armonia con le prevalenti norme comunitarie - S. nn. 113/1975 - 170/1984.

Parametri costituzionali

Costituzione art. 11

Altri parametri e norme interposte

trattato cee art. 52

trattato cee art. 59

Sentenza 135/1989

Giudizio SU CONFLITTO DI ATTRIBUZIONE TRA ENTI
Presidente SAJA Relatore BASSARRE
Udienza Pubblica del 07/03/1989 Decisione del 04/07/1989
Deposito del 11/07/1989 Pubblicazione in G. U. 26/07/1989

Conflitti di attribuzione 34/1988

Titolo

SENT. 389/89 B. CONFLITTO DI ATTRIBUZIONE TRA STATO E REGIONI (GIUDIZIO PER) - ATTI INIDONEI A DETERMINARE IL CONFLITTO - DECRETO DEL PRESIDENTE DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI - OGGETTO - ACCESSO ALL'EDILIZIA RESIDENZIALE PUBBLICA E AL RELATIVO CREDITO DEI CITTADINI COMUNITARI LAVORATORI AUTONOMI - INAMMISSIBILITA' DEL CONFLITTO

Testo

Il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 28/10/1988, nonostante l'espressa sua autoqualificazione come "atto di indirizzo e coordinamento", non è, per contenuto e finalità, atto della funzione che il Governo esercita esclusivamente verso le regioni e le province autonome, adempiendo piuttosto ad una mera funzione notiziale ovvero a quella di portare a conoscenza di tutti gli organi, statali e regionali, che operano nell'applicazione delle leggi sull'edilizia residenziale pubblica e sull'accesso al relativo credito, una norma comunitaria, determinata nel suo preciso significato da una sentenza della Corte di giustizia delle comunità europee nonché direttamente applicabile e prevalente su ogni altra legge (statale, regionale o provinciale). Come tale esso non è, pertanto, atto oggettivamente idoneo ad apportare qualsivoglia lesione o a produrre qualsiasi forma di interferenza nei confronti delle autonomie costituzionalmente garantite alle regioni e alle province autonome (inammissibilità del conflitto di attribuzione sollevato dalla Provincia autonoma di Bolzano in relazione al d.P.C.M. 28 ottobre 1988) - S. nn. 218/1984, 151/1986, 107 e 611/1987, 726/1988 (in tema di criteri identificatori dell'oggettiva natura degli atti)

Parametri costituzionali

statuto regione Trentino Alto Adige art. 8 n. 10

statuto regione Trentino Alto Adige art. 16

statuto regione Trentino Alto Adige art. 98

Altri parametri e norme interposte

decreto del Presidente della Repubblica 19/11/1987 n. 526 art. 1

Riferimenti normativi

decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 28/10/1988 art. 1

ALL 2

Sentenza 168/1991

Massima numero 17191

Giudizio	GIUDIZIO DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE		
Presidente	CORASANITI	Relatore	GRANATA
Camera di Consiglio del	20/03/1991	Decisione del	08/04/1991
Deposito del	18/04/1991	Publicazione in G. U.	24/04/1991

Ordinanze di rimessione 724/1990

Titolo

SENT. 168/91: A. COMUNITA' EUROPEE - ORDINAMENTI STATALI E ORDINAMENTI LOCALI, TRATTATI, RAPPORTI - DIRETTA APPLICAZIONE DELLE NORME COMUNITARIE CON CONSEGUENTE DISAPPLICAZIONE DA PARTE DEL GIUDICE NAZIONALE DELLA NORMA DI DIRITTO INTERNO INCOMPATIBILE CON QUELLA COMUNITARIA - LIMITI COSTITUZIONALI - ESTENSIONE PER GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE, DI TALI PRINCIPI, ANCHE ALLE DIRETTIVE CEE

Testo

L'ordinamento comunitario e l'ordinamento statale sono distinti e al tempo stesso coordinati e le norme del primo vengono, in forza dell'art. 11 Cost., a ricevere diretta applicazione in quest'ultimo pur rimanendo estranee al sistema delle fonti statali; da cio' deriva non la caducazione della norma interna incompatibile bensì la non applicazione di quest'ultima da parte del giudice nazionale al caso di specie oggetto della sua cognizione. Tale principio, per effetto della giurisprudenza costituzionale, e' stato applicato dapprima ai regolamenti comunitari (anteriori o successivi alla norma statale) e quindi esteso, a determinate condizioni, alle decisioni della Corte di giustizia e alle direttive del Consiglio delle Comunita'. Fermo restando, in base allo stesso art. 11 Cost., che l'ordinamento statale non si apre incondizionatamente alla normazione comunitaria, giacche' in ogni caso vige il limite del rispetto dei principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale e dei diritti inalienabili della persona umana, con conseguente sindacabilita', sotto tale profilo della legge di esecuzione del Trattato. - Sulla affermazione, e progressiva estensione, del principio S. n. 170/1984, 113/1985, 47/1985, 48/1985, 389/1989, 64/1990 e C. n. 31/1985 - Sui limiti alla sua applicazione derivanti dall'art. 11 Cost.: S. n. 232/1989.

Parametri costituzionali

Costituzione art. 11

Sentenza 166/1991

Massima numero 17192

Giudizio	GIUDIZIO DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE		
Presidente	CORASANITI	Relatore	GRANATA
Camera di Consiglio del	20/03/1991	Decisione del	03/04/1991
Deposito del	18/04/1991	Publicazione in G. U.	24/04/1991

Ordinanze di rimessione 724/1990

Titolo

SENT. 166/91 B. COMUNITA' EUROPEE - DIRETTIVE DEL CONSIGLIO DELLE COMUNITA' - IMMEDIATA APPLICABILITA' NEGLI ORDINAMENTI DEGLI STATI MEMBRI - CONDIZIONI - PRINCIPI ELABORATI DALLA CORTE DI GIUSTIZIA DELLE COMUNITA'

Testo

Da affermata autonomia rispetto all'ordinamento nazionale del diritto comunitario (massima A) discende che e' proprio nel sistema delle fonti del medesimo ordinamento comunitario che vanno verificate le condizioni per l'immediata applicabilita', nei singoli ordinamenti degli Stati membri, della normativa in esso prodotta, fatto sempre salvo il limite desumibile (vedi ancora massima A) dall'art. 11 Cost. Quindi per le direttive, in particolare, occorre far riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunita' europee, che - interpretando l'art. 189 del Trattato di Roma sul carattere vincolante delle direttive per gli Stati membri - ha da tempo elaborato principi molto puntuali, (sent. 22 giugno 1989, in causa 103/88; sent. 20 settembre 1988, in causa 31/87; sent. 8 ottobre 1987, in causa 80/86; sent. 24 marzo 1987, in causa 286/85) secondo i quali la diretta applicabilita', in tutto od in parte, delle prescrizioni delle direttive comunitarie non discende unicamente dalla qualificazione formale dell'atto fonte, ma richiede ulteriormente che la prescrizione sia incondizionata (si' da non lasciare margine di discrezionalita' agli Stati membri nella loro attuazione) e sufficientemente precisa (nel senso che la fattispecie astratta ivi prevista ed il contenuto del precetto ad essa applicabile devono essere determinati con completezza in tutti i loro elementi) e che inoltre lo Stato destinatario - nei cui confronti il singolo faccia valere tale prescrizione - risulti inadempiente per essere inutilmente decorso il termine previsto per dar attuazione alla direttiva.

Riferimenti normativi

trattato del 25.03/1957 (trattato ed esecuzioni)

legge 14.10.1957 n. 1203 art. 189

legge 14.10.1957 n. 1203 art. 189

Sentenza 168/1991

Massimo Comini - 17/11/2002

Giudizio GIUDIZIO DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE E IN VIA INCIDENTALI
Presidente CORASANITI Relatore BRANATA
Camera di Consiglio del 20/03/1991 Decisione del 28/04/1991
Deposito del 18/04/1991 Pubblicazione in G. 24/04/1991

Ordinanze di rimessione 724/1990

Titolo

SENT. 168/91 C. COMUNITA' EUROPEE - DIRETTIVE - CONSIGLIO DELLE COMUNITA'
INTERPRETAZIONE - POTERI DEL GIUDICE NAZIONALE E DELLA CORTE COSTITUZIONALE -
INTERPELLO DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELLE COMUNITA'

Testo

La ricognizione in concreto dei presupposti della diretta applicabilit  nel ordinamento degli Stati membri delle direttive comunitarie, costituisce l'esito di una attivita' di interpretazione della direttiva e delle sue singole disposizioni, che il giudice nazionale puo' effettuare direttamente ovvero rimettere alla Corte di giustizia ai sensi dell'art. 177, secondo comma, del Trattato di Roma. facolta' quest'ultima che invece costituisce obbligo per il giudice nazionale di ultima istanza (art. 177, terzo comma, cit.) sempre che - secondo quanto ritenuto dalla stessa giurisprudenza della Corte di giustizia - il precetto della norma comunitaria non si imponga con tale evidenza da non lasciare adito ad alcun ragionevole dubbio sulla sua esegesi. Allo stesso fine la Corte costituzionale, ferma restando la facolta' di sollevare anch'essa questione pregiudiziale di interpretazione ai sensi dell'art. 177 cit., puo' procedere alla diretta interpretazione della normativa comunitaria anche se ta-ora in passato ha demandato tale compito al giudice a quo. - Sul poteri della Corte costituzionale riguardo alla interpretazione delle direttive comunitarie: S. 64/1990 e 403/1991 D. n. 206/1976.

Riferimenti normativi

trattato del 25/03/1957 (ratificato ed eseguito con legge 14/10/1957 n. 1205 art. 177 co. 2

Sentenza 158/1991

Messaggio numero 17194

Giudizio	GIUDIZIO DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE		
Presidente	CORASANITI	Relatore	FRANZONI
Camera di Consiglio del	20/03/1991	Decisione del	20/04/1991
Deposito del	18/04/1991	Pubblicazione in G. U.	24/04/1991

Ordinanze di rimessione 724/1990

Titolo

SENT. 168/91 D. IMPOSTA DI REGISTRO - EMISSIONE DI PRESTITI OBBLIGAZIONARI - ASSOGGETTABILITA' ALL'IMPOSTA - PERSISTENTE APPLICABILITA' DELLA NORMA, IN DETERMINATI CASI, COME QUELLO IN OGGETTO NEL GIUDIZIO A QUO, NONOSTANTE LA SOPRAVVENUTA ABROGAZIONE - ECCEZIONE DI INAMMISSIBILITA' PER IRRILEVANZA DELLA QUESTIONE DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE SOLLEVATA AL RIGUARDO - REIEZIONE.

Testo

In forza dell'art. 79 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, le disposizioni più favorevoli ai contribuenti in esso contenute hanno effetto anche per gli atti anteriori alla sua entrata in vigore sempre che a tale data fosse pendente controversia o fosse stata presentata domanda di rimborso. Pertanto, nei casi in cui, come nella specie, non ricorrano né l'una né l'altra di queste condizioni, nonostante l'abrogazione operata dall'art. 4 del d.P.R. n. 131 del 1986, la norma dell'art. 4, lett. e), della tariffa, parte prima, Allegato A, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, che prevede l'assoggettabilità, all'imposta di registro delle emissioni di prestiti obbligazionari, è tuttora applicabile, con conseguente rilevanza, nel processo a quo, e ammissibilità nel giudizio innanzi alla Corte, della questione di legittimità costituzionale sollevata al riguardo, in riferimento all'art. 76 Cost. - Per l'inammissibilità della medesima questione, in ragione dell'applicabilità in quei casi, dello "ius superveniens" O. nn. 21/1990, 31/1989 e 54/1989.

Parametri costituzionali

Costituzione art. 76 - Abrogazione a

Altri parametri e norme interposte

legge 09/10/1971 n. 525 art. 7

Riferimenti normativi

decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972 n. 634 art. 4 - parte tariffaria
 decreto del Presidente della Repubblica 26/04/1986 n. 131 art. 4 - parte tariffaria A

Sentenza 168/1991

Massima numero 17195

Giudizio	GIUDIZIO DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE		
Presidente	CORASANITI	Relatore	GRANATA
Camera di Consiglio del	20/03/1991	Decisione del	08/04/1991
Deposito del	18/04/1991	Pubblicazione in G. U.	24/04/1991

Ordinanze di rimessione 724/1990

Titolo

SENT. 168/91 E. IMPOSTA DI REGISTRO - EMISSIONE DI PRESTITI OBBLIGAZIONARI - ASSOGGETTABILITA' ALL'IMPOSTA IN BASE AL DECRETO LEGISLATIVO EMANATO IN MATERIA - ASSERTITO ECCESSO DI DELEGA - EVIDENTE CONTRASTO FRA NORMA IMPUGNATA E DIRETTIVA CEE - CONSEGUENTE INAPPLICABILITA' DELLA NORMA NEL GIUDIZIO A QUO - INAMMISSIBILITA' DELLA QUESTIONE.

Testo

L'art. 11 della direttiva del Consiglio delle Comunità Europee del 7 luglio 1969 (concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali) pone agli Stati membri una prescrizione incondizionata (perché non lascia margine di discrezionalità ai legislatori nazionali escludendo in ogni caso la tassazione dell'emissione di obbligazioni) e sufficientemente precisa (trattandosi di un obbligo di astenersi dall'imposizione fiscale compiutamente definito e non abbinabile ad alcuna ulteriore puntualizzazione di dettaglio). Pertanto, in base ai principi da osservarsi in materia (ved. massime B e C) non avendo lo Stato italiano dato attuazione a tale direttiva nel previsto termine del 1 gennaio 1972 ma solo successivamente, con il nuovo testo unico dell'imposta di registro approvato con d.P.R. 26 aprile 1966, n. 131, la norma dell'art. 4, lett. e) della tariffa, parte prima Allegato A, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, che prevede la assoggettabilità all'imposta di registro dell'emissione di prestiti obbligazionari, non è suscettibile, per la evidente incompatibilità con la direttiva CEE, di applicazione nel giudizio a quo, con conseguente irrilevanza, sotto questo profilo (al riguardo ved. massima D) della questione di legittimità costituzionale sollevata in proposito. (Inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, lett. e) della tariffa, Allegato A del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, in riferimento all'art. 76 Cost.).

Parametri costituzionali

Costituzione art. 76 Relazione

Altri parametri e norme interposte

legge 09/10/1971 n. 825 art. 7

Riferimenti normativi

decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972 n. 634 art. 4, lett. e) della tariffa all. A

61981J0008

SENTENZA DELLA CORTE DEL 19 GENNAIO 1982.

URSULA BECKER CONTRO FINANZAMT MÜNSTER-INNENSTADT.

(DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE, PROPOSTA DAL FINANZGERICHT DI MÜNSTER).
EFFICACIA DELLE DIRETTIVE.

