

VAT forum: il problema della doppia imposizione (incontro a Bologna del 29.01.2019)

Adriano Di Pietro*

Ottobre 2019

SOMMARIO: 1. Doppia imposizione IVA — 2. La doppia imposizione alla prova della giurisprudenza — 3. Linee guida suggerite per eliminare o ridurre il rischio della doppia imposizione

1. Doppia imposizione IVA

1.1. La doppia imposizione incompatibile con la neutralità di un'imposta sul consumo nel mercato europeo

La doppia imposizione rappresenta un ostacolo per la piena efficacia a quella neutralità economica dell'imposizione al consumo che l'ordinamento europeo ha voluto e vuole garantire con l'armonizzazione dell'IVA. Il modello impositivo dell'armonizzazione fonda la neutralità sulla combinazione della generalità e della detrazione. Questo significa che la doppia imposizione è un'insidia grande per l'IVA dal momento che coinvolge il suo stesso ambito di applicazione e il suo meccanismo applicativo affidato appunto a rivalsa-detrazione.

1.2. La doppia imposizione nel mercato nazionale

Basta infatti che cambi il regime delle operazioni imponibili passando da una imponibile ad una esente o da una non imponibile a una imponibile o da un regime d'inversione contabile a uno ordinario o si attribuisca o si escluda la soggettività passiva ad un operatore economico per dover riequilibrare in nome della neutralità un'imposta indebitamente pagata.¹

Con il mutato regime sia delle operazioni sia dei soggetti sarà poi possibile esercitare in un momento successivo la detrazione dell'imposta pagata a monte che in precedenza non era stata esercitata perché era stato adottato un diverso regime. Così si potrà recuperare la neutralità che sarebbe stata compromessa da un precedente addebito senza detrazione. La neutralità comunque deve poter essere esercitata anche al di fuori della liquidazione dell'imposta nella quale si può far valere la detrazione. In questo caso si deve ricorrere al rimborso.

* Università di Bologna (Italy); ✉ adriano.dipietro@unibo.it

1. Di tale esigenza ne è divenuta conscia anche la prassi amministrativa, al fine di coordinare la disciplina doganale con quella dell'imposta sul valore aggiunto nel quadro del sistema di inversione contabile. Ad esempio, la nota dell'Agenzia delle Dogane n. 54819 del 7 settembre 2011, secondo cui, «in applicazione dell'art. 69 del D.P.R. n. 633/72, dovrà essere calcolata l'IVA in dogana determinandola in base ai metodi di tassazione previsti dalla normativa doganale in materia (art. 151 del Reg.to CEE 2913/92 e art. 591 del Reg.to CEE 2454/93). Da tale importo dovrà essere sottratto l'ammontare dell'IVA già assolto sulla prestazione di lavorazione risultante dalla autofattura emessa dal committente nazionale o dall'integrazione della fattura del fornitore estero effettuata dal committente stesso». Ciò in quanto tale procedura «è idonea a risolvere il problema di una eventuale doppia imposizione».

In sostanza nel mercato nazionale il rischio di doppia imposizione è di norma provocato da divergenze interpretative sul regime da applicare che a loro volta sono riferibili ad esiti della prassi amministrativa o della giurisprudenza entrambi influenzati dagli esiti della giurisprudenza europea.

1.3. La doppia imposizione nel mercato europeo

- Aumentano i rischi di doppia imposizione

Nel mercato europeo invece il rischio di doppia imposizione cresce proprio perché, da un lato, gli scambi nel mercato europeo hanno un regime unitario, quello dell'inversione contabile, che diverge da quello interno, caratterizzato da rivalsa e detrazione; dall'altro lato, in quanto le differenze di discipline nazionali dell'IVA sono prevedibili dal momento che l'attuazione delle direttive è rimessa agli ordinamenti nazionali e questi sono autorizzati ad utilizzare proprie e diverse categorie nazionali. In Europa quindi i profili dell'IVA, operazioni soggetti regimi di territorialità e quelli del meccanismo di applicazione esigibilità e detrazione possono essere diversi. Le differenze sono accettabili fino a che non entrano in contrasto con gli obiettivi stessi delle direttive. Per questo è importante l'opera d'interpretazione della Corte di Giustizia, al fine di garantirne l'uniforme applicazione.

