

Incompatibilità con il diritto comunitario del regime di detrazione dell'Iva sugli acquisti

di **Salvatore Mattia** e **Caterina Alagna**
Valente Associati, Centro studi internazionali Geb Partners Srl

Introduzione

Nella sentenza in esame, la Corte di Giustizia si schiera totalmente dalla parte della Commissione europea, accertando l'**illegittimità** dei limiti previsti nell'ordinamento italiano all'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti. Un inadempimento, quindi, contestato a carico dell'Italia, con tanto di condanna della stessa alla **ri-fusione delle spese di lite**.

Nel presente lavoro, verrà presa in esame la recente sentenza del **16 luglio 2009**, emessa all'esito della causa C-244/08, con cui la Corte di Giustizia delle Comunità europee (di seguito: la Cgce o, più semplicemente, la Corte) è tornata a valutare la **compatibilità con il diritto comunitario della disciplina nazionale italiana** in tema di imposta sul valore aggiunto (di seguito: Iva).

Come si avrà modo di evidenziare in prosieguo, questa pronuncia riveste uno spiccato interesse in quanto relativa, in dettaglio, alla posizione dei **soggetti passivi Iva non residenti in Italia**.

La causa della Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana (C-244/08)

Il ricorso proposto dalla Commissione delle Comunità europee

Il procedimento in oggetto trae origine dal ricorso presentato il 4 giugno 2008 dalla Commissione delle Comunità europee (di seguito: la Commissione), con cui viene chie-

sto alla Cgce di **accertare l'inadempimento** in cui sarebbe incorsa l'Italia rispetto agli obblighi imposti dalla disciplina comunitaria in tema di Iva (1).

In particolare, la Commissione prende in esame la situazione in cui si trova un soggetto passivo Iva residente in altro Stato membro o in un paese terzo ma con un **centro di attività stabile in Italia**, ove ha effettuato **cessioni di beni o prestazioni di servizi**. Rispetto ad una situazione del genere, l'Italia verrebbe meno agli obblighi di derivazione comunitaria, in quanto impone ai soggetti in tali condizioni di «chiedere il rimborso dell'Iva a credito secondo le procedure previste dalle citate direttive piuttosto che mediante detrazione, quando l'acquisto per cui è chiesto il rimborso di detta imposta viene effettuato non tramite il centro di attività stabile in Italia, ma direttamente **dallo stabilimento principale di tale soggetto passivo**» (punto 1 della sentenza).

Il contesto normativo

Prima di entrare nel merito della questione, la Corte prov-

Nota:

(1) Per l'esattezza, la Commissione contesta l'inadempimento agli obblighi previsti (i) dall'art. 1 dell'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, n. 1072, «sull'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari. Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese»; e (ii) dall'art. 1 della tredicesima direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, n. 560, «sull'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari. Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità».

vede - come di prassi - a delineare l'ambito normativo rilevante ai fini della decisione.

La normativa comunitaria

Per quanto concerne la disciplina comunitaria sull'Iva, viene anzitutto in rilievo la sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 388 «sull'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari. Sistema comune di imposta sul valore aggiunto. Base imponibile uniforme» (di seguito: la sesta direttiva), il cui art. 17, nn. 2-4, così dispone:

«2. 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:

- a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti 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 i beni importati all'interno del paese;
- c) l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'art. 5, par. 7, lett. a), dell'art. 6, par. 3 e dell'art. 28 bis, par. 6;
- d) l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'art. 28 bis, par. 1, lett. a).

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo **la deduzione o il rimborso** dell'imposta sul valore aggiunto di cui al par. 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'art. 4, par. 2, effettuate all'estero che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese;
- b) di sue operazioni esenti ai sensi dell'art. 14, par. 1, lett. g) e i), dell'art. 15, dell'art. 16, par. 1, punti B, C, D ed E, e par. 2, e dell'art. 28 quater, parti A e C;
- c) di sue operazioni esenti ai sensi dell'art. 13, punto B, lett. a) e lett. 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 **rimborso** dell'imposta sul valore aggiunto di cui al par. 3 viene effettuato:

– a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti all'interno del paese ma che sono stabiliti in un altro Stato

membro, secondo le modalità d'applicazione stabilite dalla direttiva 79/1072/Cee;

– a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nel territorio della Comunità, secondo le modalità d'applicazione stabilite dalla direttiva 86/560/Cee.