CAUSA 8/81. *

raccolta della giurisprudenza 1982 pagina 00053

edizione speciale spagnola 1982 pagina 00003

edizione speciale svedese VI pagina 00285

edizione speciale finlandese VI pagina 00295

1. ATTI DELLE ISTITUZIONI - DIRETTIVE - EFFICACIA - INADEMPIMENTO DA PARTE DI UNO STATO MEMBRO - DIRITTO DEI SINGOLI DI INVOCARE LA DIRETTIVA - PRESUPPOSTI
(TRATTATO CEE, ART. 189)
2. ATTI DELLE ISTITUZIONI - DIRETTIVE - DIRETTIVA IMPLICANTE UN MARGINE DISCREZIONALE PER GLI STATI MEMBRI - DISPOSIZIONI SEPARABILI FIDATTE AD ESSERE FATTE VALERE DAI SINGOLI
(TRATTATO CEE, ART. 189; DIRETTIVA DEL CONSIGLIO N. 77/388)
3. DISPOSIZIONI FISCALI - ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI - IMPOSTA SULLA CIFRA D'AFFARI - SISTEMA COMUNE DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO - ESENZIONI CONTEMPLATE DALLA SESTA DIRETTIVA - DIRITTO D'OPZIONE A FAVORE DEI CONTRIBUENTI - ATTUAZIONE - POTERI DEGLI STATI MEMBRI - LIMITI
(DIRETTIVA DEL CONSIGLIO N. 77/388, ART. 13, PARTI B E C)
4. DISPOSIZIONI FISCALI - ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI - IMPOSTA SULLA CIFRA D'AFFARI - SISTEMA COMUNE DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO - ESENZIONI CONTEMPLATE DALLA SESTA DIRETTIVA - EFFETTI NEL SISTEMA DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO
(DIRETTIVA DEL CONSIGLIO N. 77/388)
5. DISPOSIZIONI FISCALI - ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI - IMPOSTA SULLA CIFRA D'AFFARI - SISTEMA COMUNE DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO - ESENZIONI CONTEMPLATE DALLA SESTA DIRETTIVA - ESENZIONE PER LE OPERAZIONI DI MEDIAZIONE DI CREDITI - POSSIBILITÀ PER I SINGOLI DI FAR VALERE LA RELATIVA DISPOSIZIONE IN CASO DI INADEMPIMENTO DELLA DIRETTIVA - PRESUPPOSTI
(DIRETTIVA DEL CONSIGLIO N. 77/388, ART. 13, PARTE B, LETT. D), N. 1)

1. SAREBBE INCOMPATIBILE CON LA FORZA VINCOLANTE CHE L'ART. 189 DEL TRATTATO CEE RICONOSCE ALLA DIRETTIVA L'ESCLUDERE, IN LINEA DI PRINCIPIO CHE L'OBBLIGO DA ESSA IMPOSTO POSSA ESSERE FATTO VALERE DALLE PERSONE INTERESSATE. PARTICOLARMENTE NEI CASI IN CUI LE AUTORITÀ COMUNITARIE ABBIANO, MEDIANTE DIRETTIVA, IMPOSTO AGLI STATI MEMBRI DI ADOTTARE UN DETERMINATO COMPORTAMENTO, L'EFFICACIA PRATICA DELL'ATTO SAREBBE ATTENUATA SE AGLI AMMINISTRATI FOSSE PRECLUSO DI VALERSENE IN GIUDIZIO E AI GIUDICI NAZIONALI DI PRENDERLO IN CONSIDERAZIONE IN QUANTO ELEMENTO DEL DIRITTO COMUNITARIO. DI CONSEGUENZA, PER LO STATO MEMBRO CHE NON ABBLA ADOTTATO, ENTRO IL TERMINE, I PROVVEDIMENTI DI ATTUAZIONE IMPOSTI DALLA DIRETTIVA NON PUÒ OPPORRE AI SINGOLI L'INADDEMPIMENTO, DA PARTE SUA, DEGLI OBBLIGHI DERIVANTI DALLA DIRETTIVA STESSA. PERCIO, IN TUTTI I CASI IN CUI DISPOSIZIONI DI UNA DIRETTIVA APPAIANO, DAL PUNTO DI VISTA SOSTANZIALE INCONDIZIONATE E SUFFICIENTEMENTE PRECISE, TALI DISPOSIZIONI POSSONO ESSERE RICHIAMATE, IN MANCANZA DI PROVVEDIMENTI DI ATTUAZIONE ADOTTATI ENTRO IL TERMINE, PER OPPORSI A QUALSIASI DISPOSIZIONE DI DIRITTO INTERNO NON CONFORME ALLA DIRETTIVA, OVVERO IN QUANTO SONO ATTE A DEFINIRE DIRITTI CHE I SINGOLI POSSONO FAR VALERE NEI CONFRONTI DELLO STATO.

2. BENCHE LA SESTA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO N. 77/388, IN FATTI, CONFERISCA L'ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALL'IMPOSTA SULLA CIFRA D'AFFARI, IMPLI CHI INCONTESTABILMENTE, A FAVORE DEGLI STATI MEMBRI, UN MARGINE DI DISCREZIONALITÀ PIÙ O MENO AMPIO PER L'ATTUAZIONE DI TALUNE DELLE SUE DISPOSIZIONI, NON SI PUÒ TUTTAVIA NEGARE AI SINGOLI IL DIRITTO DI FAR VALERE QUELLE DISPOSIZIONI CHE, TENUTO CONTO DEL LORO SPECIFICO OGGETTO, SONO ATTE AD ESSERE ISOLATE DAL CONTESTO ED APPLICATE COME TALI. QUESTA GARANZIA MINIMA, A FAVORE DEGLI AMMINISTRATI LESI DALLA MANCATA ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA, DERIVA DALLA FORZA VINCOLANTE DELL'OBBLIGO IMPOSTO AGLI STATI MEMBRI DALL'ART. 189, 3° COMMA DEL TRATTATO CEE. QUEST'OBBLIGO SAREBBE RESO DEL TUTTO INOPERANTE QUALORA FOSSE CONSENTITO AGLI STATI MEMBRI DI ANNUNCIARE, IN LA LORO OMISSIONE, ANCHE GLI EFFETTI CHE TALUNE DISPOSIZIONI DI UNA DIRETTIVA SONO ATTE A PRODURRE IN FORZA DEL LORO CONTENUTO.

3. L'ART. 13 C DELLA DIRETTIVA N. 77/388 NON CONFERISCE AFFATTO AGLI STATI MEMBRI LA FACOLTÀ DI CONDIZIONARE O DI LIMITARE, IN QUALUNQUE MODO, LE ESENZIONI CONTEMPLATE DALLA PARTE B. ESSO RISERVA SEMPLICEMENTE AGLI STATI LA FACOLTÀ DI DARE AI BENEFICIARI DI DETTA ESENZIONE, IN MISURA PIÙ O MENO AMPIA, LA POSSIBILITÀ DI OPTARE ESSI STESSI PER L'IMPOSIZIONE SE RITENGONO CHE CIO SIA CONFORME AL LORO INTERESSE:

4. DAL SISTEMA DELLA DIRETTIVA N. 77/388 RISULTA, IN PRIMO LUOGO, CHE I BENEFICIARI DELL'ESENZIONE, IN QUANTO LO PRETENDANO, RINUNCIANO NECESSARIAMENTE AL DIRITTO DI FAR VALERE LA DETRAZIONE DELLE IMPOSTE VERSATE A MONTE E, IN SECONDO LUOGO, CHE ESSI NON SONO IN GRADO, DOPO AVER FRUITO DELL'ESENZIONE, DI TRASFERIRE A VALLE ONERI DI SORTA, DI GUISA CHE I DIRITTI DI TERZI NON POSSONO, IN VIA DI PRINCIPIO, ESSERE LESI.

5. LA DISPOSIZIONE RELATIVA ALL'ESENZIONE DALL'IMPOSTA SULLA CIFRA D'AFFARI PER LE OPERAZIONI DI MEDIAZIONE DI CREDITI, DI CUI ALL'ART. 13, PARTE

B, LETT. D), N. 1, DELLA DIRETTIVA N. 77/388 POTREVA ESSERE FATTA VALERE DAL 1° GENNAIO 1979, IN CASO DI MANCATA ATTUAZIONE DI TALE DIRETTIVA, DA UN MEDIATORE DI CREDITI CHE SI FOSSE ASTENUTO DAL RIVALERSI DELL'IMPOSTA SENZA CHE LO STATO POSSA OPPORGLI LA SUDETTA MANCATA ATTUAZIONE.

NEL PROCEDIMENTO 8/81,
AVENTE AD OGGETTO LA DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE PROPOSTA ALLA CORTE, A NORMA DELL'ART. 177 DEL TRATTATO CEE, DAL FINANZGERICHT (TRIBUNALE DELLE FINANZE) DI MUNSTER, NELLA CAUSA DINANZI AD ESSO PENDENTE FRA URSULA BECKER, MEDIATRICE INDIPENDENTE DI CREDITI, RESIDENTE IN MUNSTER,
E FINANZAMT (UFFICIO IMPOSTE) MUNSTER-INNENSTADT,

DOMANDA VERTENTE SULL'INTERPRETAZIONE DELL'ART. 13, PARTE B, LETT. D), N. 1, DELLA SESTA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 17 MAGGIO 1977, N. 77/388, IN MATERIA DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA D'AFFARI - SISTEMA COMUNE DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO: BASE IMPONIBILE UNIFORME,

1 CON ORDINANZA 27 NOVEMBRE 1980, PERVENUTA IN CANCELLERIA IL 14 GENNAIO 1981, IL FINANZGERICHT DI MUNSTER HA SOTTOPOSTO A QUESTA CORTE, IN FORZA DELL'ART. 177 DEL TRATTATO CEE, UNA QUESTIONE PREGIUDIZIALE VERTENTE SULL'INTERPRETAZIONE DELL'ART. 13, PARTE B, LETT. D), N. 1, DELLA SESTA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 17 MAGGIO 1977, N. 77/388, IN MATERIA DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA D'AFFARI - SISTEMA COMUNE D'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO: BASE IMPONIBILE UNIFORME (GU N. 145, PAG. 1). AL FINE DI STABILIRE SE DETTA DISPOSIZIONE PUO ESSERE CONSIDERATA DIRETTAMENTE EFFICACE NELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA DAL 1° GENNAIO 1979, NON AVENDO DETTO STATO MEMBRO ADOTTATO ENTRO I TERMINI I PROVVEDIMENTI NECESSARI PER DARLE ATTUAZIONE.

SUGLI ANTEFATTI

2 SI DEVE RICORDARE CHE LA SESTA DIRETTIVA E STATA ADOTTATA IL 17 MAGGIO 1977 E CHE, AI SENSI DEL SUO ART. 1, GLI STATI MEMBRI DOVEVANO ADOTTARE, AL PIU TARDI ENTRO IL 1° GENNAIO 1978, LE DISPOSIZIONI LEGISLATIVE, REGOLAMENTARI ED AMMINISTRATIVE NECESSARIE PER ADEGUARE IL LORO REGIME D'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO ALLE ESIGENZE DELLA DIRETTIVA. POICHE VARI STATI MEMBRI, FRA I QUALI LA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA, NON ERANO STATI IN GRADO DI EFFETTUARE IN TEMPO UTILE GLI ADATTAMENTI NECESSARI, IL CONSIGLIO, CON LA NONA DIRETTIVA, DEL 26 GIUGNO 1978, N. 78/583, IN MATERIA DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA D'AFFARI (GU N. 194, PAG. 16), PROROGAVA AL 1° GENNAIO 1979, A FAVORE DI DETTI STATI MEMBRI, IL TERMINE FISSATO DALL'ART. 1 DELLA SESTA DIRETTIVA

3 E SOLO CON LA LEGGE 26 NOVEMBRE 1979 (BUNDESGESETZBLATT I , PAG 1953)
E CON EFFETTO DAL 1° GENNAIO 1980 , CHE LA REPUBBLICA FEDERALE DI
GERMANIA HA GARANTITO L' ATTUAZIONE DELLA SESTA DIRETTIVA .

4 DALL' ORDINANZA DI RINVIO RISULTA CHE LA RICORRENTE NELLA CAUSA
PRINCIPALE , CHE ESERCITA LA PROFESSIONE DI MEDIATRICE INDIPENDENTE DI
CREDITI , CHIEDEVA , NELLE DICHIARAZIONI MENSILI RELATIVE ALL' IMPOSTA
SULLA CIFRA D' AFFARI PER IL PERIODO MARZO-GIUGNO 1979 , L' ESONERO DALL'
IMPOSTA PER LE OPERAZIONI DI MEDIAZIONE DA ESSA SVOLTE , FACENDO
VALERE CHE LA SESTA DIRETTIVA , IL CUI ART . 13 , PARTE B , LETT . D) , N . 1 ,
OBBLIGA GLI STATI MEMBRI AD ESONERARE DALL' IMPOSTA SUL VALORE
AGGIUNTO , FRA L' ALTRO , ' LA CONCESSIONE E LA NEGOZIAZIONE DI CREDITI ' ,
FACEVA GIA PARTE DEL DIRITTO INTERNO DAL 1° GENNAIO 1979 .

5 DAL FASCICOLO RISULTA CHE LA RICORRENTE AVEVA INDICATO AL FINANZAMT
(UFFICIO DELLE IMPOSTE) L' IMPORTO DELLA PROPRIA CIFRA D' AFFARI E DELLE
IMPOSTE VERSATE A MONTE , INVOCANDO TUTTAVIA IN PROPRIO FAVORE L'
ESONERO AI SENSI DELL' ART . 13 , PARTE B , LETT . D) , N . 1 , DELLA DIRETTIVA . DI
CONSEGUENZA , ESSA DICHIARAVA OGNI VOLTA UN IMPORTO ' ZERO ' PER
QUANTO RIGUARDA IL DEBITO D' IMPOSTA E LA DETRAZIONE DELLE IMPOSTE
VERSATE A MONTE .

6 IL FINANZAMT NON ACCETTAVA LE SUDETTE DICHIARAZIONI E , NEGLI AVVISI
DI PAGAMENTO ANTICIPATO PER I MESI IN QUESTIONE , ASSOGGETTAVA D'
UFFICIO , IN CONFORMITA ALLA LEGISLAZIONE NAZIONALE NON ANCORA
MODIFICATA , LE OPERAZIONI SVOLTE DALLA RICORRENTE ALL' IMPOSTA SULLA
CIFRA D' AFFARI , CON DETRAZIONE DELLE IMPOSTE PAGATE A MONTE

7 CONTRO QUESTI AVVISI D' ACCERTAMENTO , DOPO IL RIGETTO DEL SUO
RECLAMO , L' INTERESSATA PROPONEVA AL FINANZGERICHT UN RICORSO A
SOSTEGNO DEL QUALE ESSA FA VALERE LA SU RICORDATA DISPOSIZIONE DELLA
DIRETTIVA .

8 DINANZI AL FINANZGERICHT , L' UFFICIO DELLE IMPOSTE SI DIFENDEVA
SOSTENENDO CHE , ALL' EPOCA CONSIDERATA , LA SESTA DIRETTIVA NON ERA
STATA ANCORA ATTUATA NELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA . ESSO
ADDUCEVA INOLTRE CHE , SECONDO UNA CONCEZIONE CHE SAREBBE CONDIVISA
DA TUTTI GLI STATI MEMBRI , L' ART . 13 B NON PUO ESSERE CONSIDERATO COME
UNA NORMA DIRETTAMENTE APPLICABILE , IN QUANTO TALE DISPOSIZIONE
RISERVA UN CERTO POTERE DISCREZIONALE AGLI STATI MEMBRI .

