

RIV. DIR. TRIB. 5/2010
parte I, 625

Il recepimento delle disposizioni della direttiva 2008/9/Ce in materia di rimborso dell'Iva assolta in uno Stato membro dai soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. La disciplina vigente antecedentemente alla sentenza della Corte di Giustizia. - 3. Le modifiche derivanti dal recepimento della sentenza della Corte di Giustizia. - 3.1. Detrazione dell'Iva assolta per operazioni riferibili alla casa madre ma confluite nella dichiarazione della stabile organizzazione. - 4. La direttiva 2008/9/Ce e il suo recepimento nell'ordinamento nazionale. - 4.1. Requisiti soggettivi per l'esercizio del rimborso e adempimenti preliminari. - 4.2. Presupposto per la detraibilità dell'Iva. - 4.3. Termine per l'esercizio del rimborso. - 4.4. Termine per l'esecuzione del rimborso. - 5. I dubbi interpretativi derivanti da alcuni casi concreti. - 5.1. Triangolazione "Italia su Italia". - 5.2. Soggetto passivo stabilito in uno Stato membro con stabile organizzazione in un altro Stato membro e Iva assolta in un terzo Stato membro. - 5.3. Invio dei beni da uno Stato membro a un deposito situato in un altro Stato membro (Italia) e detrazione dell'Iva assolta sulla locazione (passiva) del deposito (locazione immobiliare del deposito per lo stock dei beni). - 5.4. Stabile organizzazione in Italia e acquisti riferibili alla casa madre. - 6. Conclusioni.

1. Premessa. - Lo scopo del presente elaborato è di esaminare la disciplina relativa al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (d'ora in avanti, l'"Iva") assolta sugli acquisti effettuati in uno Stato membro da parte di un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro alla luce delle disposizioni contenute nella direttiva 2008/9/Ce del 12 febbraio 2008 (cui, d'ora in avanti, faremo riferimento come "Direttiva Rimborsi") la cui efficacia è stata fissata alle richieste di rimborso presentate successivamente al 31 dicembre 2009 (1).

Le disposizioni della Direttiva Rimborsi sono state recepite dal legislatore nazionale con il D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18 intitolato "Attuazione delle direttive 2008/8/Ce, 2008/9/Ce e 2008/117/Ce che modificano la direttiva 2006/112/Ce per quanto riguarda il luogo delle presta-

(1) Cfr. art. 28 della Direttiva Rimborsi.

zioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'Iva per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie" (2) (d'ora in avanti, il "Decreto"), il quale interviene direttamente sul DPR 26 ottobre 1972, n. 633, nonché sul DL 3 agosto 1993, n. 331 (3).

In breve, a far data dal 1° gennaio 2010 i soggetti passivi d'imposta stabiliti in uno Stato membro che rispettano le condizioni previste dalla Direttiva Rimborsi possono richiedere il rimborso dell'Iva assolta in un altro Stato membro (4) attraverso una apposita procedura elettronica e inviare la richiesta direttamente all'amministrazione finanziaria dello Stato membro in cui sono residenti (5). A tal proposito, la Direttiva Rimborsi prevede l'utilizzo obbligatorio da parte degli operatori economici (6) di un apposito portale elettronico che rappresenta l'unico strumento deputato alla ricezione delle richieste di rimborso e alla successiva trasmissione delle stesse allo Stato membro competente per l'esecuzione del rimborso (*i.e.* quello appunto in cui l'Iva è stata assolta).

In particolare, il Decreto ha previsto una distinta disciplina avente per oggetto, da una parte, il rimborso dell'Iva assolta in un altro Stato membro dai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (art. 38-bis 1 del DPR n. 633/1972) e, dall'altra, il rimborso dell'Iva assolta nel territorio dello Stato da parte da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri della Unione europea (art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972). La disciplina dei rimborsi dell'Iva assolta dagli operatori economici stabiliti in Stati extra-Ue continua ad essere trattata nell'art. 38-ter del DPR n. 633/1972.

A un successivo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate (d'ora in avanti, il "Provvedimento"), da emanarsi entro novanta

(2) Il Decreto è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 41 del 19 febbraio 2010.

(3) Si segnala che il Decreto era stato approvato dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 22 gennaio 2010 a dimostrazione della ormai cronica "lentezza" del legislatore nazionale in sede di recepimento delle norme comunitarie.

(4) La richiesta di rimborso deve aver ad oggetto l'imposta assolta all'atto dell'importazione di beni ovvero sugli acquisti di beni e servizi nell'ambito della attività d'impresa o professionale del richiedente.