(...) (2)».

L'art. 1 dell'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, n. 1072 (di seguito: l'ottava direttiva) prevede:

Nota:

(2) Per quanto concerne le modalità per l'esercizio del diritto a detrazione, l'art. 18 dispone:

«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, o articolo 21, paragrafo 2, lettera c), assolvere le formalità fissate da ogni Stato membro;
- e) per la deduzione di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera d), aver riportato sulla dichiarazione prevista all'articolo 22, paragrafo 4, tutti i dati necessari per constatare l'ammontare dell'imposta dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni ed essere in possesso di una fattura conforme all'articolo 22, paragrafo 3.

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 sorto e può essere esercitato in virtù delle disposizioni del paragrafo 1 il diritto a deduzione.

Peraltro gli Stati membri possono obbligare i soggetti passivi che effettuano transazioni occasionali di cui all'articolo 4, paragrafo 3, a esercitare il diritto a deduzione soltanto al momento della cessione.

3. Gli Stati membri fissano le condizioni e le modalità secondo le quali un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare una deduzione cui non ha proceduto conformemente alle disposizioni dei paragrafi 1 e 2.

3-bis. Gli Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo che non sia in possesso di una fattura conforme all'articolo 22, paragrafo 3, a procedere alla deduzione prevista dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera d); essi fissano le condizioni e le modalità di applicazione della presente disposizione.

4. Qualora, per un dato periodo fiscale, l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere a rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo modalità da essi stabilite.

Tuttavia, gli Stati membri hanno la facoltà di rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante».

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera **soggetto passivo non residente all'interno del paese** il soggetto passivo di cui all'art. 4, par. 1, della direttiva 77/388/Cee che, nel corso del periodo di cui all'art. 7, par. 1, primo comma, prima e seconda frase, non ha fissato in tale paese né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il suo domicilio o la sua residenza abituale e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata in tale paese, ad eccezione:

a) **delle prestazioni di trasporto e delle prestazioni di servizi** ad esse accessorie, esentate ai sensi dell'art. 14, par. 1, lett. i), dell'art. 15 o dell'art. 16, par. 1, B, C, e D della direttiva 77/388/Cee;

b) **delle prestazioni di servizi** nei casi in cui l'imposta è dovuta unicamente dal destinatario ai sensi dell'art. 21, par. 1, lett. b), della direttiva 77/388/Cee».

L'art. 1 della tredicesima direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, n. 560 (di seguito: la tredicesima direttiva) recita:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera:

1) «soggetto passivo non residente nel territorio della Comunità», il soggetto passivo di cui all'art. 4, par. 1, della direttiva 77/388/Cee che, nel corso del periodo di cui all'art. 3, par. 1, non ha fissato in tale territorio né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il proprio domicilio o la propria residenza abituale e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata nello Stato membro previsto all'art. 2, ad eccezione:

a) **delle prestazioni di trasporto e delle prestazioni di servizi** ad esse accessorie, esentate ai sensi dell'art. 14, par. 1, lett. i), dell'art. 15 o dell'art. 16, par. 1, lett. B, C e D della direttiva 77/388/Cee;

b) **delle prestazioni di servizi** nei casi in cui l'imposta è dovuta unicamente dal destinatario ai sensi dell'art. 21, par. 1, lett. b), della direttiva 77/388/Cee;

2) «territorio della Comunità», i territori degli Stati membri nei quali è applicabile la direttiva 77/388/Cee».