9 PER RISOLVERE LA CONTROVERSIA , IL FINANZGERICHT HA SOTTOPOSTO A
QUESTA CORTE UNA QUESTIONE FORMULATA NEI SEGUENTI TERMINI :
' SE LA DISPOSIZIONE RELATIVA ALL' ESENZIONE DELLE OPERAZIONI DI
NEGOZIAZIONE DI CREDITI DI CUI AL CAPO X , ART . 13 , B , D , N . 1 , DELLA SESTA
DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 17 MAGGIO 1977 , IN MATERIA DI ARMONIZZAZIONE
DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA
D' AFFARI - SISTEMA COMUNE DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO : BASE
IMPONIBILE UNIFORME (77/388/CEE) , DAL 1° GENNAIO 1979 SIA DIRETTAMENTE
EFFICACE NELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA ' .

10 LA RICORRENTE NELLA CAUSA PRINCIPALE NON SI E FATTA RAPPRESENTARE

7
NEL PROCEDIMENTO DINANZI A QUESTA CORTE LA SUA TESI È STATA
APPOGGIATA DALLA COMMISSIONE, CHE HA SOTTOPOSTO ALLA CORTE
ARGOMENTI INTESI A DIMOSTRARE CHE I SINGOLI POSSONO PRETENDERE L'
APPLICAZIONE DELL'ART. 13, PARTE B, LETT. D), N. 1, DELLA SESTA DIRETTIVA

11 PER CONTRO, L'AMMINISTRAZIONE CONVENUTA E IL GOVERNO DELLA
REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA HANNO SVOLTO UN COMPLESSO DI
ARGOMENTI DESTINATI A DIMOSTRARE CHE LA DISPOSIZIONE DI CUI TRATTASI
NON PUÒ ESSER FATTA VALERE PER IL PERIODO - ESERCIZIO TRIBUTARIO 1979 - IN
CUI LE RELATIVE NORME DI ATTUAZIONE NON ERANO STATE ANCORA POSTE IN
VIGORE NELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA. LO STESSO PUNTO DI VISTA
È STATO DIFESO DAL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FRANCESE.

NEL MERITO

12 L'AMMINISTRAZIONE CONVENUTA, IL GOVERNO DELLA REPUBBLICA
FEDERALE DI GERMANIA E IL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FRANCESE NON
CONTESTANO CHE, IN DETERMINATE CIRCOSTANZE, I SINGOLI POSSANO FAR
VALERE DISPOSIZIONI CONTENUTE IN UNA DIRETTIVA, COME RISULTA DALLA
GIURISPRUDENZA DELLA CORTE, MA SOSTENGONO CHE CIO NON VALE PER LA
DISPOSIZIONE DI CUI TRATTASI NELLA CAUSA PRINCIPALE.

13 SECONDO IL GOVERNO FRANCESE, LE DIRETTIVE IN MATERIA FISCALE MIRANO
AD UNA GRADUALE ARMONIZZAZIONE DEI VARI SISTEMI FISCALI NAZIONALI. MA
NON ALLA SOSTITUZIONE DI QUESTI CON UN REGIME FISCALE COMUNITARIO. CIO
SI VERIFICA ANCHE PER LA SESTA DIRETTIVA, CONTENENTE UNA SERIE DI
DISPOSIZIONI LE CUI MODALITÀ DI APPLICAZIONE SONO LASCIATE, IN AMPIA
MISURA, ALLA DISCREZIONE DEGLI STATI MEMBRI. POICHÉ LE OPZIONI LASCIATE
AGLI STATI MEMBRI IN QUESTA DIRETTIVA SONO PARTICOLARMENTE NUMEROSE,
IL GOVERNO FRANCESE RITIENE CHE LA DIRETTIVA NON SIA, NEL SUO
COMPLESSO, ATTA A PRODURRE EFFETTI DI SORTA NEGLI STATI MEMBRI PRIMA
DELL'ADOZIONE DEI RELATIVI PROVVEDIMENTI DI DIRITTO INTERNO.

14 IN OGNI CASO ESSO SOSTIENE, E TALE OPINIONE È CONDIVISA DAL GOVERNO
DELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA, CHE ALLE DISPOSIZIONI DELL'ART.
13 NON PUÒ ESSERE RICONOSCIUTA ALCUNA EFFICACIA DIRETTA, TENUTO
CONTO DEL MARGINE DI DISCREZIONALITÀ, DELLE FACOLTA' ED OPZIONI
CONTEMPLATI DA DETTO ARTICOLO.

15 L'AMMINISTRAZIONE CONVENUTA, APPOGGIATA DAL GOVERNO DELLA
REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA, RICHIAMA INOLTRE L'ATTENZIONE SULLA
COERENZA DEL SISTEMA IMPOSITIVO CUI SI RIFERISCE LA DIRETTIVA E, IN
PARTICOLARE, SUI PROBLEMI DERIVANTI DAL CONCATENAMENTO DELLE
IMPOSIZIONI, CARATTERISTICO DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO. L'
AMMINISTRAZIONE CONSIDERA IMPOSSIBILE ISOLARE DAL CONTESTO UN
ESONERO, COME QUELLO DI CUI ALL'ART. 13, PARTE B, LETT. D), N. 1, SENZA
PERTURBARE L'INTERO MECCANISMO DEL SISTEMA FISCALE IN QUESTIONE.

16 DI FRONTE A QUESTI ARGOMENTI, IL PROBLEMA SOLLEVATO SIA NEI
CONFRONTI DELLA DIRETTIVA STESSA SIA RIGUARDO AL REGIME FISCALE DI CUI
TRATTASI DEVE ESSERE ESAMINATO ALLA LUCE DELLA GIURISPRUDENZA DELLA

CORTE RELATIVA ALL' EFFICACIA DELLE DIRETTIVE

SULL' EFFICACIA DELLE DIRETTIVE IN GENERALI.
17 A TERMINI DELL' ART. 189, 3* COMMA, DEL TRATTATO, 'LA DIRETTIVA VINCOLA LO STATO MEMBRO CUI E RIVOLTA PER QUANTO RIGUARDA IL RISULTATO DA RAGGIUNGERE, SALVA RESTANDO LA COMPETENZA DEGLI ORGANI NAZIONALI IN MERITO ALLA FORMA ED AI MEZZI'.

18 DA QUESTO TESTO RISULTA CHE AGLI STATI DESTINATARI DELLA DIRETTIVA E IMPOSTO, IN FORZA DI QUEST' ULTIMA, UN OBBLIGO DI RISULTATO, CHE DEVE ESSERE ADEMPIUTO ALLA SCADENZA DEL TERMINE FISSATO DALLA DIRETTIVA STESSA.

19 NE CONSEGUE CHE, OGNIQUALVOLTA SIA REGOLARMENTE ATTUATA, LA DIRETTIVA SPIEGA I SUOI EFFETTI NEI CONFRONTI DEI SINGOLI TRAMITE I PROVVEDIMENTI D' ATTUAZIONE ADOTTATI DALL' STATO MEMBRO INTERESSATO (SENTENZA 6 MAGGIO 1980, CAUSA 22/79, COMMISSIONE C BELGIO, RACC. PAG. 1473).

20 PER CONTRO, PARTICOLARI PROBLEMI SORGONO NEL CASO IN CUI UNO STATO MEMBRO NON ABBA REGOLARMENTE DATO ATTUAZIONE AD UNA DIRETTIVA E, IN PARTICOLARE, NEL CASO IN CUI LE DISPOSIZIONI DI UNA DIRETTIVA SIANO RIMASTE INATTUATE ALLA SCADENZA DEL TERMINE FISSATO PER L' ATTUAZIONE

21 DALLA GIURISPRUDENZA COSTANTE DI QUESTA CORTE, E DA ULTIMO DALLA SENTENZA 5 APRILE 1979 (CAUSA 148/78, RATTI, RACC. PAG. 1629), RISULTA CHE SE E VERO CHE I REGOLAMENTI, IN FORZA DELL' ART. 189, SONO DIRETTAMENTE APPLICABILI E QUINDI ATTI, PER NATURA, A PRODURRE EFFETTI DIRETTI, DA CIO NON SI PUO INFERIRE CHE LE ALTRE CATEGORIE DI ATTI CONTEMPLATE DAL SUDETTO ARTICOLO NON POSSANO MAI PRODURRE EFFETTI ANALOGHI.

22 SAREBBE INFATTI INCOMPATIBILE CON L' EFFICACIA VINCOLANTE CHE L' ART. 189 RICONOSCE ALLA DIRETTIVA L' ESCLUDERE, IN LINEA DI PRINCIPIO, CHE L' OBBLIGO DA ESSA IMPOSTO POSSA ESSERE FATTO VALERE DALLE PERSONE INTERESSATE.

23 PARTICOLARMENTE NEI CASI IN CUI LE AUTORITA COMUNITARIE ABBIANO, MEDIANTE DIRETTIVA, IMPOSTO AGLI STATI MEMBRI DI ADOTTARE UN DETERMINATO COMPORTAMENTO, L' EFFICACIA PRATICA DELL' ATTO SAREBBE ATTENUATA SE AGLI AMMINISTRATI FOSSE PRECLUSO DI VALERSENE IN GIUDIZIO ED AI GIUDICI NAZIONALI DI PRENDERLO IN CONSIDERAZIONE IN QUANTO ELEMENTO DEL DIRITTO COMUNITARIO.

24 DI CONSEGUENZA, LO STATO MEMBRO CHE NON ABBA ADOTTATO, ENTRO I TERMINI, I PROVVEDIMENTI D' ATTUAZIONE IMPOSTI DALLA DIRETTIVA NON PUO OPPORRE AI SINGOLI L' INADEMPIMENTO, DA PARTE SUA, DEGLI OBBLIGHI DERIVANTI DALLA DIRETTIVA STESSA.

25 PERCIO, IN TUTTI I CASI IN CUI DISPOSIZIONI DI UNA DIRETTIVA APPAIANO, DAL PUNTO DI VISTA SOSTANZIALE, INCONDIZIONATE E SUFFICIENTEMENTE

PRECISE, TALI DISPOSIZIONI POSSONO ESSERE RICHIAMATE, IN MANCANZA DI PROVVEDIMENTI D'ATTUAZIONE ADOTTATI ENTRO I TERMINI, PER OPPORSI A QUALSIASI DISPOSIZIONE DI DIRITTO INTERNO NON CONFORME ALLA DIRETTIVA, OVVERO IN QUANTO SONO ATTE A DEFINIRE DIRITTI CHE I SINGOLI POSSONO FAR VALERE NEI CONFRONTI DELLO STATO.

26 LA QUESTIONE FORMULATA DAL FINANZGERICHT E INTESA A STABILIRE SE UN SIFATTO CARATTERE PUO ESSERE RICONOSCIUTO ALL'ART. 13, PARTE B, LETT D), N. 1, DELLA DIRETTIVA DI CUI TRATTASI, SECONDO CUI 'GLI STATI MEMBRI ESONERANO, ALLE CONDIZIONI DA ESSI STABILITE PER ASSICURARE LA CORRETTA E SEMPLICE APPLICAZIONE DELLE ESENZIONI SOTTO ELENcate E PER PREVENIRE OGNI POSSIBILE FRODE, EVASIONE ED ABUSO: . . . D) LE OPERAZIONI SEGUENTI: 1. LA CONCESSIONE E LA NEGOZIAZIONE DI CREDITI . . .

27 CONSIDERATA DI PER SE STESSA, E NEI LIMITI IN CUI DEFINISCE LA PRESTAZIONE ESONERATA E IL BENEFICIARIO DELL'ESONERO, QUESTA DISPOSIZIONE E SUFFICIENTEMENTE PRECISA PER ESSERE RICHIAMATA DALL'INTERESSATO E APPLICATA DAL GIUDICE. TUTTAVIA, RESTA DA ESAMINARE SE IL DIRITTO ALL'ESONERO CH'ESSA CONFERISCE POSSA ESSERE CONSIDERATO INCONDIZIONATO, TENUTO CONTO DEL SISTEMA GENERALE DELLA DIRETTIVA E DEL CONTESTO DELL'ART. 13, NONCHE DELLE PECULIARITA DEL REGIME FISCALE NEL CUI AMBITO DEVE APPLICARSI L'ESONERO.

28 PER QUANTO RIGUARDA IL SISTEMA GENERALE DELLA DIRETTIVA, SI DEVE ESAMINARE ANZITUTTO L'ARGOMENTO BASATO SULLA CIRCOSTANZA CHE LA DISPOSIZIONE CONSIDERATA DAL GIUDICE NAZIONALE FA PARTE INTEGRANTE DI UNA DIRETTIVA DI ARMONIZZAZIONE CHE RISERVA AGLI STATI MEMBRI, SOTTO VARI ASPETTI, UN MARGINE DI DISCREZIONALITA' IMPLICANTE DETERMINATE FACOLTA E OPZIONI.

29 BENCHE LA SESTA DIRETTIVA IMPIECHI IN UN ESTABILIMENTO, A FAVORE DEGLI STATI MEMBRI, UN MARGINE DI DISCREZIONALITA' PIU' O MENO AMPIO PER L'ATTUAZIONE DI TALUNE DELLE SUE DISPOSIZIONI, NON SI PUO' TUTTAVIA NEGARE AI SINGOLI IL DIRITTO DI FAR VALERE QUELLE DISPOSIZIONI CHE, TENUTO CONTO DEL LORO SPECIFICO OGGETTO, SONO ATTE AD ESSERE ISOLATE DAL CONTESTO ED APPLICATE COME TALI. QUESTA GARANZIA MINIMA, A FAVORE DEGLI AMMINISTRATI LESI DALLA MANCATA ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA, DERIVA DAL CARATTERE VINCOLANTE DELL'OBBLIGO IMPOSTO AGLI STATI MEMBRI DALL'ART. 189, 3° COMMA, DEL TRATTATO. QUEST'OBBLIGO SAREBBE RESO DEL TUTTO INOPERANTE QUALORA FOSSE CONSENTITO AGLI STATI MEMBRI DI ANNULLARE, CON LA LORO OMISSIONE, ANCHE GLI EFFETTI CHE TALUNE DISPOSIZIONI DI UNA DIRETTIVA SONO ATTE A PRODURRE IN FORZA DEL LORO CONTENUTO.

30 NON SI PUO' QUINDI FAR VALERE IL CARATTERE GENERALE DELLA DIRETTIVA DI CUI TRATTASI, O L'AMPIEZZA DEL POTERE DISCREZIONALE CH'ESSA LASCIA D'ALTRA PARTE AGLI STATI MEMBRI, PER NEGARE QUALSIASI EFFICACIA A QUELLE DISPOSIZIONI CHE, TENUTO CONTO DEL LORO OGGETTO, SONO ATTE AD ESSERE UTILMENTE FATTE VALERE IN GIUDIZIO, NONOSTANTE IL FATTO CHE LA DIRETTIVA NON SIA STATA ATTUATA NEL SUO COMPLESSO.