Le difformità d'interpretazione accentuano le differenze delle discipline nazionali e i diversi criteri che legittimamente nella visione nazionale, adottano le amministrazioni finanziarie e i giudici nazionali provocano naturalmente prassi e giurisprudenza divergenti nell'applicazione dell'IVA in uno o in un altro Paese.

- Limitata efficacia della detrazione e del rimborso per eliminare la doppia imposizione

È ancor più difficile per questo eliminare efficacemente la doppia imposizione con riferimento agli scambi nel mercato europeo. La detrazione e il rimborso infatti sono regolati da norme nazionali che possono divergere rispetto alle altre, sempre che non attentino alla neutralità e all'effettività. Inoltre, detrazione e rimborso sono esercitati in coerenza con il meccanismo di applicazione nazionale. Tale meccanismo a sua volta può essere diverso perché:

1. semplifica o meno la modifica dell'addebito e l'esercizio della detrazione. Può essere realizzato tra le parti come accade in Italia con la procedura di variazione o essere esclusa ogni possibilità di rettificare come in Bulgaria e quindi essere esercitata solo come rimborso nei confronti delle amministrazioni ma moltiplicando così le richieste di rimborso e ritardandone quindi l'efficacia di rimedio contro la doppia imposizione;
2. la detrazione ed il rimborso hanno una disciplina diversa all'interno dei sistemi nazionali senza un coordinamento normativo tra la disciplina e i requisiti della detrazione e quelli del rimborso. Il coordinamento normativo nazionale è necessario per garantire che le due forme di detrazione siano fungibili Solo così ogni ordinamento può eliminare la doppia imposizione e garantire di conseguenza la neutralità dell'IVA;
3. entrambi si riferiscono alle situazioni nazionali senza tener conto del carattere trans-nazionale degli scambi e quindi dell'origine dell'indebito. In sostanza le detrazioni e il rimborso sono applicati come se l'indebito fosse sempre e comunque provocato da situazioni interne senza tener conto che sono indispensabili per eliminare efficacemente la doppia imposizione nel mercato europeo.

2. La doppia imposizione alla prova della giurisprudenza

2.1. Il divieto come principio

Corte di Giustizia, sentenza del 22 dicembre 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09:

«considerato che, nonostante l'instaurazione del sistema comune dell'IVA per effetto delle disposizioni della direttiva, sussistono in materia differenze legislative e regolamentari tra gli Stati membri, il fatto che uno Stato membro non abbia riscosso l'IVA a valle, a causa della qualificazione data ad un'operazione commerciale, non può privare il soggetto passivo del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte in un altro Stato membro»

Corte di Giustizia, sentenza del 17 luglio 2014, *Equoland*, C-272/13:

«la prescrizione secondo cui, oltre a una maggiorazione del 30%, il soggetto passivo deve versare nuovamente l'IVA all'importazione, senza che si tenga conto del pagamento già avvenuto, equivale sostanzialmente a privare tale soggetto passivo del suo diritto a detrazione. Infatti, assoggettare una sola e unica operazione a una doppia imposizione dell'IVA, concedendo al contempo una sola volta la detraibilità di tale imposta, fa permanere la rimanente IVA a carico del soggetto passivo.