La normativa nazionale

Per quanto concerne, invece, la normativa domestica, assumono rilievo i primi due commi dell'art. 38 ter del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (di seguito: dpr 633/72), i quali stabiliscono che:

«1. I soggetti domiciliati e residenti negli Stati membri della Comunità economica europea, che non si siano identificati direttamente ai sensi dell'art. 35 ter e che non abbiano nominato un rappresentante ai sensi del secondo comma dell'art. 17, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza, che non hanno effettuato operazioni in Italia, ad eccezione delle prestazioni di trasporto e relative prestazioni accessorie non imponibili ai sensi dell'art. 9, nonché delle prestazioni indicate all'art. 7, quarto comma, lett. d), **possono ottenere**, in relazione a periodi inferiori all'anno, **il rimborso dell'imposta, se detraibile** a norma dell'art. 19, relativa ai beni mobili e ai servizi importati o acquistati, sempreché di importo complessivo **non inferiore a 200 euro**. Se l'importo complessivo relativo ai periodi infrannuali risulta inferiore a 200 euro il rimborso spetta **annualmente**, sempreché di importo non inferiore a 25 euro. Le disposizioni del presente comma **non si applicano** per gli acquisti e le importazioni di beni e servizi effettuati da soggetti residenti all'estero tramite stabili organizzazioni in Italia.

2. La disposizione del primo comma si applica, a condizione di **reciprocità**, anche agli operatori economici domiciliati e residenti in Stati non appartenenti alla Comunità economica europea, ma limitatamente all'imposta relativa agli acquisti e importazioni di beni e servizi inerenti alla loro attività (3)».

La fase precontenziosa

Come anticipato, il procedimento in epigrafe nasce su iniziativa della Commissione. Avvalendosi, infatti, della fa-

Nota:

(3) Sulla normativa nazionale Iva in tema di rimborso ai non residenti, cfr. Peirolo M., «Modalità di recupero dell'Iva prima dell'identificazione in Italia del soggetto non residente», in *Corriere tributario*, n. 15/05, p. 1138.

coltà prevista dall'art. 226 Trattato Ue (4), detta istituzione trasmette il 18 ottobre 2005 alla Repubblica italiana una **lettera di diffida**, adducendo che la normativa italiana in tema di rimborso Iva a soggetti passivi non residenti è **incompatibile** con i principi introdotti dall'ottava e tredicesima direttiva.

Dal canto suo l'Italia, con lettera dell'11 gennaio 2006, risponde con argomentazioni che, tuttavia, non convincono la Commissione, la quale, con parere motivato, invita tale Stato membro ad adottare nei successivi due mesi ogni opportuna disposizione necessaria a conformarsi ai rilievi contenuti nello stesso parere.

Con successiva lettera del 14 settembre 2006, l'Italia fornisce un nuovo riscontro. Ma la Commissione, ritenendo che il suo contraddittore non abbia ancora rimediato all'infrazione denunciata, **propone** il 4 giugno 2008 **il ricorso** che ha dato poi il via al procedimento in esame.

Le argomentazioni delle parti in causa

La Commissione rileva che la normativa italiana in tema di diritto alla detrazione Iva in favore dei soggetti non residenti **sia in contrasto con il diritto comunitario**.

Secondo la disciplina interna italiana, infatti, un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro o in un paese terzo e con un centro di attività stabile in Italia **non può ottenere la detrazione dell'Iva a credito**, quando l'acquisto in base al quale è richiesta la restituzione di detta imposta viene effettuato non tramite tale centro di attività stabile, ma **direttamente dallo stabilimento principale** di detto soggetto passivo. In questa ipotesi, il soggetto non residente è tenuto a chiedere il rimborso della suddetta imposta, secondo le procedure previste dall'ottava e dalla tredicesima direttiva.