(5) La disciplina vigente fino al 31 dicembre 2009 prevedeva che la richiesta di rimborso dell'Iva fosse presentata direttamente al competente ufficio fiscale dello Stato membro nel quale l'imposta era stata assolta.

(6) Con l'espressione "operatori economici" deve intendersi i soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni.

giorni dall'entrata in vigore del Decreto (7), è demandato il compito di disciplinare gli ulteriori aspetti di tipo procedurale. Si evidenzia come, alla data di predisposizione del presente documento, il Provvedimento non sia stato ancora emanato; tuttavia, considerato che la Direttiva Rimborsi contiene disposizioni precise e dettagliate (e, conseguentemente, vincolanti) è ragionevole presumere che il Provvedimento non dovrebbe sostanzialmente discostarsi da quanto previsto dalla Direttiva in commento (8).

Prima di procedere con l'analisi delle disposizioni della Direttiva Rimborsi e delle relative norme di recepimento nell'ordinamento tributario italiano, si ritiene opportuno ripercorrere la disciplina previgente la cui efficacia è limitata alle richieste di rimborso presentate entro il 31 dicembre 2009 (9).

(7) Cfr. artt. 38-bis1, comma 4 e 38-bis2, comma 14, del DPR n. 633/1972.

(8) L'art. 1 della Direttiva Rimborsi dispone che "la presente direttiva stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (Iva) di cui all'art. 170 della direttiva 2006/112/Ce ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso che soddisfano le condizioni di cui all'art. 3" (sottolineatura aggiunta).

(9) Nonostante le disposizioni del Decreto siano in vigore, si segnala che la procedura di rimborso prevista dalla Direttiva Rimborsi non è ad oggi ancora attuabile. I soggetti non residenti (privi di stabile organizzazione in Italia e che non si siano identificati in Italia ovvero non abbiano nominato un rappresentante fiscale) che hanno maturato un credito Iva nel corso del 2009 e per i quali pertanto l'unica procedura attuabile è quella disciplinata dagli artt. 38-bis2 e 38-ter del DPR n. 633/1972, sono impossibilitati a chiedere il rimborso stante l'assenza delle disposizioni attuative.

Nelle medesime condizioni si trovano i soggetti stabiliti in Italia che abbiano assolto l'Iva in altri Stati della Ue ovvero un'imposta simile in Stati extra-Ue che verifichino la "condizione di reciprocità" prevista dall'art. 38-ter del DPR n. 633/1972. A tal proposito si segnala che l'Italia ha stipulato un accordo con la Svizzera concernente le "condizioni di reciprocità dei rimborsi delle imposte sul valore aggiunto agli operatori economici" entrato in vigore in data 18 luglio 1997 (pubbl. nel S.O. n. 70 alla G.U. n. 87 del 15 aprile 1998), nel quale "l'Italia dichiara nei confronti della Svizzera di garantire la piena reciprocità e di rimborsare agli operatori economici residenti e domiciliati in Svizzera l'imposta sul valore aggiunto da loro pagata in Italia a condizione che la Svizzera, a sua volta, garantisca agli operatori economici residenti e domiciliati in Italia un diritto al rimborso che, tenendo presente le reciproche limitazioni del diritto alla deduzione dell'imposta precedente, corrisponda a quello spettante ai contribuenti con sede in Svizzera". Simili accordi sono stati stipulati con la Norvegia (scambio di note diplomatiche del 17 maggio-13 giugno 2000) e Israele (nota verbale del 25 novembre 2008 con la quale il Governo italiano riconosce, come atto di reciprocità, il rimborso dell'Iva assolta dagli operatori israeliani per i servizi resi in Italia, con decorrenza dal 1° marzo 2005 ed immediato effetto retroattivo).

2. La disciplina vigente antecedentemente alla sentenza della Corte di Giustizia. - La disciplina comunitaria in materia di rimborsi dell'Iva a soggetti non residenti - in vigore antecedentemente all'intervento della Corte di Giustizia (10) e al recepimento delle previsioni della Direttiva Rimborsi - era contenuta nell'art. 17 della direttiva 77/388/Cee (comunemente nota e cui faremo riferimento come "sesta direttiva") (11). In sede di rifusione delle disposizioni della sesta direttiva, le previsioni del citato art. 17 sono state trasposte negli artt. 170 e 171 della direttiva 2006/112/Ce lasciandone sostanzialmente immutata la portata applicativa.