31 QUANTO AL CONTESTO DELL' ART. 13, L' AMMINISTRAZIONE CONVENUTA, APPOGGIATA DAL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA E DAL GOVERNO FRANCESE, RICHIAMA IN PARTICOLARE L' ATTENZIONE SUL MARGINE DI DISCREZIONALITA RISERVATO AGLI STATI MEMBRI MEDIANTE LA FORMULA INTRODUTTIVA DELLA PARTE B DI QUESTO ARTICOLO, OVÈ E PRECISATO CHE L' ESONERO VIENE CONCESSO DAGLI STATI MEMBRI ALLE CONDIZIONI DA ESSI STABILITE PER ASSICURARE LA CORRETTA E SEMPLICE APPLICAZIONE DELLE ESENZIONI PREVISTE E PER PREVENIRE OGNI POSSIBILE FRODE, EVASIONE ED ABUSO. E STATO SOSTENUTO CHE, TENUTO CONTO DI QUESTE DISPOSIZIONI, LE CLAUSOLE DI ESONERO DELL' ART. 13 NON SONO INCONDIZIONATE; ESSE NON POTREBBERO QUINDI ESSERE RICHIAMATE PRIMA CHE SIANO STATE DETERMINATE LE SUDETTE CONDIZIONI.

32 IN PROPOSITO SI DEVE ANZITUTTO OSSERVARE CHE LE CONDIZIONI SUMMENZIONATE NON RIGUARDANO IN ALCUN MODO LA DEFINIZIONE DEL CONTENUTO DEL PREVISTO ESONERO.

33 DA UNA PARTE, LE CONDIZIONI SUMMENZIONATE SONO INTESE A GARANTIRE LA CORRETTA E SEMPLICE APPLICAZIONE DEGLI ESONERI PREVISTI. UNO STATO MEMBRO NON PUO OPporre, AD UN CONTRIBUENTE CHE SIA IN GRADO DI PROVARE CHE LA PROPRIA SITUAZIONE FISCALE RIENTRA EFFETTIVAMENTE IN UNA DELLE CATEGORIE DI ESONERO DEFINITE DALLA DIRETTIVA. LA MANCATA ADOZIONE DELLE DISPOSIZIONI DESTINATE, PER L' APPUNTO, AD AGEVOLARE L' APPLICAZIONE DI TALE ESONERO.

34 D' ALTRA PARTE, LE CONDIZIONI SUDETTE RIGUARDANO I PROVVEDIMENTI DESTINATI A PREVENIRE LE FRODI, L' EVASIONE FISCALE E GLI EVENTUALI ABUSI. UNO STATO MEMBRO CHE SI TROVI NELLA SITUAZIONE DI NON AVER PRESO LE NECESSARIE PRECAUZIONI A TALE SCOPO NON PUO FAR VALERE LA PROPRIA OMISSIONE PER RIFIUTARE AD UN CONTRIBUENTE IL BENEFICIO DI UN ESONERO CHE EGLI POSSA LEGITTIMAMENTE PRETENDERE IN FORZA DELLA DIRETTIVA. TANTO PIU CHE NULLA VIETA A TALE STATO DI RICORRERE, IN MANCANZA DI SPECIFICHE DISPOSIZIONI IN MATERIA, A TUTTE LE DISPOSIZIONI APPLICABILI DELLA PROPRIA LEGISLAZIONE FISCALE GENERALE PER LA LOTTA CONTRO LE FRODI.

35 RISULTA QUINDI CHE L' ARGOMENTO BASATO SULLA FRASE INTRODUTTIVA DELL' ART. 13, PARTE B, DEVE ESSERE DISATTESO.

36 L' AMMINISTRAZIONE CONVENUTA, IL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA E IL GOVERNO FRANCESE FANNO VALERE INOLTRE, CONTRO LA POSSIBILITA DI RICHIAMARE LA DISPOSIZIONE DI CUI TRATTASI, LA PARTE C DELL' ART. 13, FORMULATA NEI SEGUENTI TERMINI: ' OPZIONI. GLI STATI MEMBRI POSSONO ACCORDARE AI LORO SOGGETTI PASSIVI IL DIRITTO DI OPTARE PER L' IMPOSIZIONE NEL CASO DI: ... B.) OPERAZIONI DI CUI AL PUNTO B. LETT. D), ... GLI STATI MEMBRI POSSONO RESTRINGERE LA PORTATA DEL DIRITTO DI OPZIONE E NE STABILISCONO LE MODALITA DI ESERCIZIO '.

37 IL GOVERNO TEDESCO SOTTOLINEA CHE L' OPZIONE PREVISTA DA QUESTA DISPOSIZIONE E' RISERVATA AGLI STATI MEMBRI E CHE LA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA SI E VALSA DELLA RELATIVA FACOLTA SOLTANTO NELL'

ART. 9 DELLA LEGGE DI ATTUAZIONE. SAREBBE INAMMISSIBILE QUALSIASI ANTICIPAZIONE SU QUESTA OPZIONE LEGALE. TENUTO CONTO DELLA FACOLTA RISERVATA AGLI STATI MEMBRI, NONCHE DELLA CONNESSA POSSIBILITA DI RESTRINGERE, INOLTRE, LA PORTATA DEL DIRITTO D'OPZIONE E DI DETERMINARNE LE MODALITA, LA DISPOSIZIONE RICHIAMATA DALLA RICORRENTE NELLA CAUSA PRINCIPALE NON POTREBBE ESSERE CONSIDERATA COME UNA NORMA INCONDIZIONATA.

38 QUESTA TESI E BASATA SU UNA ERRATA VALUTAZIONE DELLA PORTATA DELL'ART. 13 C. VALENDOSI DELLA FACOLTA LORO ATTRIBUITA DA QUESTA DISPOSIZIONE, GLI STATI MEMBRI POSSONO DARE, AI BENEFICIARI DEGLI ESONERI PREVISTI DALLA DIRETTIVA, LA POSSIBILITA DI RINUNCIARE ALL'ESONERO, IN TUTTI I CASI, ENTRO CERTI LIMITI, SECONDO DETERMINATE MODALITA. E TUTTAVIA IMPORTANTE SOTTOLINEARE CHE, SECONDO LA SUDETTA DISPOSIZIONE, QUALORA LO STATO MEMBRO SI VALGA DI TALE FACOLTA, L'ESERCIZIO DELL'OPZIONE OFFERTA IN TALI CONDIZIONI SPETTA AL SOLO CONTRIBUENTE, NON GIA ALLO STATO.

39 NE RISULTA CHE L'ART. 13 C NON CONFERISCE AFFATTO AGLI STATI MEMBRI LA FACOLTA DI CONDIZIONARE O DI LIMITARE, IN QUALUNQUE MODO, GLI ESONERI PREVISTI DALLA PARTE B; ESSO RISERVA SEMPLICEMENTE AGLI STATI LA FACOLTA DI DARE AI BENEFICIARI DI DETTI ESONERI, IN MISURA PIU O MENO AMPIA, LA POSSIBILITA DI OPTARE ESSI STESSI PER L'IMPOSIZIONE, SE RITENGONO CHE CIO SIA CONFORME AL LORO INTERESSE.

40 RISULTA, QUINDI, CHE LA DISPOSIZIONE CUI SI RIFERISCONO L'AMMINISTRAZIONE CONVENUTA E IL GOVERNO TEDESCO PER DIMOSTRARE IL CARATTERE CONDIZIONATO DELL'ESONERO NON E PERTINENTE ALLA SITUAZIONE DI UN CONTRIBUENTE CHE ABBA MANIFESTATO LA VOLONTA DI BENEFICIARE DELL'ESONERO PREVISTO DALLA DIRETTIVA, DATO CHE TALE ESPRESSIONE DI VOLONTA ESCLUDE NECESSARIAMENTE L'ESERCIZIO DEL DIRITTO D'OPZIONE CONTEMPLATO DALL'ART. 13 C.

SUL SISTEMA DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

41 L'AMMINISTRAZIONE CONVENUTA, APPOGGIATA DAL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA, SVILUPPA IN DETTAGLIO VARI ARGOMENTI CONTRO LA POSSIBILITA DI FAR VALERE L'ART. 13, PARTE B, LETT. D), N. 1, ARGOMENTI BASATI SULLE PECULIARITA DEL SISTEMA FISCALE DI CUI TRATTASI, E PRECISAMENTE SULLA TIPICA STRUTTURA 'A CASCATA' DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO, DERIVANTE DAL MECCANISMO DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE. SECONDO L'AMMINISTRAZIONE, LA ROTTURA DEL CONCATENAMENTO, PER EFFETTO DELL'ESONERO, POTREBBE AVERE RIPERCUSSIONI SFAVOREVOLI SUGLI INTERESSI SIA DELLO STESSO BENEFICIARIO DELL'ESONERO SIA DEI CONTRIBUENTI CHE SI TROVANO A VALLE ED ANCHE A MONTE. INOLTRE, IL FINANZAMT RICHIAMA L'ATTENZIONE SULLE COMPLICAZIONI CUI POTREBBE DAR LUOGO, PER L'AMMINISTRAZIONE FISCALE, L'APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI DI UNA DIRETTIVA PRIMA DI QUALSIASI ADEGUAMENTO DELLA LEGISLAZIONE NAZIONALE VIGENTE.

42 IN TALE CONTESTO, L'AMMINISTRAZIONE FA VALERE ANZITUTTO CHE, LA SECONDA DELLE CIRCOSTANZE, L'ESONERO PREVISTO DALLA DIRETTIVA POTREBBE ESSERE SFAVOREVOLE PER LO STESSO BENEFICIARIO.

OGNIQUALVOLTA QUESTI FORNISCA PRESTAZIONI A SOGGETTI PASSIVI CHE SODDISFINO LE CONDIZIONI PER LA DETRAZIONE. COSI PURE POTREBBERO AVERSI SVANTAGGI PER IL BENEFICIARIO IN CASO DI REGOLARIZZAZIONE DI DETRAZIONE RELATIVE A BENI D' INVESTIMENTO, CHE POSSONO ESSERE EFFETTUATE, IN FORZA DELL' ART. 20 DELLA DIRETTIVA, DURANTE UN PERIODO DI CINQUE ANNI. L' AMMINISTRAZIONE SEGNALE INOLTRE TALUNE DIFFICOLTA CHE POSSONO DERIVARE DALL' APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI RELATIVE AL RILASCIO DI FATTURE, CONTEMPLATO DALL' ART. 22, N. 3, LETT. B), DELLA DIRETTIVA, SECONDO CUI LE FATTURE RELATIVE ALLE PRESTAZIONI DI SERVIZI IMPONIBILI DEVONO INDICARE DISTINTAMENTE L' IMPORTO DELL' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO. SECONDO L' ART. 21, N. 1, LETT. C), TALE INDICAZIONE FA SORGERE, PER QUANTO RIGUARDA LE PRESTAZIONI DI SERVIZI ESONERATE, UN DEBITO D' IMPOSTA AUTONOMO; L' IMPOSTA DOVUTA IN FORZA DI QUESTA DISPOSIZIONE NON PUO, IN NESSUN CASO, SECONDO L' ART. 17, N. 2, ESSERE DETRATTA DAL BENEFICIARIO DELLA PRESTAZIONE IN QUANTO IMPOSTA A MONTE. LA CONCESSIONE DELL' ESONERO RAPPRESENTEREBBE, QUINDI, UN CONSIDEREVOLE SVANTAGGIO PER I MEDIATORI DI CREDITI CHE ABBIANO RILASCIATO FATTURE NELLE QUALI SIA INDICATO L' IMPORTO DELL' IMPOSTA.

43 L' AMMINISTRAZIONE SOTTOLINEA IN PARTICOLARE LE PERTURBAZIONI CHE SAREBBERO PROVOCATE DAL FATTO CHE UN ESONERO POSSA ESSERE PRETESO A POSTERIORI, SIA A VALLE, SIA A MONTE, A DANNO DI CONTRIBUENTI CHE SI TROVINO IN RELAZIONI D' AFFARI COL BENEFICIARIO DELL' ESONERO

44 IN PROPOSITO SI DEVE OSSERVARE CHE DAL SISTEMA DELLA DIRETTIVA RISULTA, IN PRIMO LUOGO, CHE I BENEFICIARI DELL' ESONERO, IN QUANTO LO PRETENDANO, RINUNCIANO NECESSARIAMENTE AL DIRITTO DI FAR VALERE LA DETRAZIONE DELLE IMPOSTE VERSATE A MONTE E, IN SECONDO LUOGO, CHE ESSI NON SONO IN GRADO, DOPO AVER BENEFICIATO DELL' ESONERO, DI TRASFERIRE A VALLE ONERI DI SORTA, DI GUISA CHE I DIRITTI DI TERZI NON POSSONO, IN VIA DI PRINCIPIO, ESSERE LESI

45 GLI ARGOMENTI CHE L' AMMINISTRAZIONE CONVENUTA ED IL GOVERNO TEDESCO BASANO SULL' ALTERAZIONE DEL NORMALE GIOCO DI TRASFERIMENTO DELL' ONERE DELL' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO RISULTANO PERCIO INFONDATAI, NEL CASO IN CUI IL CONTRIBUENTE ABBA ESPRESSO LA PROPRIA VOLONTA DI BENEFICIARE DELL' ESONERO CONTEMPLATO DALLA DIRETTIVA. ASSUMENDO A SUO CARICO, DEL RESTO, LE CONSEGUENZE DELLA PROPRIA SCELTA.

46 INFINE, QUANTO ALL' ARGOMENTO CHE L' AMMINISTRAZIONE CONVENUTA BASA SULLA PERTURBAZIONE CAUSATA DAL FATTO CHE TALUNI CONTRIBUENTI RICHIEDANO ESONERI A POSTERIORI, IN FORZA DELLA DIRETTIVA, SI DEVE CONSTATARE CHE QUESTA OBIEZIONE NON E PERTINENTE NEL CASO DI UN CONTRIBUENTE CHE ABBA CHIESTO IL BENEFICIO DELL' ESONERO AL MOMENTO DELLA PRESENTAZIONE DELLA PROPRIA DICHIARAZIONE FISCALE E SI SIA ASTENUTO, DI CONSEGUENZA, DAL FATTURARE LE IMPOSTE AI BENEFICIARI DELLE PROPRIE PRESTAZIONI, DI GUISA CHE I DIRITTI DI TERZI NON VENGONO LESI.

47 QUANTO AGLI INCONVENIENTI DI CARATTERE PIU GENERALE CUI L' AMMINISTRAZIONE DOVREBBE FAR FRONTE IN RAGIONE DELL' APPLICAZIONE

DELL'ESONERO PREVISTO DALLA DIRETTIVA NELL'IPOTESI IN CUI LA LEGISLAZIONE FISCALE E LA PRASSI AMMINISTRATIVA NON FOSSERO STATE ANCORA ADEGUATE AI NUOVI DATI DERIVANTI DAL DIRITTO COMUNITARIO, E SUFFICIENTE OSSERVARE CHE QUESTE DIFFICOLTA', QUALORA SI PRESENTASSERO SAREBBERO DOVUTE AL MANCATO RISPETTO, DA PARTE DELLO STATO MEMBRO DEL TERMINE IMPARTITO PER L'ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA IN QUESTIONE. LE CONSEGUENZE DI TALE SITUAZIONE DEVONO ESSERE ASSUNTE A CARICO DELL'AMMINISTRAZIONE E NON POSSONO ESSERE TRASFERITE A CARICO DEI CONTRIBUENTI I QUALI FACCIANO VALERE UN OBBLIGO PRECISO, INCOMBENTE ALLO STATO, IN FORZA DEL DIRITTO COMUNITARIO, FIN DAL 1° GENNAIO 1979. 48 DA QUANTO PRECEDE RISULTA CHE ANCHE L'ARGOMENTO BASATO SUL SISTEMA FISCALE CHE COSTITUISCE OGGETTO DELLA DIRETTIVA DEV'ESSERE DISATTESO.