A parere della Commissione, questa normativa deve ritenersi illegittima in quanto:

– *in primis*, essa non è conforme a quanto previsto dagli artt. 1 dell'ottava e tredicesima direttiva, secondo cui i soggetti passivi che non risiedono nello Stato membro dove è domandata la restituzione dell'Iva, ma che hanno un centro di attività stabile in tale Stato membro, hanno sempre il diritto di detrarre l'Iva seguendo la procedura stabilita dall'art. 18 della sesta direttiva;

– i citati artt. 1 dell'ottava e tredicesima direttiva non operano una distinzione tra acquisti effettuati in un determina-

to Stato membro dal centro di attività stabile di un soggetto passivo e acquisti realizzati direttamente dalla casa madre dello stesso soggetto;

– l'unica ipotesi in cui le norme in questione limitano il diritto al rimborso dell'Iva si riscontra quando «la detrazione di tale imposta risulti impossibile» (punto 13 della sentenza). Non è tuttavia questo il caso di operazioni attive realizzate da un centro di attività stabile, cui spetta legittimamente il diritto al rimborso dell'Iva versata a monte;

– non può essere condiviso l'assunto della Repubblica italiana, secondo cui la normativa interna nasce dalla necessità di superare i problemi pratici che si verificano allorché gli acquisti siano effettuati nel territorio italiano direttamente dalla sede principale: in tale ipotesi, secondo lo Stato membro in causa, dette operazioni non risulterebbero dalla dichiarazione Iva presentata dal centro di attività stabile dello stesso soggetto passivo. La Commissione ritiene che questa giustificazione non possa essere accolta perché, come già affermato in precedenza dalla Corte (5), «un centro di attività stabile non andrebbe considerato come un vero e proprio soggetto passivo ai sensi della sesta direttiva. Pertanto, gli acquisti effettuati dal centro di attività stabile di un soggetto passivo o dalla sede centrale di questo riguarderebbero sempre un solo ed identico soggetto passivo, che dispone in Italia di un unico numero di partita Iva» (punto 15 della sentenza).

Dal canto suo, la Repubblica italiana si difende allegando che, contrariamente a quanto preteso dalla Commissione, la propria normativa interna è **conforme** alle prescrizioni dell'ottava e della tredicesima direttiva. Sarebbe piuttosto

Note:

(4) In particolare, l'art. 226 Trattato Ue stabilisce che «la Commissione, quando reputi che uno Stato membro abbia mancato a uno degli obblighi a lui incombenti in virtù del presente trattato, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizioni di presentare le sue osservazioni.

Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale parere nel termine fissato dalla Commissione, questa può adire la Corte di Giustizia».

(5) La Commissione si riferisce alla sentenza Fce Bank del 23 marzo 2006, causa C-210/04, con cui la Cgce rileva che «un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non dev'essere considerato soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni».

la Commissione ad incorrere in errore stravolgendo la portata dei due artt. 1 delle direttive in esame: e ciò al fine di ricavarne la norma secondo cui un soggetto passivo, il cui luogo di stabilimento si trova al di fuori dell'Italia ma che ivi dispone di un centro di attività stabile, possa detrarre l'Iva sugli acquisti effettuati direttamente dalla sua sede principale situata fuori dal territorio italiano anziché essere tenuto, come previsto dal diritto italiano, a domandare il rimborso dell'Iva a credito.

D'altro canto, la Cgce ha già riconosciuto che il concetto di centro di attività stabile evoca necessariamente la presenza di un'entità che sia operativa e soprattutto in grado di effettuare prestazioni di servizi in maniera autonoma (6).

Inoltre, a parere della Repubblica italiana vi è pure un problema di ordine pratico che osta all'interpretazione propugnata dalla Commissione. A dispetto di quanto sostenuto da quest'ultima, infatti, l'Italia continua a ritenere che, ogniqualvolta un soggetto non residente effettui nel territorio italiano operazioni autonome e non riconducibili al centro di attività stabile presente nello stesso territorio, tali operazioni non potrebbero risultare nella dichiarazione Iva di tale centro di attività. Conseguentemente, lo stesso centro **non potrebbe legittimamente pretendere il rimborso Iva** relativamente ad operazioni non risultanti nella propria contabilità.