A tal proposito, l'art. 170 della direttiva 2006/112/Ce dispone che "il soggetto passivo che, ai sensi dell'articolo 1 della direttiva 79/1072/Cee (12), dell'articolo 1 della direttiva 86/560/Cee (13) e dell'articolo 171 della presente direttiva, non è stabilito nello Stato membro in cui effettua acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da Iva ha il diritto al rimborso di tale imposta nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

- a) le operazioni di cui all'art. 169;
- b) le operazioni per le quali l'imposta è dovuta unicamente dall'ac-

(10) Corte di Giustizia, sentenza del 16 luglio 2009, C-244/08, *Commissione c. Italia*.

(11) L'art. 17 della sesta direttiva disponeva che:

"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; (...)

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; (...)"

(12) Ottava direttiva 79/1072/Cee del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri sulla cifra d'affari - Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331 del 27 dicembre 1979, pag. 11).

(13) Tredicesima direttiva 86/560/Cee del Consiglio, del 17 novembre 1986, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri sulla cifra d'affari - Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (GU L 326 del 21 novembre 1986, pag. 40).

quirente o dal destinatario a norma degli artt. da 194 a 197 e dell'art. 199".

Le condizioni e le modalità di rimborso di cui alla soprarichiamata disposizione variano a seconda che il soggetto passivo non residente, destinatario dei beni o dei servizi utilizzati per l'effettuazione di operazioni imponibili, fosse residente in un altro Stato membro ovvero al di fuori del Comunità europea. Infatti, il successivo art. 171 stabilisce che il rimborso a soggetti passivi residenti in un altro Stato membro è eseguito con le modalità dell'ottava direttiva (14), mentre il rimborso ai soggetti passivi non stabiliti all'interno della Comunità europea è eseguito con le modalità della tredicesima direttiva.

L'ottava direttiva era finalizzata a stabilire le modalità di rimborso dell'imposta assolta in uno Stato membro da parte di soggetti passivi residenti in un altro Stato membro. Ciò doveva essere raggiunto attraverso l'armonizzazione del diritto al rimborso quale sancito dall'art. 17, par. 3, della sesta direttiva (15) (*i.e.* dall'art. 170 della direttiva 2006/112/Ce).

Il primo obiettivo dell'ottava direttiva era di evitare che un soggetto passivo residente all'interno di uno Stato membro si trovasse assoggettato ad una doppia imposizione a per essere rimasto gravato in via definitiva dell'imposta addebitata in uno Stato membro (16). Anche la Commissione europea aveva già evidenziato che il diritto, per un soggetto passivo residente in un altro Stato membro, di ottenere il rimborso dell'Iva assolta in un altro Stato membro quale disciplinato dall'ottava direttiva, trovava riscontro nel diritto istituito a suo favore dalla sesta direttiva, di detrarre l'Iva pagata a monte nel proprio Stato membro (17).

La procedura di rimborso prevedeva – a differenza di quanto previsto dalla vigente disciplina comunitaria – la presentazione di una richiesta di rimborso allo Stato membro in cui l'imposta era stata assolta. Infatti, allo scopo di raggiungere sia l'obiettivo di evitare la doppia imposizione (derivante dalla impossibilità di detrarre l'imposta nello Stato membro in cui la stessa era stata assolta) sia l'obiettivo di combattere ta-

(14) A seguito dell'emanazione della Direttiva Rimborsi le disposizioni dell'ottava direttiva sono da ritenersi abrogate.

(15) Corte di Giustizia, sentenze del 13 luglio 2000, causa C-136/99, *Monte dei Paschi di Siena*, par. 20; 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, par. 26; 28 giugno 2007, causa C-73/06, *Planzer Luxembourg*, par. 34.

(16) Cfr. il secondo considerando dell'ottava direttiva.

(17) Corte di Giustizia, sentenza del 28 giugno 2007, causa C-73/06, *Planzer Luxembourg*, par. 35.

lune forme di frode o di evasione fiscale (18), l'ottava direttiva subordinava il beneficio del rimborso alla presentazione all'amministrazione tributaria dello Stato membro in cui tale rimborso veniva richiesto di una attestazione rilasciata dall'amministrazione tributaria dello Stato membro concernente lo *status* di soggetto passivo dell'operatore economico richiedente il rimborso.

Le disposizioni comunitarie in materia di rimborso a soggetti passivi non residenti furono recepite nell'ordinamento italiano attraverso l'introduzione dell'art. 38-ter del DPR n. 633/1972, il quale è stato oggetto, in più occasioni, di rilevanti modifiche tra le quali va senza dubbio rilevata quella operata dall'art. 11 del DL n. 135/2009, in attuazione della sentenza del 16 luglio 2009 della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (19).