49 LA QUESTIONE FORMULATA DAL GIUDICE A QUO DEV'ESSERE QUINDI RISOLTA NEL SENSO CHE LA DISPOSIZIONE RELATIVA ALL'ESONERO DALL'IMPOSTA SULLA CIFRA D'AFFARI PER OPERAZIONI DI MEDIAZIONI DI CREDITI, DI CUI ALL'ART. 13, PARTE B, LETT. D), N. 1, DELLA SESTA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 17 MAGGIO 1977 IN MATERIA DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA D'AFFARI - SISTEMA COMUNE D'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO: BASE IMPONIBILE UNIFORME, POTEVA ESSER FATTA VALERE, DAL 1° GENNAIO 1979, IN CASO DI MANCATA ATTUAZIONE DI TALE DIRETTIVA, DA UN MEDIATORE DI CREDITI CHE SI FOSSE ASTENUTO DAL TRASFERIRE DETTA IMPOSTA A VALLE, SENZA CHE LO STATO POSSA OPPORGLI LA SUDDETTA MANCATA ATTUAZIONE.

SULLE SPESE

50 LE SPESE SOSTENUTE DAL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA, DAL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FRANCESE, DAL CONSIGLIO E DALLA COMMISSIONE DELLE COMUNITA EUROPEE, CHE HANNO PRESENTATO OSSERVAZIONI ALLA CORTE, NON POSSONO DAR LUOGO A RIFUSIONE. NEI CONFRONTI DELLE PARTI NELLA CAUSA PRINCIPALE, IL PRESENTE PROCEDIMENTO HA IL CARATTERE DI UN INCIDENTE SOLLEVATO DINNANZI AL GIUDICE NAZIONALE, CUI SPETTA QUINDI STATUIRE SULLE SPESE.

LA CORTE, PRONUNCIANDOSI SULLA QUESTIONE SOTTOPONIBILE DAL FINANZIEMBRE DI MUNSTER CON ORDINANZA 27 NOVEMBRE 1987, DICHIARA LA DISPOSIZIONE RELATIVA ALL'ESONERO DALL'IMPOSTA SULLA CIFRA D'AFFARI PER OPERAZIONI DI MEDIAZIONI DI CREDITI, DI CUI ALL'ART. 13, PARTE B, LETT. D), N. 1, DELLA SESTA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 17 MAGGIO 1977 IN MATERIA DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA D'AFFARI - SISTEMA COMUNE D'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO: BASE IMPONIBILE UNIFORME, POTEVA ESSER FATTA VALERE, DAL 1° GENNAIO 1979, IN CASO DI MANCATA ATTUAZIONE DI TALE DIRETTIVA, DA UN MEDIATORE DI CREDITI CHE SI FOSSE ASTENUTO DAL TRASFERIRE DETTA IMPOSTA A VALLE, SENZA CHE LO STATO POSSA OPPORGLI LA SUDDETTA MANCATA ATTUAZIONE.

Commento

ALL. 10

La decisione si colloca nel quadro delineato dalle sentenze della Corte Costituzionale pur avendo accolto il ricorso dell'ufficio e rigettato la domanda di rimborso dell'Ilor prodotta dal contribuente in contrasto con la giurisprudenza prevalente.

È in linea sia con la sentenza n. 42 del 25 marzo 1980 (in "il fisco" n. 13/1980, pag. 1212), che, segnatamente, con quella successiva n. 87 del 9 aprile 1986 (in "il fisco" n. 16/1986, pag. 244), con la quale la Corte Costituzionale dopo aver confermato che la tassazione in sede Ilor non è giustificabile nei confronti dei redditi prodotti attraverso l'espletamento di attività senza organizzazione imprenditoriale ove, viceversa, sia preminente l'impegno personale del contribuente e modesto l'impegno di capitale, ha ritenuto che in presenza di redditi del genere il riferimento tout court all'art. 51 del D.P.R. n. 597/1973 (che definisce il reddito di impresa ai fini Irpef) non può venire acriticamente utilizzato ai fini dell'applicazione dell'Ilor, tributo questo mirante alla discriminazione qualitativa dei redditi. Con la stessa sentenza n. 87 la Corte Costituzionale ha conclusivamente affermato che essa "non è abilitata ad introdurre in materia mediante pronunce di accoglimento parziale, nuova classificazione dei tipi di reddito interne rispetto a quelle operate o comunque considerate dalla legislazione tributaria ... od a realizzare entrate, generali previsioni normative, specifiche sotto distinzioni, trascurate dal legislatore". Di fronte ad un'attività sostanzialmente lavorativa con una componente patrimoniale minima, si afferma sempre nella sentenza, occorre verificare caso per caso, ai fini dell'assoggettabilità all'Ilor dei redditi relativi "se ricorrano o meno i requisiti minimi perché si possa realmente parlare d'impresa e tale verifica sottratta alla Corte Costituzionale è, invece, effettuabile, dai singoli giudici tributari, per quanto di loro competenza in via di interpretazione delle norme legislative vigenti". A questi principi si è uniformata la Corte di Cassazione con la sentenza n. 3477 del 17 novembre 1986 emessa, a proposito degli agenti o rappresentanti di commercio ed in particolare degli agenti mandatarie della Siae, i cui proventi, configurano redditi d'impresa, e non di lavoro autonomo e pertanto sono assoggettabili all'Ilor solo quando tali attività risultano esercitate mediante un' apprezzabile organizzazione di tipo imprenditoriale. Con le citate sentenze in sostanza è stato chiarito che la tassazione Ilor non è giustificabile nei confronti di attività in cui sia essenziale la componente di lavoro e quindi assimilabile a quella di lavoro dipendente.

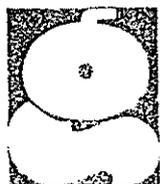
Pur partendo da questo postulato non può essere sottaciuto che la Commissione tributaria centrale, a nostro parere, non si è data carico di accertare se nel caso di specie l'attività di "mediatore di salumi" debba considerarsi esercitata attraverso un'organizzazione di tipo imprenditoriale o se, viceversa, l'attività del mediatore è fondata esclusivamente sulla sua capacità ed operati-

vità. Ciò in quanto si è praticamente pervenuti al terzo grado di giudizio senza che tanto l'ufficio, quanto il contribuente che da ultimo il giudice abbiano precisato alcunché a proposito dell'organizzazione dell'attività e del concreto apparato lavorativo. Paradossalmente tutti si sono sottratti a tutto, in particolare all'onere della prova. Ma appare del tutto evidente che in assenza di elementi concreti di valutazione inerenti all'attività svolta dal mediatore di salumi doveva essere la Commissione tributaria centrale, ripetiamo, a non sottrarsi a tale pregiudiziale accertamento per verificare se nel caso di specie ricorrono o meno i requisiti minimi che la Corte Costituzionale ha precisato di competenza dei singoli giudici tributari. Così operando non si fa giustizia e soprattutto si applicano gli stessi principi in maniera diametralmente opposta. Tanto per esemplificare, con la decisione n. 5811 del 17 settembre 1990 la Commissione tributaria centrale, Sez. XX, su fattispecie analoga (assoggettabilità ad Ilor del reddito conseguito dall'agente di commercio) ha così deciso "trattandosi di dati di fatto, intrinsecamente inerenti ai presupposti dell'imposta, rientrava nell'onus probandi dell'ufficio dimostrare che l'attività dell'agente di commercio era stata svolta con il soccorso di capitale e degli altri mezzi di produzione". Ancora più pertinente appare il richiamo della decisione Commissione tributaria centrale, Sez. XXV, del 12 maggio 1988, n. 4063 (Ilor, mediatori di affari) che ritiene fondato il gravame del contribuente precisando "non essendosi nella fattispecie dimostrato dall'ufficio il contrario, non essendosi cioè dimostrata la sussistenza di elementi atti a modificare i contenuti del rapporto ... a fortiori ciò accade e può dirsi nei confronti dei mediatori che agiscono al di fuori e del tutto prescindendo dai cennati condizionamenti ambientali, patrimoniali e di struttura organizzativa".

Nella decisione in rassegna, viceversa, la Commissione dà torto al contribuente in quanto non ha dimostrato la prevalenza dell'attività di lavoro. Ma allora a chi incombe l'onere della prova? Così operando, una volta all'ufficio, una volta al contribuente, il giudice che si sottrae, è il caso di dire che la decisione è veramente campata in aria. Manca in altre parole una qualsiasi omogeneità di giudizio.

Il prof. R. Lupi, in un commento alla sentenza n. 4479, Cass., Sez. I, del 6 novembre 1992, in materia di Ilor, così precisa "le difese processuali dell'Amministrazione dovrebbero invece concentrarsi proprio sulla presenza di una componente patrimoniale del reddito. Facendo tra l'altro rilevare come, nelle controversie di rimborso, possa legittimamente sostenersi che la prova dell'organizzazione con lavoro del titolare debba provenire dal contribuente".

Nello Rai



Applicabilità del pro rata generale

IVA - Detrazioni - Operazioni esenti - Criterio della detrazione dei beni acquistati - Irrilevante - Pro rata generale - Applicabile - Artt. 10 e 19 D.P.R. 26.10.1972, n. 633

Il criterio di determinazione della misura della detrazione adottato dal nuovo testo dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 (cosiddetto "pro rata generale") appare completamente alternativo rispetto a quello in precedenza adottato dallo stesso art. 19 (criterio della destinazione).

Pertanto, per decidere se spetta o meno la detrazione, non si considera più la destinazione specifica del bene o servizio

acquistato, ma viene in rilievo il rapporto generale tra l'ammontare di tutte le operazioni esenti, da un lato, ed il volume complessivo di affari, dall'altro, seppur con le limitazioni di cui al comma 4 del predetto art. 19.

(Oggetto della controversia: avviso di rettifica Iva anni 1979-1981)

(COMM. CENTRALE, Sez. VI - Dec. n. 1073 del 13 febbraio 1995, dep. il 14 marzo 1995)

La Commissione tributaria centrale, Sez. VI, composta da: Dott. Vittorio Sgroi (Presidente), Dott. Ernesto Lupo (Relatore), Prof. Giuseppe Campa, Avv. Antonino Freni, Dott. Giuseppe Rizzi (Membri), ha emesso la seguente

Decisione

sui tre ricorsi proposti dall'ufficio Iva di Modena nei confronti di F.T. S.p.A. in data 2 ottobre 1985, contro le decisioni della Commissione tributaria di II grado di Modena, Sez. II, nn. 165-167 del 14 giugno 1985, 9 luglio 1985 e 30 agosto 1985.

Fatto

Con tre ricorsi alla Commissione tributaria di I grado di Modena, depositati il 17 dicembre 1980, il 9 ottobre 1981 ed il 28 ottobre 1982, la F.T. S.p.A. agiva per il rimborso di imposte Iva per le quali non era stato possibile operare la detrazione nelle dichiarazioni annuali relative, rispettivamente, al 1979, al 1980 e al 1981, perché non consentita dal modello di dette dichiarazioni. La società ricorrente fondava il diritto al rimborso sul nuovo testo dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale era stato interpretato erroneamente dalla circolare ministeriale n. 25 del 3 agosto 1979. L'ufficio Iva competente, al quale erano state presentate le istanze di rimborso, non aveva provveduto, onde la società ricorrente chiedeva il rimborso di L. 306.000 (per il 1979), L. 759.000 (per il 1980) e di L. 504.000 (per il 1981).

La Commissione tributaria di I grado di Modena respingeva il ricorso relativo al 1979 (con decisione depositata il 1° giugno 1983), ma, espressamente discostandosi dalla precedente decisione, accoglieva i ricorsi relativi al 1980 e al 1981 (con due decisioni di uguale tenore depositate il 28 luglio 1983).

La parte di volta in volta soccombente proponeva appello e la Commissione di II grado di Modena, con le tre decisioni impugnate, ha ritenuto fondati i ricorsi della società contribuente.

La Commissione ha osservato, in rito, che il ricorso era proponibile non essendosi verificata alcuna decadenza dal diritto al rimborso e, nel merito, che corretta era l'interpretazione data dal contribuente agli ultimi due commi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972. Tali disposizioni disciplinano la detrazione dell'Iva assolta dal contribuente che compia anche operazioni attive esenti da detta imposta. Tale detrazione, secondo il comma 3, "è ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno ed il volume di affari dell'anno stesso" (regola detta del pro rata generale). Il comma 4 detta alcune regole per il calcolo della percentuale di riduzione della detrazione, disponendo, tra l'altro, che le operazioni esenti indicate dai nn. da 1) a 9) del precedente art. 10 non sono incluse nel volume di affari "quando non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono accessorie ad operazioni imponibili".

Le operazioni alle quali si sono riferiti i tre ricorsi della F.T. S.p.A. sono comprese tra quelle di cui ai nn. da 1) a 9) dell'art. 10 ed esse non sono perciò entrate nel calcolo della percentuale di riduzione della detrazione.

Avverso le tre decisioni della Commissione di II grado di Modena l'ufficio Iva ha proposto tre ricorsi, ai quali la F.T. S.p.A. ha resistito con controricorsi.

Diritto

1. I tre ricorsi dell'ufficio vanno riuniti, trattando la stessa questione (art. 34 del D.P.R. n. 636/1972).

2. L'ufficio osserva che l'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 nei commi 3 e 4, pur avendo accolto il sistema della riduzione della detrazione Iva secondo la regola del pro rata generale, non con-

sente la detrazione dell'imposta pagata per l'acquisto di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione di operazioni esenti dall'Iva ai sensi dei nn. da 1) a 9) dell'art. 10 [salvo il caso particolare del n. 6)]. Corretta è pertanto la circolare ministeriale n. 25 del 3 agosto 1979.

Il motivo di ricorso è infondato.

3. Occorre premettere che l'ufficio ricorrente non contesta l'ammissibilità dell'istanza per ottenere il rimborso dell'Iva pagata (e, conseguentemente, del ricorso proposto avverso il silenzio tenuto dall'Amministrazione su detta istanza), la quale è stata affermata nelle decisioni impugnate. Tali decisioni, rigettando l'eccezione opposta dall'ufficio (e non riproposta in questo terzo grado di giudizio), hanno affermato che il rimborso dell'imposta non è precluso dal fatto che la società istante si è inizialmente adeguata alla circolare dell'Amministrazione finanziaria, la quale ha ritenuto dovuta l'Iva di cui si è chiesta, successivamente, la restituzione.

4. La società contribuente afferma che il testo modificato dall'art. 19 del D.P.R. 26 settembre 1972, n. 633, dà ad essa il diritto di detrarre, dall'Iva dovuta, l'imposta relativa ad acquisti di beni e servizi utilizzati esclusivamente per compiere operazioni esenti. Premesso che, per il meccanismo previsto in generale nel comma 1 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, la detrazione ha per oggetto l'imposta assolta dal contribuente a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi da lui acquistati nell'esercizio dell'impresa, occorre stabilire se tale detrazione il contribuente abbia il diritto di operare, anche quando i beni ed i servizi da lui acquistati sono stati utilizzati per l'effettuazione di un'operazione attiva esente dall'Iva.