A tal riguardo, e senza che sia necessario esaminare la compatibilità di tale parte della sanzione con il principio di proporzionalità, è sufficiente ricordare, da un lato, che la Corte ha ripetutamente dichiarato che in considerazione del ruolo preponderante che il diritto a detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, diretto a garantire la perfetta neutralità fiscale di tale imposta rispetto a tutte le attività economiche, poiché tale neutralità presuppone la facoltà per il soggetto passivo di detrarre l'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, una sanzione consistente in un diniego del diritto a detrazione non è conforme alla sesta direttiva nel caso in cui non fossero accertati nessuna frode o danno per il bilancio dello Stato»

Corte di Giustizia, sentenza del 15 novembre 2017, *Entertainment Bulgaria System*, C-507/16:

«il diritto a detrazione può essere attuato indipendentemente dall'effettivo assoggettamento ad IVA dell'operazione a valle negli altri Stati membri»

2.2. Qualificazione unitaria delle operazioni infra-comunitarie

Corte di Giustizia, sentenza del 6 aprile 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04:

«Quando due cessioni successive relative agli stessi beni, effettuate a titolo oneroso tra soggetti passivi che agiscono in quanto tali, danno luogo ad un'unica spedizione intracomunitaria o ad un unico trasporto intracomunitario di detti beni, tale spedizione o tale trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà l'unica esentata ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, 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 di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE.

Tale interpretazione vale indipendentemente da quale dei soggetti passivi – primo venditore, acquirente intermedio o secondo acquirente – possa disporre dei beni durante la detta spedizione o il detto trasporto.

Il luogo della cessione che comporta una spedizione o un trasporto intracomunitario di beni è determinato ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 95/7; esso si considera situato nello Stato membro di partenza

di tale spedizione o trasporto. Il luogo dell'altra cessione è determinato ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. b), della medesima direttiva: si considera che esso si trovi nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo di detta spedizione o di detto trasporto, a seconda che tale cessione sia la prima o la seconda delle due cessioni successive.»

Corte di Giustizia, sentenza del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09

«se la cessione che comporta una spedizione o un trasporto intracomunitario di beni, e che ha dunque come conseguenza un acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro d'arrivo di tale spedizione o di tale trasporto, è la prima delle due cessioni successive, la seconda cessione si considera avvenuta nel luogo dell'acquisto intracomunitario che l'ha preceduta, cioè nello Stato membro d'arrivo. Al contrario, se la cessione che dà luogo alla spedizione o al trasporto intracomunitario di beni è la seconda delle due cessioni successive, la prima cessione, avvenuta per definizione prima della spedizione o del trasporto dei beni, si considera avvenuta nello Stato membro di partenza di tale spedizione o trasporto»

Corte di Giustizia, sentenza del 26 luglio 2017, Toridas, C-386/16

«Trattandosi di operazioni, quali quelle oggetto del procedimento principale, che formano una catena di due cessioni successive che ha dato luogo ad un solo trasporto intracomunitario, emerge dalla giurisprudenza della Corte, da un lato, che tale trasporto intracomunitario può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà, pertanto, l'unica esentata ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA. (...) Nel caso di due cessioni successive che abbiano dato luogo ad un solo trasporto intracomunitario, al fine di determinare a quale delle due cessioni il suddetto trasporto debba essere imputato, si deve stabilire se quest'ultimo sia avvenuto dopo la seconda cessione. In tale eventualità, solo la seconda cessione dovrebbe essere qualificata quale cessione intracomunitaria e beneficiare, eventualmente, dell'esenzione di cui all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA»

Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2018, Kreuzmayr, C-628/16

«quando due cessioni successive riguardanti gli stessi beni, effettuate a titolo oneroso tra soggetti passivi che agiscono in quanto tali, danno luogo a un unico trasporto intracomunitario di tali beni, tale trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni»

2.3. Mancato impiego di beni d'investimento

Corte di Giustizia, sentenza del 15 gennaio 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95