Infine, lo Stato membro resistente eccepisce che la tesi della Commissione sarebbe persino **in contrasto** con le modalità di calcolo dell'importo Iva detraibile, come dettagliate dalla Cgce (7).

La decisione della Corte di Giustizia

Da parte sua la Cgce puntualizza anzitutto che, alla luce dei rilievi delle parti, la causa ha ad oggetto **le modalità di restituzione dell'Iva versata** (tramite rimborso o detrazione) per gli acquisti effettuati in Italia direttamente dalla sede principale di un soggetto passivo ubicata fuori dal territorio italiano. La Commissione contesta alla Repubblica italiana di «travisare» la nozione di «centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni», di cui agli artt. 1 dell'ottava e della tredicesima direttiva, introducendo quindi una distinzione tra **acquisti effettuati in Italia** da parte del centro di attività stabile di un soggetto passivo e **acquisti effettuati sempre in Italia ma direttamente dalla casa madre** di tale soggetto passivo si-

tuata fuori di detto Stato membro, per i quali spetta il solo rimborso dell'Iva in luogo della sua detrazione.

Ciò premesso, la Corte ritiene indispensabile **chiarire** anzitutto il concetto di «centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni».

Secondo quanto disposto dall'art. 17, nn. 3 e 4, della sesta direttiva, la modalità di restituzione dell'Iva, mediante detrazione o mediante rimborso, dipende dal luogo in cui è stabilito il soggetto passivo, giacché:

– il n. 3 del citato art. 17 accorda **la detrazione o il rimborso dell'Iva ad ogni soggetto passivo;**

– il n. 4 dello stesso art. 17 prevede invece **il solo rimborso Iva per quei soggetti passivi che sono stabiliti (i) in uno Stato membro diverso dal paese in cui è stata effettuata l'operazione; o (ii) all'infuori del territorio della Comunità.**

Gli artt. 1 dell'ottava e della tredicesima direttiva contengono a loro volta la nozione di «soggetto passivo non residente all'interno del paese» e, rispettivamente, di «soggetto passivo residente nel territorio della Comunità». In particolare, si considera soggetto passivo non residente quel soggetto che, nel corso del periodo di riferimento,

Note:

(6) Cfr. la sentenza Planzer Luxembourg del 28 giugno 2007, causa C-73/06, ove si rammenta ancora una volta che «conformemente ad una giurisprudenza consolidata nel settore dell'Iva, la nozione di centro di attività stabile esige una consistenza minima, grazie alla presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi (...). Essa presuppone quindi un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate (...).

(7) Nella sentenza Monte dei Paschi di Siena del 13 luglio 2000, causa C-136/99, la Cgce illustra le modalità di calcolo del cd. pro rata. Al di là delle particolarità di tale meccanismo, in questa sede giova piuttosto rammentare il principio cristallizzato nella sentenza in questione, secondo cui «nella particolare ipotesi in cui i beni e i servizi siano impiegati dal soggetto passivo per effettuare nel contempo operazioni che attribuiscono il diritto a deduzione e operazioni che non attribuiscono tale diritto, l'art. 17, n. 5, della sesta direttiva stabilisce che la deduzione è ammessa soltanto per la quota parte dell'Iva proporzionale all'importo relativo alla prima categoria di operazioni. Tale "prorata" è determinata dal complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo, ai sensi dell'art. 19 della detta direttiva. (...) Discende da quanto sopra che il detto soggetto passivo, ove effettui spese in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento, finalizzate tanto a sue operazioni soggette ad imposta quanto a sue operazioni esenti nell'ultimo Stato, gode di un diritto al rimborso parziale nel primo Stato».

non dispone di alcuno dei criteri di collegamento indicati dagli artt. 1 delle stesse direttive (8).