Il testo originario del D.P.R. n. 633/1972 era chiaro in proposito, poiché nell'art. 19, comma 2, si prevedeva che "se il contribuente ha effettuato prestazione di servizi esenti da imposta ai sensi del comma 1 dell'art. 10 per un ammontare di ricavi superiore al cinque per cento del volume di affari, non sono ammesse in detrazione l'imposta relativa ai beni ed ai servizi utilizzati per effettuare tali prestazioni né quella relativa alla parte dei beni e dei servizi utilizzati promiscuamente attribuibile alle prestazioni stesse". Quindi, la detrazione dell'imposta pagata in rivalsa non era ammessa quando i beni ed i servizi acquistati erano destinati ad effettuare operazioni attive esenti; se la destinazione degli stessi era in parte per operazioni esenti e in altra parte per operazioni soggette a tassazione, la detrazione era ridotta proporzionalmente all'ammontare delle operazioni esenti rispetto al totale volume di affari (la detrazione era comunque ammessa quando le operazioni attive esenti non superavano il cinque per cento del volume di affari). Il criterio seguito per decidere sulla detrazione dell'imposta pagata in rivalsa era, perciò, quello della destinazione del bene o servizio acquistato all'operazione attiva (esente o meno), fatta salva la menzionata ipotesi dell'effettuazione di operazioni esenti in minima misura.

Tale chiara disposizione del comma 2 dell'art. 19 è stata sostituita nel nuovo testo di detto articolo introdotto con l'art. 1 del D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, ove la disciplina della situazione qui considerata è contenuta nei commi 3 e 4. Tali commi, prima ancora della loro entrata in vigore, sono stati sostituiti con l'art. 9 del D.P.R. 31 marzo 1979, n. 94. Il testo del comma 3 dell'art. 19, sulla base del quale va deciso il presente ricorso, è del seguente tenore: "Se il contribuente ha effettuato anche operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 la detrazione è ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno e il volume di affari dell'anno stesso, arrotondate all'unità inferiore" (il seguito del comma può omettersi perché non rilevante).

Per l'identica situazione considerata nel comma 2 del testo originario dell'art. 19 (imprenditore che effettua anche opera-

zioni attive esenti da Iva), il nuovo testo ha adottato una disciplina della detrazione dell'imposta pagata in rivalsa completamente diversa da quella precedente. Per decidere se spetta o meno la detrazione, non si considera più la destinazione specifica del bene o servizio acquistato, ma viene in rilievo il rapporto generale tra l'ammontare di tutte le operazioni esenti, da un lato, ed il volume complessivo di affari, dall'altro. Il rapporto tra queste due entità numeriche dà luogo ad un quoziente, che esprime la percentuale di riduzione della detrazione spettante all'imprenditore. Il detto quoziente, cioè, indica la percentuale di imposta pagata in rivalsa che non è detraibile. Tale criterio è stato denominato del "pro rata generale" e, nella sua struttura, prescinde dalla destinazione che abbiano effettivamente avuto i beni e servizi acquistati.

Il criterio di determinazione della misura della detrazione adottato dal nuovo testo dell'art. 19 (pro rata generale) appare completamente alternativa rispetto a quello in precedenza adottato dallo stesso art. 19 (criterio della destinazione). L'ufficio, richiamandosi alla circolare del Ministero delle finanze in precedenza specificata, ritiene invece che la destinazione dei beni o servizi acquistati sia ancora rilevante, perché, se essi sono utilizzati per l'effettuazione di operazioni attive esenti dall'Iva, non spetta all'imprenditore la detrazione dell'imposta pagata in rivalsa all'atto del loro acquisto. Tale criterio della destinazione deve però ritenersi ormai non più presente nel nuovo testo dell'art. 19 perché sostituito dal diverso criterio del pro rata generale, che, come si è visto, prescinde dalla destinazione del singolo bene o servizio.

A confronto della propria tesi l'ufficio ricorrente invoca il comma 4 del nuovo testo dell'art. 19. Tale comma, però, come testualmente si precisa nella sua parte iniziale, detta le regole "per il calcolo della percentuale di riduzione" della detrazione, nel senso che, con riferimento alla frazione prevista nel precedente comma, specifica quali sono le operazioni esenti (da indicare nel numeratore della frazione) e quali sono le operazioni rientranti nel volume di affari (da indicare nel denominatore). Il comma 4, perciò, disciplina la determinazione della percen-

tuale di riduzione della detrazione (e quindi il *quantum* di tale detrazione, riferito al totale dell'imposta pagata in rivalsa), ma non la spettanza o meno della detrazione dell'imposta pagata per l'acquisto del singolo bene o servizio (e cioè l'*an* della detrazione, che è correlato esclusivamente al quoziente indicato nel comma 3).

Né appare esatta la considerazione, espressa nel ricorso dell'ufficio, secondo cui la società contribuente, poiché l'operazione esente da essa effettuata, pur se compiuta nell'esercizio dell'impresa, non rientrava nell'"attività propria" di essa e non è stata perciò inclusa nel volume di affari (secondo la previsione del comma 4 dell'art. 19), "vorrebbe assommare due benefici: il primo dei quali è l'abbassamento della percentuale negativa di detrazione ed il secondo detrarre integralmente l'Iva assolta sugli acquisti per effettuare tali operazioni".

In senso contrario a tale considerazione va detto che sussiste soltanto il primo beneficio, perché l'esclusione dal volume di affari delle operazioni esenti che "non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa", comportando una diminuzione nel denominatore, riduce il quoziente e quindi determina una diminuzione della percentuale di riduzione della detrazione, e cioè un aumento dell'imposta pagata che è possibile detrarre. Non sussiste, invece, il secondo beneficio, perché l'Iva pagata in rivalsa sui beni e servizi acquistati per effettuare le operazioni attive esenti va detratta non integralmente, ma nella sola misura espressa della percentuale determinata ai sensi del comma 3 dell'art. 19. Non si produce, pertanto, una detrazione doppia, come si afferma nel ricorso dell'ufficio.

5. Sulla questione qui decisa questa Commissione centrale ha già adottato l'interpretazione ritenuta corretta da questo Collegio (Sez. XXVII, 17 maggio 1991, n. 3917, M.T.N. S.p.A. contro ufficio Iva di Pavia).

6. In conclusione, i ricorsi dell'ufficio vanno rigettati.

P.Q.M.

il Collegio riunisce i ricorsi dell'ufficio e li respinge.

Commento

La fattispecie de qua trae origine sostanzialmente da una supposta errata interpretazione da parte del Ministero delle finanze dell'ultimo comma dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, laddove vengono stabilite alcune deroghe al principio della detrazione "pro rata" prevista dal comma 3 dello stesso articolo per i contribuenti che abbiano effettuato, nel corso del periodo di imposta, anche operazioni esenti di cui all'art. 10, stesso decreto, ed in particolare, per il caso che qui interessa, le operazioni indicate ai nn. da 1) a 9).

Nell'emanare le istruzioni applicative ai DD.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24 e 31 marzo 1979, n. 94, emessi per adeguare la normativa Iva alla VI Direttiva Cee, n. 388 del 17 maggio 1977, il Ministero delle finanze, con circolare n. 25/364695 del 3 agosto 1979 (in banca dati "il fiscovideo") commentando le modifiche apportate al suddetto art. 19 ed in particolare i commi 3 e 4, dopo aver compiutamente illustrato il nuovo criterio del cosiddetto "pro rata generale" (ovvero della quantificazione dell'imposta indetraibile sulla base di un coefficiente costituito dal rapporto tra le operazioni esenti ed il totale volume di affari del soggetto di imposta), che veniva a sostituirsi al preesistente criterio della "destinazione" e dopo aver chiarito la portata delle due diverse eccezioni contenute nell'ultimo comma e cioè:

- le operazioni esenti di cui ai nn. 6), 10) e 11) si considerano imponibili ai fini del calcolo del pro rata,
- le operazioni di cui ai nn. da 1) a 9), non si computano né tra le operazioni esenti né tra quelle che compongono il valore aggiunto (e cioè né al numeratore né al denominatore) sempreché le medesime non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa né siano accessorie ad operazioni imponibili (cosiddette operazioni occasionali),

letteralmente disponeva relativamente a queste ultime, che "ciò non comporta però che l'operatore economico possa detrarre l'imposta relativa agli acquisti dei beni e dei servizi utilizzati per l'effettuazione delle cennate operazioni esenti", reintroducendo, in tal modo, chiaramente un criterio di "destinazione" degli acquisti.

Coerentemente con tale interpretazione della norma, detto Ministero emanava, in base all'art. 28, comma 1, il decreto che approvava il modello di dichiarazione annuale Iva-11 per l'anno 1979 (rimasto peraltro invariato su tale punto anche negli anni successivi) prevedendo appositi codici (05-12-77) nei quali il contribuente doveva dichiarare l'Iva indetraibile afferente agli acquisti "utilizzati" per le operazioni esenti da 1 a 9 (escluso il 6) dell'art. 10 sopra citate.

La ricorrente contesta tale interpretazione della seconda parte del citato ultimo comma dell'art. 19 sia sulla base della lettera della legge che della VI Direttiva Cee che ne costituisce il presupposto, sostenendo, in buona sostanza, che una volta scelto, tra i vari criteri previsti dalla citata Direttiva, quello del pro rata generale, non è più lecito far rivivere il preesistente "criterio della destinazione", il quale impedirebbe così la detraibilità dell'Iva a monte, proprio laddove la norma positiva voleva introdurre, per le suddette operazioni esenti di natura occasionale, un'agevolazione escludendole dal calcolo del pro rata e lasciando, quindi, intatto, ex adverso, il principio generale di detraibilità sancito dal comma 1 dell'art. 19. Ciò premesso, il devolutum tende ad appurare se l'Iva per rivalsa afferente agli acquisti in decisione enunciati e richiesta a rimborso nei vari periodi d'imposta, sia detraibile almeno in parte.

La questione è assai delicata e richiede attenta considerazione. Il comma 3 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, nel testo novella-

to dal D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, stabilisce che se il contribuente nel corso del periodo di imposta ha effettuato anche operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 la detrazione è ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno e il volume d'affari dell'anno stesso, arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi.

Sicché, risulta evidente che il nuovo art. 19 ha introdotto, per la detraibilità dell'Iva assolta per rivalsa in presenza di operazioni esenti, il criterio del pro rata generale, in sostituzione del criterio della destinazione o del pro rata speciale adottato in precedenza.

Ai fini decisori, l'indagine va estesa al comma 4 dell'art. 19, tenendo conto delle modifiche apportate dall'art. 36, comma 9, lettera b), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 (in "il fisco" n. 42/1993, pag. 10430).

Il quale comma detta i criteri per il calcolo della percentuale di indetraibilità, distinguendo le operazioni esenti ex n. 11) dell'art. 10 da quelle esenti ex nn. da 1) a 9) dello stesso articolo (il caso concreto riguarda operazioni rientranti nei nn. da 1) a 9)).

Sul punto il comma così testualmente dispone: "Per il calcolo della percentuale di riduzione l'ammontare delle operazioni esenti è determinato senza tener conto di quelle indicate al n. 11) dell'art. 10 e non si tiene conto nemmeno del volume d'affari, quando non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono accessorie ad operazioni imponibili, delle altre operazioni esenti indicate ai nn. da 1) a 9) del detto articolo".

Risulta, così, che ai fini del calcolo le operazioni ex n. 11) vanno comprese solo nel volume di affari, ossia nel denominatore della frazione, mentre quelle ex nn. da 1) a 9) restano perfettamente neutrali, nel senso che non vanno comprese né tra operazioni esenti né nel volume di affari, ossia né nel numeratore né nel denominatore della frazione.

Resta dubbia, allora, in questa seconda ipotesi, la sorte dell'Iva assolta per rivalsa.

Si impone, ai fini di una corretta soluzione del problema, un'interpretazione razionale e non meramente letterale dell'art. 19.

Si rende subito evidente che l'operatività del comma 3 non può essere limitata alle sole operazioni che in base al successivo comma 4 devono essere prese a base del calcolo.

Se ciò, infatti, si facesse, il risultato sarebbe quello di consentire l'integrale detraibilità dell'Iva per gli acquisti relativi alle operazioni di cui ai nn. da 1) a 9) dell'art. 10.

Questo perché manca nella legge Iva una prescrizione normativa regolante il caso di operazioni esenti non ricollegabile al criterio generale enunciato dal suddetto comma 3.

E sarebbe, quello anzidetto, un risultato evidentemente paradossale e perciò inaccettabile.

Si giustifica, allora, un'interpretazione più ampia del comma 3. Il quale, quindi, al di là e contro l'interpretazione ministeriale (circolare esplicativa del Ministero delle finanze n. 25/364695 del 3 agosto 1979) e al di là, inoltre, del decreto ministeriale di approvazione del modello Iva, deve ritenersi applicabile al complesso dell'Iva pagata sulle operazioni di acquisto dal contribuente nel periodo di imposta.

Mentre le distinzioni presenti nel comma 4 devono considerarsi riferite unicamente alle componenti da utilizzare per pervenire alla determinazione della percentuale di indetraibilità.

Deve, in altri termini, ritenersi che con la disposizione del comma 4 il legislatore, ai fini del calcolo del pro rata generale (che ha introdotto avvalendosi della facoltà prevista dall'art. 17, par. 5, comma 3, della Direttiva comunitaria del 17 maggio 1977, n. 388), ha inteso "sterilizzare" il volume d'affari dalle operazioni in questione proprio perché le stesse non formano oggetto della normale attività dell'impresa o sono meramente accessorie rispetto a quelle imponibili: ha inteso, cioè, evitare la penalizzazione dei contribuenti a seguito della minore detraibilità dell'Iva assolta "a monte" che si sarebbe verificata se tali operazioni avessero concorso alla formazione del volume d'affari complessivo (cioè del denominatore della frazione) per aver effettuato operazioni che,

sebbene esenti, non sono quelle ordinariamente poste in essere o sono accessorie ad operazioni imponibili.

Onde la norma appare volta a favorire le suddette operazioni, sebbene in misura diversa da quanto previsto per quelle di cui al n. 11) dell'art. 10 (infatti, queste ultime, essendo escluse dal numeratore della frazione, ma non dal denominatore, cioè dal volume di affari, sono del tutto equiparate alle operazioni imponibili).

Va anche chiarito che, pur essendo le operazioni in questione estranee all'oggetto proprio dell'impresa (altrimenti non resterebbero escluse dal calcolo del pro rata), esse sono tuttavia pur sempre attività svolte nell'esercizio dell'impresa, sia pure per finalità sussidiarie o strumentali rispetto a quelle tipiche, onde è da escludere che la detraibilità dell'Iva pagata sugli acquisti ad esse attinenti possa trovare ostacolo nel comma 1 dell'art. 19 del decreto Iva.

A tal riguardo, si ritiene utile precisare che per "attività propria dell'impresa", a mente della circolare ministeriale n. 25/364695 del 3 agosto 1979 citata e delle successive risoluzioni ministeriali n. 369194 del 20 febbraio 1980 (in "il fisco" n. 10/1980, pag. 973) n. 381044 del 26 aprile 1980 (in "il fisco" n. 21/1980, pag. 2073) e circolare ministeriale n. 41/461507 del 26 novembre 1987 (in "il fisco" n. 45/1987, pag. 6938) deve intendersi quest'ultima compresa nell'ordinaria sfera di azione diretta a realizzare lo specifico oggetto sociale, cioè quella attività che normalmente e abitualmente viene esercitata, con esclusione perciò delle operazioni svolte in via meramente strumentale, accessoria ed occasionale.