«l'art. 17 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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che consente ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale di detrarre l'IVA di cui è debitore per beni che gli sono stati forniti o per servizi che gli sono stati prestati ai fini di opere di investimento destinate ad essere utilizzate nell'ambito di operazioni imponibili. Il diritto a detrazione rimane acquisito qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non abbia mai fatto uso dei suddetti beni e servizi per realizzare operazioni imponibili. Se del caso, la fornitura di un bene di investimento nel corso del periodo di rettifica può dar luogo ad una rettifica della detrazione alle condizioni previste dall'art. 20, n. 3, della direttiva 77/388»

Corte di Giustizia, sentenza del 23 aprile 2009, Puffer, C-460/07

«in una siffatta situazione [dove «la detrazione dell'IVA dovuta a monte venga negata a soggetti passivi per il successivo utilizzo professionale soggetto ad imposta, nonostante

l'intento iniziale del soggetto passivo di destinare integralmente il bene in questione alla sua impresa, in vista di operazioni future»], «il soggetto passivo non risulterebbe interamente esonerato dall'onere dell'imposta afferente al bene dal medesimo utilizzato ai fini della propria attività economica e la tassazione delle sue attività professionali provocherebbe una doppia imposizione in contrasto col principio della neutralità fiscale insito nel sistema comune dell'IVA e in cui s'inserisce la sesta direttiva».

Corte di Giustizia, sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16

«il diritto a detrazione resta, in linea di principio, acquisito anche se, successivamente, in ragione di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizza tali beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette ad imposta»

Corte di Giustizia, sentenza del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17

«il diritto a detrazione, una volta nato, rimane acquisito anche se, successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata e, pertanto, non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta o il soggetto passivo non ha potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà.

Una diversa interpretazione sarebbe contraria al principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa. Essa potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, disparità ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni soggette ad imposta. Parimenti, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dalla questione se tali investimenti diano luogo o no ad operazioni soggette ad imposta».

2.4. Il diritto al rimborso per eliminare la doppia imposizione e assicurare la neutralità dell'imposta, garantito sempre e comunque nelle vicende del *reverse charge* nell'ipotesi in cui il ricorso a questo non sia ritenuto corretto poiché il regime è stato considerato non infra-comunitario ma nazionale

Corte di Giustizia, sentenza del 17 luglio 1997, ARO Lease, C-190/95

«L'art. 9, n. 1, 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 di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che una società di leasing stabilita in uno Stato membro non effettua le sue prestazioni di servizi a partire da un centro di attività stabile situato in un altro Stato membro qualora, in quest'ultimo Stato, essa conceda in affitto a clienti ivi stabiliti autovetture private in base a contratti di leasing, i suoi clienti abbiano preso contatto con essa tramite intermediari indipendenti stabiliti in questo stesso Stato membro e abbiano direttamente ricercato le autovetture di loro scelta presso concessionari stabiliti in tale Stato, essa abbia acquistato le autovetture in questo Stato, nel quale sono immatricolate, e le abbia concesse in affitto ai suoi clienti mediante contratti di leasing redatti e sottoscritti nella propria sede, i clienti assumano a proprio carico le spese di manutenzione e versino in questo Stato la tassa di circolazione, e tuttavia essa non disponga in questo Stato né di uffici né di depositi delle autovetture».

Corte di Giustizia, sentenza del 23 aprile 2015, GST - Sarviz Germania, C-111/14

«Il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto dev'essere interpretato nel senso che osta a una disposizione nazionale che consente all'amministrazione tributaria di negare al prestatore di servizi il rimborso di tale imposta, da questi assolta, quando non è stato riconosciuto al destinatario di tali servizi, che pure ha pagato detta imposta per gli stessi servizi, il diritto di detrarla, per il motivo che non disponeva del corrispondente documento fiscale, allorché la normativa nazionale non consente la rettifica dei documenti fiscali in presenza di un avviso di accertamento definitivo»

2.5. Il pericolo di abuso non può giustificare una doppia imposizione

Corte di Giustizia, sentenza del 22 dicembre 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09:

«Il principio del divieto di pratiche abusive non osta, in circostanze come quelle oggetto della causa principale, in cui un'impresa stabilita in uno Stato membro decide di effettuare, tramite la propria controllata stabilita in un altro Stato membro, operazioni di leasing su beni ad una società terza stabilita nel primo Stato membro, al fine di evitare l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto sui canoni relativi a tali operazioni, ove queste sono qualificate, nel primo Stato membro, come prestazioni di servizi di locazione effettuate nel secondo Stato membro e invece, in questo secondo Stato membro, come cessioni di beni effettuate nel primo Stato membro, al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto sancito dall'art. 17, n. 3, lett. a), della direttiva 77/388»

3. Linee guida suggerite per eliminare o ridurre il rischio della doppia imposizione

3.1. Si potrebbero sollecitare le amministrazioni finanziarie nazionali ad adottare interpretazioni delle discipline nazionali di attuazione delle direttive IVA sempre più conformi alla giurisprudenza europea.

Per riconoscimento consolidato, infatti, le amministrazioni finanziarie sono tenute a interpretare le norme nazionali di attuazione delle direttive in maniera conforme alla giurisprudenza europea.

3.2. Si potrebbero sollecitare le amministrazioni nazionali a disapplicare le norme nazionali di attuazione se queste possano essere considerate non conformi alle direttive così come interpretate dalla giurisprudenza europea

In questo modo le amministrazioni nazionali possono con le loro iniziative ridurre le eventuali differenze dei regimi nazionali in materia detrazioni e di rimborsi.

Sia con le interpretazioni conformi sia con la disapplicazione delle discipline nazionali non conformi le amministrazioni finanziarie nazionali svolgerebbero il loro ruolo di amministrazioni europee e così contribuirebbero, se pur in maniera unilaterale a meglio garantire neutralità ed effettività della disciplina IVA.

3.3. Si potrebbero sollecitare le amministrazioni a concludere dei ruling bilaterali per una comune qualificazione giuridica di fatti significativi

La possibilità di condividere le qualificazioni di fatti rientra nelle autonomie delle singole amministrazioni. In questo senso è senz'altro opportuno continuare la sperimentazione GBR per incentivare la conclusione di ruling bilaterali sui fatti. La pubblicità che ne vorrà dare la Commissione

però può aumentare la diffidenza di quegli Stati che non vogliono che i propri contribuenti possano opporre loro la qualificazione raggiunta tra altri stati pur sempre dell'Unione.

Per superare questa diffidenza si potrebbe proporre che la pubblicità dei ruling bilaterali avvenga solo presso le amministrazioni nazionali o nella commissione serva a garantire una tutela specifica dell'affidamento principio riconosciuto come di base europea. La commissione in questo caso dovrebbe garantire il rispetto dell'affidamento da tutte le amministrazioni nazionali. Queste, infatti, dovrebbero riconoscere ai propri contribuenti la stessa qualificazione data in fatti significativi in ruling conclusi con Stati diversi.

3.4. Si potrebbe suggerire alle amministrazioni di valorizzare la procedura di Solvit presso i contribuenti

Per essere efficace però la procedura di solvit dovrebbe essere ulteriormente proceduralizzata per assicurare una maggiore certezza. Questa, infatti, dovrebbe essere meglio indicata nei requisiti nelle premesse e negli effetti e anche nei rapporti con le procedure contenzioso o amministrative nazionali. Inoltre si dovrebbero selezionare gruppi diversi da quelli che effettuano gli atti di accertamento e di riscossione.

Inoltre se nasce già da un atto o da una pretesa dell'amministrazione la procedura dovrebbe prevedere che i centri là dove siano organizzati e attivati presso le amministrazioni finanziarie siano composti da persone che non si occupino dei controlli e degli accertamenti per rendere così imparziale il loro intervento presso gli altri colleghi.

Inoltre dovrebbe essere coordinata con le procedure nazionali che prevedono accordi con i contribuenti o annullamento d'ufficio dell'atto ritenuto illegittimo.