Al riguardo la Cgce evidenzia che, tra tali criteri, rientra anche la figura del «centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni», oggetto del procedimento in esame. Ne consegue che, per godere sia del diritto alla detrazione che del diritto al rimborso, **un soggetto passivo** deve quantomeno **disporre** di un siffatto «**centro di attività stabile**»; diversamente tale soggetto verrebbe trattato alla stregua di un «non residente», in favore del quale è previsto il solo diritto al rimborso dell'Iva versata a monte.

Ricostruito in tal modo l'ambito normativo di riferimento, secondo la Corte si tratta a questo punto di stabilire se un soggetto passivo che abbia acquistato beni o servizi in Italia, pur essendo stabilito fuori dal suo territorio, **abbia comunque il diritto di detrarre l'Iva a credito**, avendo in Italia un centro di attività stabile, come sostenuto dalla Commissione. Ovvero, se l'espressione «centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni» implichi necessariamente la distinzione tra acquisti effettuati da detto centro e quelli effettuati direttamente dalla sede principale del soggetto passivo, come invece sostenuto dalla Repubblica italiana, fondandosi sull'inciso «a partire dal quale sono svolte le operazioni».

Ebbene, la Cgce ritiene di aderire all'interpretazione sostenuta dalla Commissione - secondo la quale il diritto di detrarre l'Iva a credito sussiste comunque in presenza di un centro di attività stabile in Italia - per le seguenti ragioni:

– anzitutto, «“centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni” dev'essere interpretata considerando soggetto passivo non residente una persona che non possiede un centro di attività stabile che effettui operazioni imponibili in generale. Pertanto, l'esistenza di operazioni concretamente effettuate nello Stato membro interessato è di primaria importanza per escludere il ricorso all'ottava e alla tredicesima direttiva» (punto 31 della sentenza);

– in secondo luogo, da una lettura combinata dell'art. 17, nn. 2 e 3, della sesta direttiva, con gli artt. 1 dell'ottava e tredicesima direttiva, si ricava che il termine «operazioni», nell'inciso «a partire dal quale sono svolte le operazioni», si riferisce unicamente alle operazioni a debito. Mentre «la censura della Commissione ha ad oggetto per la precisione (...) la detrazione per acquisti effettuati in Italia, ossia operazioni a credito» (punto 32 della sentenza);

– in terzo luogo, l'elemento dirimente della controversia è la sede di stabilimento. Conseguentemente, un soggetto passivo che disponga di un centro di attività stabile in Italia dev'essere considerato, per tale ragione, stabilito in detto Stato membro e può quindi chiedere la detrazione dell'Iva per gli acquisti effettuati in Italia, indipendentemente dal fatto che tali acquisti siano avvenuti da parte del centro di attività stabile piuttosto che direttamente dalla sua sede principale, situata fuori dal territorio italiano.

La Corte insiste quindi sul fatto che l'unico criterio per distinguere tra le ipotesi che danno diritto alla detrazione dell'Iva e quelle che danno invece diritto al solo rimborso della stessa è **il luogo di stabilimento del soggetto passivo**. Ne consegue che, sempre con riferimento alle modalità di restituzione dell'Iva, esistono due categorie di soggetti passivi: la prima è costituita dai soggetti stabiliti **all'interno del paese** e che hanno pertanto diritto alla detrazione dell'Iva; la seconda è composta da soggetti **non stabiliti all'interno del paese** e che hanno quindi diritto al solo rimborso dell'imposta.

Secondo la posizione della Repubblica italiana, sussisterebbe invece anche una **terza categoria**, rappresentata da quei soggetti passivi che, pur essendo stabiliti all'interno del paese, **non avrebbero comunque diritto alla detrazione dell'Iva**. Questa tesi, secondo la Corte, non può essere accolta perché priva di qualsiasi fondamento normativo. Allo stesso tempo non colgono nel segno i problemi pratici cui fa riferimento l'Italia, dato che «gli acquisti effettuati da un soggetto passivo tramite il centro di attività stabile situato in Italia o quelli effettuati dal centro di attività stabile ubicato fuori di tale Stato membro riguardano, come riconosciuto dalla stessa Repubblica italiana, sempre un solo ed unico soggetto passivo, titolare in Italia di un solo numero di partita Iva. Pertanto, contrariamente a quanto sostiene la Repubblica italiana, l'applicazione nei confronti di questo stesso soggetto passivo di un'unica