A maggior conforto dell'approdo raggiunto, va, inoltre, rilevato:

- che per le operazioni esenti diverse da quelle indicate ai nn. da 1) a 9) dell'art. 10 [escluse quelle di cui al n. 11), per le quali vale, come detto, il principio dell'assimilazione alle operazioni imponibili] si applica in ogni caso (cioè rientranti esse o no nell'attività propria dell'impresa) il pro rata generale [per esempio: per le operazioni di cui al n. 12) dell'articolo] e l'imposta indetraibile è solo quella che risulta dal pro rata stesso, onde un più penalizzante trattamento per le operazioni de quibus risulterebbe senza spiegazione;

- che, seguendo l'interpretazione ministeriale, tuttora ancorata ad un criterio di destinazione chiaramente soppresso, resterebbe vulnerato il principio generale della neutralità "a monte" e "a valle" sui successivi passaggi dello stesso bene cioè il principio in base al quale se un bene è acquistato con Iva indetraibile, la successiva vendita dello stesso bene non è considerata cessione ai sensi del comma 3, lettera h), dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972.

Alla fine, dunque, da tutte queste riflessioni emerge che condizionale risulta il deliberato dei giudici tributari, i quali hanno accolto la domanda di rimborso del contribuente, ma solo per quanto di ragione.

Nel senso che va accordato solo il rimborso della somma che fuoriesce dal coefficiente di indetraibilità risultante dall'applicazione dei commi 3 e 4 dell'art. 19. Per completezza di trattazione, in ordine all'individuazione del thema decidendum delitto, oltre ai riferimenti giurisprudenziali e ministeriali enuncati, si segnalano: Comm. centrale, Sez. XIV, dec. n. 1263 del 22 dicembre 1984; Comm. trib. di I grado di Milano, Sez. XXIII, del 27 novembre 1984; Comm. centrale, Sez. XXIV, dec. n. 5239 del 13 luglio 1990; Comm. centrale, Sez. XXVII, dec. n. 3917 del 17 maggio 1991; risoluzioni ministeriali n. 541931 del 2 maggio 1989, in "il fisco" n. 25/1991, pag. 3951, e n. 650646 del 21 luglio 1988, in "il fisco" n. 34/1988, pag. 5323; Comm. centrale, Sez. IV, dec. n. 6527 del 3 dicembre 1992; Comm. centrale, Sez. XVI, dec. n. 2774 del 10 aprile 1992; Corte Cass., Sez. I civ., sent. n. 7689 del 23 giugno 1992; Comm. centrale, Sez. XXVI, dec. n. 69 del 3 gennaio 1992; risoluzione ministeriale n. 560661 del 21 giugno 1991, in "il fisco" n. 32/1991, pag. 5303; Comm. centrale, Sez. XVI, dec. n. 668 del 2 gennaio 1991, in "il fisco" n. 24/1991, pag. 4088; risoluzione ministeriale n. 430517 del 17 ottobre 1990, in "il fisco" n. 44/1990, pag. 7105.

Roberto Borri



ALL. 11

IVA

Profili di penalizzazione connessi al compimento di operazioni esenti

Il regime italiano delle operazioni esenti Iva, peraltro non ancora conforme alle disposizioni comunitarie, può rivelarsi pregiudizievole per il soggetto Iva coinvolto

di Giuseppe Rebecca
Dottore commercialista in Vicenza
 e Massimo Simoni
Dottori in economia e commercio

L'attuale normativa Iva italiana appare insoddisfacente in più punti. In particolare, si vuole qui considerare il caso delle operazioni esenti le quali, pur rientrando nel campo di applicazione dell'Iva, non comportano l'addebito della medesima e non consentono la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti [fatta eccezione per le fattispecie contemplate dall'art. 19, comma 3 (1)]. Il citato art. 19, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, infatti, dispone che "Se il contribuente ha effettuato anche operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 la detrazione è ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno ed il volume di affari dell'anno stesso, ...".

(1) Trattasi delle attività indicate ai nn. da 1) a 9) dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, quando esse non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono accessorie ad operazioni imponibili, nonché quelle indicate nel n. 11) del medesimo articolo.

Due aspetti meritano un adeguato approfondimento: a) le conseguenze sfavorevoli che possono derivare al soggetto che compie operazioni esenti in relazione all'indetraibilità dell'Iva a monte; b) le discrepanze da colmare tra disciplina comunitaria dell'Iva e norme interne.

Le possibili storture

L'esenzione di certe operazioni dall'Iva risponde a finalità molteplici e di diversa natura (come afferma anche la relazione ministeriale allo schema del D.P.R. n. 633/1972). In ogni caso, le operazioni esenti agevolano l'acquirente finale il quale non è gravato dall'assoggettamento ad imposta. A ben vedere, però, il meccanismo predisposto dal nostro legislatore non funziona perfettamente. L'imposta in questione è infatti destinata a colpire il consumatore finale il quale si manifesta come il vero portatore della capacità contributiva sottostante ed effettivamente incisa dal tributo. Per garantire che questo accada, e che non si verifichino fenomeni di imposizione a cascata (come succedeva, invece, con la previgente Ige), si è fatto ricorso allo strumento tecnico della detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti dall'ammontare

dovuto all'Erario. Eccepisce al meccanismo descritto l'esenzione, la quale va a colpire il soggetto intermedio nei cui confronti l'Iva dovrebbe risultare neutrale. Quest'ultimo, in conseguenza della limitazione alla detraibilità dell'Iva a monte, pur non essendo debitore di alcunché verso l'Erario, si trova ad essere gravato dall'Iva pagata ai propri fornitori e non recuperata.

Un corretto regime di esenzione dovrebbe riguardare attività caratterizzate da un elevato valore aggiunto, con ammontare modesto di acquisti soggetti a tributo e con Iva indetraibile inferiore pertanto a quella che sarebbe dovuta qualora le operazioni considerate fossero imponibili. Nei casi in cui ciò non si verifichi, sarebbero sicuramente più vantaggiosi (o meno penalizzanti) regimi di esclusione, i quali detassano l'intero ciclo produttivo/distributivo delle prestazioni agevolate, oppure un'imposizione con aliquota modesta; l'esenzione, al contrario, in mancanza della possibilità di recuperare l'Iva già pagata, detassa solo l'ultimo stadio del ciclo ed è evidente come il soggetto che effettua operazioni esenti includa nel suo compenso almeno una quota dell'Iva corrisposta ai propri fornitori, impedendo con ciò il raggiungimento dell'obiettivo istituzionale dell'esenzione: l'agevolazione per il consumatore finale. Il cattivo funzionamento del sistema è evidente:

- o l'imposta a monte, indetraibile per legge, incide, nella forma e nella sostanza, sul soggetto che svolge l'attività esente (nell'ambito di una sorta di traslazione all'indietro);

- oppure essa incide sul piano effettivo proprio sul consumatore finale che dovrebbe invece trarne vantaggio (consentendogli di risparmiare solo la parte di Iva afferente il valore aggiunto dell'ultimo stadio).

Il problema delineato (su cui i commentatori si sono invero poco soffermati, dando piuttosto risalto alle possibilità elusive che la norma attuale consentirebbe) grava sia su chi svolge attività esclusivamente esenti, sia su soggetti la cui attività è almeno in parte esente, ed in quest'ultimo caso in rapporto al cosiddetto *pro rata*. La traslazione dell'onere in avanti, sul cliente, mediante una maggiorazione di prezzo, è ovviamente funzione del potere contrattuale del soggetto.

La Direttiva comunitaria

La disamina dei profili distorsivi del regime dell'esenzione richiede che si estenda l'analisi alle disposizioni comunitarie (il riferimento è alla VI Direttiva CEE del 17 maggio 1977) rispetto alle quali è da tempo attesa l'armonizzazione del D.P.R. n. 633/1972. Per chiarezza espositiva si ritiene opportuno porre a raffronto le norme interne e quelle comunitarie con riguardo ai punti relativi alla detrazione dell'Iva a monte in presenza di operazioni esenti.

Innanzitutto, va sottolineato come nel nostro ordinamento operi un principio di detraibilità generale subordinatamente al sussistere dell'inerenza degli acquisti all'attività svolta (cioè dell'essere gli acquisti effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione). La Direttiva CEE richiede, in aggiunta, l'effettivo utilizzo in operazioni soggette all'imposta o in operazioni assimilate poiché dispone che "nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore ..., l'imposta dovuta o assolta..." (art. 17, comma 2). In tal modo, affinché si giunga al diniego della detrazione dell'imposta a monte, è necessario che esista una connessione tra l'impiego effettivo dei beni e servizi acquistati e l'effettuazione di operazioni esenti, non essendo sufficiente il compimento di operazioni esenti (2). La norma italiana limita la detraibilità in funzione dell'incidenza dei ricavi esenti sul volume d'affari complessivo; la disposizione comunitaria, invece, si basa sulla destinazione prospettica del bene ad essere effettivamente utilizzato per il compimento di "operazioni non soggette" (principalmente operazioni esenti). In tal modo, non si può verificare che un contribuente con un modesto volume d'affari, quasi totalmente derivante da attività esente, si veda negare il diritto a detrarre un ammontare anche maggiore di Iva assolta su acquisti di beni e servizi da cui conseguirà ricavi imponibili in esercizi futuri.

L'esempio citato richiama la funzione della cosiddetta "rettifica della detrazione", prevista dalla norma comunitaria con un'applicazione ben più estesa rispetto al D.P.R. n. 633/1972. L'istituto della rettifica è circoscritto dall'art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972 (3) all'acquisto di beni ammortizzabili in

Il fisco

(2) Si noti che il collegamento tra acquisti e operazioni imponibili contemplato dalla VI Direttiva ai fini della detraibilità deve essere diretto: non assume alcun rilievo, quindi, nell'ipotesi di operazioni esenti, la circostanza che queste ultime siano finalizzate al compimento di operazioni che invece sono soggette all'imposta. In questo senso si è espressa chiaramente la Corte di Giustizia CEE con sentenza del 6 aprile 1995 (causa C-4/94).

(3) D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni ed integrazioni

Art. 19-bis Rettifica della detrazione

La detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati all'art. 2425, n. 3), del codice civile; operata ai sensi dell'art. 19, è soggetta a rettifica, in ciascuno dei quattro anni successivi, in caso di variazione della percentuale di detrazione superiore a dieci punti. La rettifica si effettua aumentando o diminuendo l'imposta annuale in ragione di un quinto della differenza tra l'ammontare della detrazione operata e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno di competenza. Se i beni ammortizzabili sono acquistati mediante contratti di appalto le rettifiche sono operate a decorrere dall'anno della loro entrata in funzione.

La rettifica non si applica all'imposta relativa all'acquisto di

presenza di variazioni significative del *pro rata*, mentre a livello comunitario il suo impiego risulta allargato a tutte le ipotesi in cui sia necessario dare rilievo al mutamento di destinazione dei beni e servizi (e non solo dei beni ammortizzabili) rispetto alla loro utilizzabilità prospettica come definiti al momento dell'acquisto [vd. art. 20, VI Direttiva (4)].

beni ammortizzabili di costo unitario non superiore al milione di lire, nei confronti delle imprese che secondo le norme del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, sono ammesse alla tenuta della contabilità semplificata.

In caso di cessione del bene durante il quadriennio, la rettifica è operata in unica soluzione, in base alla variazione intervenuta nella percentuale di detrazione, tenendo conto anche dei residui anni del quadriennio.

Agli effetti del presente articolo non sono considerati ammortizzabili i beni per i quali il coefficiente d'ammortamento stabilito ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, non è inferiore al venticinque per cento.

Se i beni ammortizzabili o comunque gli immobili sono acquisiti in dipendenza di atti di fusione, di scissione, di cessione di aziende, compresi i complessi aziendali relativi ai singoli rami dell'impresa, ovvero di conferimento, le disposizioni di cui ai precedenti commi si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistati dalla società incorporata o dalle società partecipanti alla fusione, dalla società scissa o dal soggetto cedente o conferente. I soggetti cedenti o conferenti sono obbligati a fornire ai cessionari o conferitari i dati rilevanti ai fini delle rettifiche.

(4) VI Direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388

Art. 20 Rettifica delle deduzioni

1) La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;

b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni, in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo; tuttavia, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite, in caso di distruzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati, nonché in caso di prelievi effettuati per concedere omaggi di valore ridotto e campioni di cui all'art. 5, paragrafo 6. Gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite e in caso di furto.

2) Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione. Essa è eseguita secondo le variazioni del diritto a deduzione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

In deroga al comma precedente, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobili, il periodo da assumere come base per il calcolo della rettifica può essere portato fino a 10 anni.

3) In caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene d'investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica. Si presume che tale attività economica sia interamente soggetta all'imposta quando la cessione

Dalle differenze indicate tra D.P.R. n. 633/1972 e VI Direttiva discendono anche difformità attinenti il *pro rata*, cioè lo strumento che consente di determinare forfaitariamente la parte di Iva a monte non ammessa alla detrazione. Il legislatore italiano ha previsto il ricorso ad un *pro rata* generale che funga da riferimento unico per stabilire i limiti alla detrazione dell'Iva a monte allorché siano effettuate "anche operazioni esenti" (mentre si deve desumere che in presenza di attività esclusivamente esenti l'indeducibilità sia assoluta).

La norma comunitaria richiede l'impiego del criterio forfaitario solo in via per così dire "residuale" per insufficienza del criterio della destinazione degli acquisti ad "operazioni non soggette". Infatti, "per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzioni di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione è ammessa soltanto per il *pro rata* dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni" (art. 17, comma 5). Solamente per gli acquisti promiscui (beni/servizi utilizzati in parte per operazioni imponibili ed in parte per operazioni esenti), perciò, la norma comunitaria contempla il calcolo forfaitario (5).

il fisco

del bene di cui trattasi è soggetta all'imposta; si presume che essa sia interamente esente qualora la cessione sia esente. La rettifica è effettuata *una tantum* per tutto il restante periodo di rettifica.

Tuttavia gli Stati membri possono in quest'ultimo caso non esigere una rettifica qualora l'acquirente sia un soggetto passivo che adibisce i beni d'investimento in questione solo ad operazioni che danno luogo a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto.

4) Ai fini dell'applicazione dei paragrafi 2 e 3, gli Stati membri possono:

- definire il concetto di beni d'investimento;
- indicare l'ammontare di imposta che deve essere presa in considerazione per la rettifica;
- adottare tutte le opportune disposizioni per evitare che la rettifica procuri un vantaggio ingiustificato;
- consentire semplificazioni amministrative.

5) Qualora in uno Stato membro gli effetti pratici dell'applicazione dei paragrafi 2 e 3 siano irrilevanti, tenuto conto dell'incidenza globale dell'imposta nello Stato membro in questione e della necessità di semplificazioni a livello amministrativo, tale Stato può, previo espletamento della consultazione di cui all'art. 29, rinunciare all'applicazione di questi paragrafi purché non ne risultino distorsioni di concorrenza.

6) Qualora un soggetto passivo passi da un regime normale di imposizione ad un regime particolare o inversamente, gli Stati membri possono adottare le disposizioni necessarie per evitare che il soggetto passivo ne sia avvantaggiato o svantaggiato in modo ingiustificato.