3.5. Si potrebbe estendere alla doppia imposizione IVA la procedura europea per risolvere le controversie in materia di convenzioni contro le doppie imposizioni

Più complesso invece prevedere di estendere l'applicazione alla doppia imposizione IVA della procedura prevista dalla direttiva 2017/1852 per eliminare la doppia imposizione prodotta dalle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Sono le stesse premesse a suscitare perplessità. Se la doppia imposizione si produce perché gli Stati legittimamente interpretano e applicano le convenzioni bilaterali in maniera autonoma, questo non può avvenire per l'IVA. La competenza europea che certo manca sulle convenzioni contro le doppie imposizioni, conferisce alla Corte di Giustizia il monopolio dell'interpretazione delle direttive ma nello stesso tempo chiede alle amministrazioni d'interpretare il diritto interno in maniera conforme a quello europeo. Con questi vincoli europei si dovrebbe ridurre il rischio di doppia imposizione per l'IVA. Questa potrebbe essere provocata pur sempre da divergenti attuazioni o interpretazioni nazionali delle direttive ma solo se l'autonomia nazionale che le ispira fosse compatibile con l'interpretazione della corte e con gli obiettivi delle armonizzazioni. Quest'autonomia nazionale si riduce progressivamente a mano a mano che la giurisprudenza definisce direttamente o indirettamente anche l'attuazione dell'IVA negli Stati. Di conseguenza, si riduce anche l'interesse degli operatori economici ad utilizzare la procedura. Infatti più si consolida un'interpretazione europea più convergono le interpretazioni, se non le disposizioni nazionali o più le disposizioni della direttiva hanno diretta efficacia, più le amministrazioni finanziarie nazionali possono direttamente interpretare e applicare i regimi nazionali in maniera conforme e quindi ridurre le divergenze che sono la causa prima della doppia imposizione in materia di IVA. L'effetto della convergenza di interpretazione e di attuazione dell'IVA nei diversi sistemi fiscali è diretto negli ordinamenti. Di questo beneficiano anche gli operatori economici che possono addebitare, detrarre e liquidare l'IVA senza timore di vedere limitati i loro diritti in un altro ordinamento nazionale.

Con la procedura di risoluzione delle controversie invece gli operatori misurerebbero la certezza dei loro rapporti fiscali, che si svolgono con la continuità che li collega allo svolgimento di attività economica, dalla volontà degli Stati. Da questi dipenderebbe la tempestività della messa in funzione delle diverse fasi: da quella consultiva all'altra di accordo fino alla quella di risoluzione. Più poi l'insuccesso di una fase induce a continuare la procedura per arrivare alla risoluzione più gli operatori subiscono l'incertezza e il costo della doppia imposizione.

Anche comunque se gli Stati riuscissero a trovare accordi in una delle fasi di procedura, la certezza per gli operatori economici di non essere esposti alla doppia imposizione sarebbe pur sempre relativa all'applicazione dell'IVA agli scambi in due mercati nazionali. Negli altri continuerebbero ad essere esposti allo stesso rischio. Il risultato pur positivo, della procedura di risoluzione delle controversie relative alla doppia imposizione IVA, sarebbe pur sempre parziale e certo disomogeneo. Se la procedura è nata per eliminare distorsioni nel mercato europeo, applicata all'IVA, finirebbe per moltiplicarne senza controllo gli effetti. La doppia imposizione sarebbe infatti eliminata per alcuni scambi ma non per tutti quelli del mercato interno. Tutto dipenderebbe dal successo della procedura se non addirittura dalla volontà degli Stati di utilizzarla. Con effetti più o meno distorsivi a seconda che venga o meno eliminata la doppia imposizione dell'IVA nei diversi scambi bilaterali soffrirebbe l'efficacia della stessa armonizzazione dell'IVA nata proprio per garantire anche la piena e completa integrazione del mercato europeo.