Antecedentemente all'intervento della Corte di Giustizia, l'art. 38-ter del DPR n. 633/1972 (20) consentiva ai soggetti non residenti di poter esercitare il diritto al rimborso per gli acquisti effettuati direttamente dalla casa madre a condizione che non fosse stato nominato un rappresentante fiscale (21) ovvero non fosse stata attuata la procedura dell'identificazione diretta (22) (23), anche nell'ipotesi in cui tale sog-

(18) Cfr. il sesto considerando dell'ottava direttiva.

(19) Cfr. l'art. 11, comma 1, lett. b), del DL n. 135/2009 rubricato "Soggetti non residenti in presenza di stabile organizzazione in Italia - Procedura d'infrazione n. 2003/4648 - sentenza CGCE 16 luglio 2009, resa nella causa C-244/08".

(20) L'art. 38-ter del DPR n. 633/1972, come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. c), n. 1), del D.Lgs. 19 giugno 2002, disponeva che "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 fiscale ai sensi del comma 2 dell'art. 17, assoggettati ad 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, comma 4, 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 duecento euro. Se l'importo complessivo relativo ai periodi infrannuali risulta inferiore a duecento euro, il rimborso spetta annualmente, sempreché di importo non inferiore a venticinque 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" (sottolineatura aggiunta).

(21) Cfr. l'art. 17, comma 2, del DPR n. 633/1972 vigente *ratione temporis*.

(22) Cfr. l'art. 35-ter del DPR n. 633/1972.

(23) Nell'ipotesi, invece, in cui il soggetto residente avesse istituito una posizione ai fini dell'Iva in Italia (*i.e.* rappresentanza fiscale ovvero identificazione diretta), questi

getto avesse istituito una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (24).

La richiesta di rimborso dell'imposta assolta per gli acquisti effettuati direttamente dalla casa madre rappresentava, in presenza di una stabile organizzazione (25) situata in Italia, l'unica modalità per il recupero dell'Iva, non essendo concessa la possibilità alla stabile organizzazione di poter esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva derivante da acquisti effettuati direttamente dalla casa madre e, quindi, compensare il predetto credito con l'eventuale debito Iva derivante dalle operazioni attive effettuate dalla stessa stabile organizzazione. Conseguentemente, si era provveduto a precisare, in via normativa, che il soggetto non residente non poteva avvalersi della procedura di rimborso prevista dall'art. 38-ter del DPR n. 633/1972 per gli acquisti e le importazioni di beni effettuati tramite stabili organizzazioni in Italia (26).

non avrebbe potuto beneficiare della procedura di rimborso in commento ma avrebbe dovuto adempiere alle disposizioni previste per i soggetti passivi residenti in Italia (registrazione, detrazione, presentazione della dichiarazione, ecc.). Se dalla dichiarazione annuale fosse emersa una eccedenza di Iva detraibile superiore all'importo di euro 2.582,28, il soggetto passivo non residente avrebbe potuto (tramite la propria posizione Iva in Italia) chiedere a rimborso tale eccedenza ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. e), del DPR n. 633/1972.

(24) L'intento del legislatore era stato chiarito nella relazione al D.Lgs. n. 191/2002 nella quale si precisava che "tali modifiche costituiscono la necessaria conseguenza di quelle già apportate all'art. 17. Infatti la nuova versione dell'art. 17 afferma il principio secondo cui la presenza in Italia di una stabile organizzazione non esclude la possibilità di imputare alcune operazioni direttamente alla casa madre estera. Pertanto, si è voluto attribuire il diritto al rimborso secondo le modalità stabilite dall'ottava direttiva Iva anche ai soggetti non residenti che hanno una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, a condizione che l'operazione sia effettivamente attribuibile alla predetta casa madre".

(25) Non è questa la sede per approfondire il concetto di stabile organizzazione (i.e. centro di attività stabile) ai fini Iva. Tuttavia, si richiamano alcune sentenze della Corte di Giustizia in cui è stato affermato 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 di mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi" (sentenze 4 luglio 1985, causa C-168/84, *Berkholz*, par. 18; 17 luglio 1997, causa C-190/95, *ARO Lease*, par. 15; 28 giugno 2007, causa C-73/06, *Planzer Luxembourg*, par. 55). Secondo i giudici comunitari la stabile organizzazione "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" (sentenze 17 luglio 1997, causa C-190/95, *ARO Lease*, par. 16 e 28 giugno 2007, causa C-73/06, *Planzer Luxembourg*, par. 56).