(5) Va peraltro evidenziato che, nonostante la VI Direttiva imponga "che il calcolo del *pro rata* di deduzione deve essere effettuato in modo analogo in tutti gli Stati membri" (undicesimo considerando), la norma interna (art. 120, comma 4) prevede esclusioni dalla percentuale di deduzione più estese rispetto al dettato della VI Direttiva. Per una dettagliata analisi della questione si rinvia a M. Giorgi, *Detrazione Iva ed operazioni esenti escluse dal pro rata: disciplina interna e comunitaria*, in "Rassegna tributaria" n. 4/1996.

Le discrepanze italiane

Come corollario delle divergenti disposizioni italiane e comunitarie in materia di Iva, basti ricordare il caso della rivendita di beni per i quali non sia stato possibile detrarre, in tutto o in parte, l'Iva assolta sugli acquisti in conseguenza dello svolgimento di attività esenti. Si confronti la situazione derivante dalla cessione in questione quando attuata da un soggetto che svolge attività esente rispetto all'ipotesi che il soggetto d'imposta non soffra limitazioni di detraibilità per il regime dell'esenzione. La cessione comporta l'applicazione dell'Iva in entrambi i casi, ma il soggetto esente non può detrarre l'Iva afferente l'acquisto del bene rivenduto, cosa che è ovviamente consentita all'ordinario soggetto d'imposta con grave pregiudizio per il primo che deve sopportare l'onere dell'Iva indeducibile. La duplicazione dell'imposta che si verifica nella suddetta ipotesi viene preclusa dalla VI Direttiva, la quale all'art. 13, punto B), lettera c), dispone che "gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite, ... le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del presente articolo ... ove questi beni non abbiano formato oggetto d'un diritto a deduzione ..." (6), lasciando semmai aperta la questione nel caso di attività non esclusivamente esenti.

Le osservazioni precedenti mirano ad evidenziare la discrepanza esistente tra la disciplina italiana dell'Iva e quella comunitaria, la quale, emanata già 20 anni fa (nel 1977), dovrebbe prevalere in ipotesi di norme contrastanti e comunque deve essere recepita nel nostro ordinamento. A riguardo, si ricorda che la recente legge 23 dicembre 1996, n. 662, contiene un'apposita delega al Governo affinché questo emani, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore della stessa legge, uno o più decreti legislativi in materia di imposta sul valore aggiunto, in conformità alla normativa comunitaria, nel rispetto di alcuni principi e criteri direttivi tra i quali la "revisione della disciplina delle detrazioni d'imposta e delle relative rettifiche, escludendo il diritto alla detrazione per gli acquisti di beni e servizi destinati esclusivamente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione utilizzati esclusivamente per operazioni non soggette all'imposta, eccettuate quelle cui le norme comunitarie ricollegano comunque il diritto alla detrazione" [art. 3, comma 66, lettera b)].

Il recepimento delle disposizioni comunitarie sarà importante, non solo in considerazione della sua ovvia obbligatorietà, bensì, inoltre, per il mutamento di impostazione al trattamento delle detrazioni in presenza di operazioni esenti che esso comporta. Si ritiene che in tal modo sia possi-

bile ridurre le penalizzazioni che il regime attuale dell'esenzione comporta, pur non potendo eliminarle completamente, posto che anche l'Unione europea prevede una limitazione alla detrazione dell'Iva a monte in connessione allo svolgimento di attività esente.

L'attuale sistema previsto dal D.P.R. n. 633/1972 può rivelarsi sconvolgente per il soggetto che svolge attività parzialmente esente; il limite alla deduzione dell'Iva assolta sugli acquisti sul volume d'affari consegue all'incidenza dei ricavi esenti e non all'essere le suddette operazioni di acquisto rivolte specificamente (o in parte) al compimento di operazioni esenti. Così, nell'ipotesi di un soggetto che svolga un'attività parzialmente esente, ad esempio per il 50%, ed i cui costi siano riconducibili alle operazioni esenti solo in minima parte (come, d'altro canto, presupporrebbe la *ratio* del regime di esenzione il quale dovrebbe investire attività ad alto valore aggiunto e quindi a bassa incidenza dei costi sui ricavi), il *pro rata* generale determina una più elevata indetraibilità rispetto a quanto si riscontrerebbe qualora operasse l'imputazione specifica. Si suppongano ricavi pari a 2.000 (di cui 1.000 esenti ai fini Iva) e costi pari a 1.000 di cui solo 100 imputabili alle operazioni attive esenti. Dall'Iva a debito, pari a 190, si potrebbe usufruire di una detrazione pari solo al 50% dell'ammontare pagato ai fornitori (190) seguendo il criterio forfetario del *pro rata*: l'Iva a debito sarebbe allora pari a 95 (190 - 95). L'imputazione specifica contemplata dalla VI Direttiva, invece, determinerebbe un importo dell'Iva a debito pari a 19 (190 - 171) in virtù dell'indetraibilità limitata a 19 (19% di 100) e derivante dagli acquisti destinati alle operazioni esenti pari solo a 100.

In realtà, il D.P.R. n. 633/1972 consente di ovviare al problema esposto ricorrendo alla separazione delle attività ai sensi dell'art. 36. La disposizione consente, ai soggetti che esercitano più attività, di derogare al principio secondo cui l'imposta si applica unitariamente e cumulativamente per tutte le attività, optando per l'applicazione separata. La detrazione, e perciò la possibilità di porre rimedio al problema di cui sopra (cioè "evitare possibili effetti negativi per il contribuente a seguito dell'applicazione della percentuale di detrazione" come riporta la circolare 18/331568 del 22 maggio 1981, in "il fisco" n. 20/1981, pag. 2360), però, spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata ed è esclusa per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente.

Conclusione

È indubbia la necessità di armonizzare la disciplina italiana dell'Iva con quella comunitaria. Ciò consentirà il passaggio da una soluzione motivata da esigenze di semplicità ed immediatezza ad una ispirata ad esigenze di equità. D'altro canto, ciò

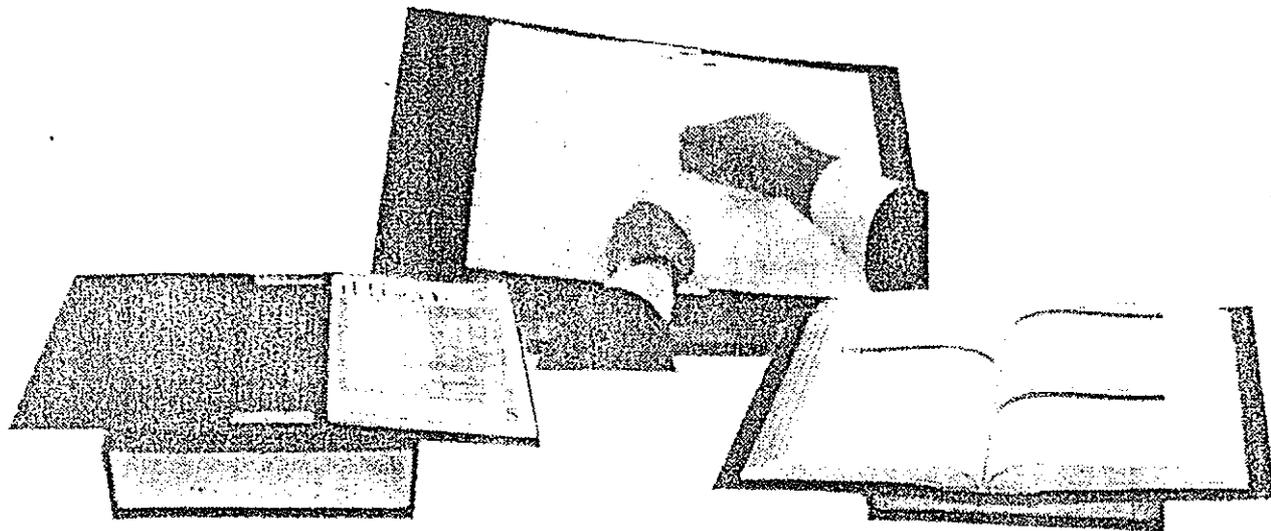
(6) Sul punto la Commissione CEE ha prodotto ricorso contro l'Italia alla Corte di Giustizia delle Comunità europee (causa n. C-45/95).

non risolve il punto critico più volte evidenziato. Il regime dell'esenzione, dettato in teoria per agevolare determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi, comporta, a causa dell'indetraibilità dell'Iva a monte, un aggravio di oneri che rischia di inficiare la neutralità di cui l'imposta dovrebbe essere istituzionalmente dotata, colpendo il soggetto d'imposta che compie le operazioni esenti (oppure il consumatore che dovrebbe trarne bene-

Il fisco

fficio qualora il soggetto d'imposta possa di fatto traslare in avanti lo stesso onere). In tal senso, anche la Direttiva comunitaria tende a cristallizzare un meccanismo che delassa solo l'ultimo stadio del ciclo produttivo/distributivo proprio su chi opera a quel livello.

I NUOVI CONTENITORI 1997 per raccogliere la rivista il fisco



I contenitori consentono di consultare la raccolta alla stregua di un volume in quanto ciascuna copia della rivista è trattenuta al centro del dorso del raccogliitore da un filo metallico. Colore rosso amaranto, rivestiti in similpelle, scritte in oro.

Anno 1997	4 contenitori trimestrali (con fili)		L. 104.000		
Anno 1996	4 contenitori trimestrali (con fili)	L. 104.000	Anno 1986	4 contenitori trimestrali (con fili)	L. 60.000
Anno 1995	2 contenitori trimestrali (con fili)	L. 104.000	Anno 1985	3 contenitori quadrimestrali (con fili)	L. 46.000
Anno 1994	4 contenitori trimestrali (con fili)	L. 104.000	Anno 1984	3 contenitori quadrimestrali (con fili)	L. 46.000
Anno 1993	4 contenitori trimestrali (con fili)	L. 104.000	Anno 1983	3 contenitori quadrimestrali (con fili)	L. 46.000
Anno 1992	4 contenitori trimestrali (con fili)	L. 104.000	Anno 1982	3 contenitori quadrimestrali (con fili)	L. 46.000
Anno 1991	4 contenitori trimestrali (con fili)	L. 93.600	Anno 1981	3 contenitori quadrimestrali (senza fili)	L. 38.000
Anno 1990	4 contenitori trimestrali (con fili)	L. 80.000	Anno 1980	3 contenitori quadrimestrali (senza fili)	L. 38.000
Anno 1989	4 contenitori trimestrali (con fili)	L. 80.000	Anno 1979	2 contenitori semestrali (senza fili)	L. 20.000
Anno 1988	4 contenitori trimestrali (con fili)	L. 70.000	Anno 1978	2 contenitori semestrali (senza fili)	L. 20.000
Anno 1987	4 contenitori trimestrali (con fili)	L. 60.000			

Nel prezzo sono inoltre compresi il costo dell'imballaggio e le spese postali. L'importo deve essere versato su c/c postale n. 61844007 o con assegno bancario "non trasferibile" intestato a ETI S.p.a. - Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma. Non si spedisce in contrassegno, il pagamento è anticipato. E' indispensabile indicare il proprio codice fiscale. Spedizione entro 60 giorni dal ricevimento della richiesta.

AZIENDA U.S.L. N.7 CARBONIA**SCHEMA DI CONTRATTO DI AFFIDAMENTO PROFESSIONALE**

L'anno 2003 il giorno del mese di , nella sede della Azienda U.S.L.
n. 7,

TRA

L'azienda U.S.L. n. 7 con sede legale in Carbonia, via Dalmazia, codice fiscale 02261310920, rappresentata dal Direttore Generale dr. Emilio Simeone, nato a Iglesias il 29 agosto 1945, C.F. SMN MLS45M29E281V; di seguito denominata mandante;

e i Dott.ri Enrico Mulas con studio in Cagliari nella Via Tempio n. 53, Antonello Melis, con studio in Cagliari nella Via Lanusei n. 18 e Mario Gimigliano, con studio in Cosenza nella Piazza Zumbini n. 47 di seguito denominati mandatari.

PREMESSO :

che il D.P.R. n. 633/72 e successive modificazioni ed integrazioni ritiene detraibile l'I.V.A. assolta sugli acquisti di beni e servizi con il sistema del pro-rata, ai sensi e per gli effetti degli articoli 19 e seguenti dello stesso D.P.R;

che tale sistema di detrazione dell'I.V.A. sugli acquisti diventa per le Aziende sopra citate un costo da sopportare interamente, incidendo negativamente sui loro bilanci;

che l'Azienda intende tutelare i propri interessi nanti i competenti organi fiscali per il recupero delle quote dell'I.V.A. non detraibili.

Art. 1

Il Direttore Generale, Dott. Emilio Simeone, nella sua qualità di legale rappresentante dell'Azienda Sanitaria n. 7 di Carbonia, affida l'incarico professionale al Dott. Enrico Mulas, al Dott. Antonello Melis, e al Dott. Mario Gimigliano, per il recupero del rimborso dell'I.V.A. indebitamente non detratta negli anni passati ai senti e per gli effetti dell'articolo 13 – parte B – lett. C) – VI Direttiva CEE del 15 luglio 1997 e di procedere, per il fine sopra citato, presso la competente Agenzia delle Entrate in nome e per conto dell'Azienda Sanitaria n. 7 di Carbonia.

Art. 2

I sopra citati professionisti sono autorizzati si d'ora a sottoscrivere tutti gli atti e i ricorsi necessari per l'espletamento dell'incarico ricevuto, oltre che per l'eventuale discussione della controversia presso le competenti commissioni tributarie od uffici pubblici.

Art. 3

L'Azienda metterà a disposizione del Dott. Enrico Mulas, del Dott. Mario Gimigliano e del Dott. Antonello Melis tutta la documentazione necessaria per l'espletamento dell'incarico.

Art. 4

Il pagamento della relativa parcella sarà effettuato solo in caso di esito positivo della controversia con recupero delle somme oggetto del contenzioso e dietro presentazione di regolare fattura emessa e sulla base di quanto previsto dalla vigente tariffa professionale.

Art. 5

Per ogni eventuale controversia il foro competente risulta essere quello di Cagliari.

Art. 6

Il presente contratto ha validità a decorrere dal giorno _____, sino alla definizione della controversia eventualmente attivata per il recupero dell'I.V.A. _____
municazione, il contratto si intenderà risolto.

Art. 7

Le parti si danno atto che il presente contratto, ai sensi del D.P.R. n. 131/86, è soggetto a registrazione solo in caso d'uso (TARIFFA PARTE II art. 10); il medesimo non è soggetto a imposta di bollo (Ministero delle Finanze, risoluzione n.36/2002)

Art. 9.

Per quanto non espressamente previsto dal presente contratto si applicano le vigenti disposizioni di legge, sostanziali, processuali e fiscali, disciplinanti il contratto di affidamento professionale.

Il presente atto, in duplice originale da tenere agli atti dell'Azienda e dei Professionisti, previa lettura ed approvazione viene sottoscritto come segue :

Le parti si danno reciprocamente atto di avere trattato su ogni singola clausola del presente contratto, il quale è stato predisposto di comune accordo.

I Professionisti

Azienda U.S.L. 7

Dott. Enrico Mulas

dr. Emilio Simeone

Dott. Antonello Melis

Dott. Mario Gimigliano