Nota:

(8) Come affermato nella sentenza Planzer Luxembourg, cit., «occorre preliminarmente sottolineare che, ai sensi della tredicesima direttiva, la qualità di soggetto passivo non residente nel territorio della Comunità presuppone, segnatamente, che il soggetto in questione non abbia disposto in tale territorio, nel corso del periodo preso in considerazione all'art. 3, n. 1, della direttiva stessa, di alcuno dei criteri di collegamento individuati all'art. 1, punto 1, della suddetta direttiva».

modalità di restituzione dell'Iva, ossia mediante detrazione, piuttosto che prevedere due modalità diverse da delimitare l'una rispetto all'altra, agevola le procedure fiscali» (punto 38 della sentenza).

Del resto, la Cgce ritiene che il riferimento operato dall'Italia a una precedente decisione della stessa Corte in ordine alle modalità di calcolo dell'importo Iva detraibile (9) sia **inconferente**, dal momento che le due diverse modalità di restituzione dell'Iva (detrazione o rimborso) non si riflettono sulle difficoltà di calcolo dell'importo da restituire nel caso in cui il soggetto passivo effettui operazioni soltanto parzialmente soggette a tale imposta.

Conclusioni

In base alle considerazioni esposte, la Corte risolve nei seguenti termini la controversia instaurata su ricorso della Commissione:

«1) In materia di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto a un soggetto passivo residente in un altro Stato membro o in un paese terzo, ma avente un centro di attività stabile nello Stato membro interessato, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 1 dell'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/Cee, in materia di armonizzazione delle legisla-

zioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese, e dell'art. 1 della tredicesima direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, 86/560/Cee, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità, in quanto obbliga un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro o in un paese terzo, ma che abbia un centro di attività stabile in Italia e che, nel periodo rilevante, abbia effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi in Italia, a chiedere il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto a credito secondo le procedure previste dalle citate direttive piuttosto che mediante detrazione, quando l'acquisto per cui è chiesto il rimborso di detta imposta viene effettuato non tramite il centro di attività stabile in Italia, ma direttamente dallo stabilimento principale di tale soggetto passivo».

La Corte condanna quindi lo Stato italiano alla **rifusione delle spese processuali**.

Nota:

(9) Cfr. la sentenza Monte dei Paschi di Siena citata alla precedente nota 7.

RIVISTE

Amministrazione & Finanza

Mensile di gestione, pianificazione e controllo aziendale

Periodicità: mensile

Da oltre 25 anni al fianco del direttore amministrativo, del CFO e del consulente d'azienda **Amministrazione & Finanza** è l'unica rivista che garantisce **informazioni, aggiornamenti e approfondimenti in materia di bilancio, finanza e controllo** e fornisce gli strumenti necessari per affrontare tutte le sfide quotidiane.

Ogni mese attraverso contributi dei più autorevoli esperti della materia esamina i temi relativi a **bilancio, principi contabili, reddito d'impresa, fiscalità internazionale, operazioni straordinarie, controllo interno, pianificazione e strategica, controllo di gestione e finanza aziendale**.

Inoltre, per essere sempre più al passo con le recenti sfide del mondo azienda-

le, nuove sezioni garantiscono l'approfondimento dei temi emergenti e assicurano quelle indicazioni pratiche oggi indispensabili per chi opera nell'amministrazione: **corporate governance, compliance, D.Lgs. n. 231/2001, rapporto banca-impresa**, molti sono gli interventi che forniscono soluzioni e spunti di riflessione sui temi critici per le imprese.

Abbonamento annuale: € 244,00

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa:**
(tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agente Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.ipsoa.it**