(26) Cfr. art. 38-ter, comma 1, ultimo periodo, del DPR n. 633/1972, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. c), n. 2), del D.Lgs. 19 giugno 2002, n. 191.

L'art. 38-ter, comma 1, del DPR n. 633/1972 prevedeva che il rimborso fosse ammesso a condizione che l'imposta fosse detraibile ai sensi dell'art. 19 del medesimo decreto (27). Sebbene non previsto in via normativa ma desumibile dalla giurisprudenza comunitaria in tema di rimborsi (28), il recupero dell'Iva per gli acquisti effettuati da soggetti passivi residenti in altri Stati membri e inerenti alla attività da questi esercitata, poteva essere esercitato a condizione che:

(i) il soggetto passivo effettuasse nello Stato membro di residenza operazioni con diritto alla detrazione,

(ii) con riguardo alle medesime operazioni spettasse il diritto alla detrazione anche in Italia, e

(iii) non sussistessero in Italia limitazioni oggettive al diritto di detrazione dell'imposta ivi assolta.

Da ultimo, merita di essere segnalato come l'art. 38-ter, comma 6, del DPR n. 633/1972 rimandava a un decreto ministeriale l'attuazione di una disciplina di carattere procedimentale. Il DM 20 maggio 1982 (29) ha previsto che la domanda di rimborso può avere ad oggetto gli acquisti relativi a un trimestre solare ovvero quelli effettuati nell'intero anno solare precedente e deve essere predisposta su un apposito modello conforme alle previsioni comunitarie (30).

Alla domanda di rimborso, oltre alla attestazione dello *status* di soggetto passivo rilasciata dallo Stato di residenza (31), risultava necessario

(27) Sebbene non espressamente disposto dall'art. 38-ter del DPR n. 633/1972 è evidente che il rimborso dell'Iva spettasse a condizione che tale imposta fosse detraibile non solo ai sensi dell'art. 19 del medesimo decreto ma anche ai sensi delle disposizioni seguenti (in particolare ai sensi dell'art. 19-bis1 del DPR n. 633/1972). Come precisato nella Risoluzione ministeriale 11 giugno 1985, n. 322154, l'assenza di divieti oggettivi nel diritto alla detrazione si giustifica nell'esigenza di evitare la concessione di un più favorevole trattamento nei confronti dei soggetti passivi non residenti, i quali in assenza di tale precisazione potrebbero portare in detrazione (attraverso la procedura di rimborso) l'imposta oggettivamente indetraibile ai sensi dell'art. 19-bis1 del DPR n. 633/1972 (nel caso di specie si trattava di prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande) con conseguenti fenomeni distorsivi nel Mercato interno.

(28) Corte di Giustizia, sentenza del 13 luglio 2002, C-136/99, *Monte dei Paschi di Siena*.

(29) Tale decreto è stato successivamente integrato dal DM 25 luglio 1987.

(30) Il modello contenente la richiesta di rimborso (mod. Iva 79) doveva essere compilato in italiano e inviato al Centro Operativo di Pescara.

(31) La recente sentenza della Corte di Giustizia del 3 dicembre 2009, causa C-433/08, *Yaesu Europe*, ha statuito che la richiesta di rimborso di cui al modello allegato alla ottava direttiva (79/1072/Cee) "non deve essere obbligatoriamente firmata dal soggetto passivo in persona ma che, al riguardo, è sufficiente la firma del procuratore" con-

allegare l'originale dei documenti di acquisto al fine di dimostrare l'ammontare dell'imposta chiesta a rimborso. L'istanza doveva essere presentata entro il 30 giugno dell'anno solare successivo al periodo di riferimento (trimestre ovvero anno) del rimborso.

3. *Le modifiche derivanti dal recepimento della sentenza della Corte di Giustizia.* - Come già evidenziato in premessa, la disciplina sui rimborsi dell'Iva contenuta nel previgente art. 38-ter del DPR n. 633/1972 operava - antecedentemente all'intervento della Corte di Giustizia - una netta distinzione tra gli acquisti effettuati in Italia da un soggetto passivo non residente e direttamente riferibili alla casa madre rispetto agli acquisti effettuati per lo svolgimento dell'attività della stabile organizzazione in Italia.

Già la dottrina aveva sollevato il palese conflitto tra la normativa italiana in materia di rimborsi Iva a soggetti passivi non residenti e le corrispondenti disposizioni comunitarie, argomentando che queste ultime non consentirebbero a un medesimo soggetto passivo la possibilità di disporre (all'interno di uno stesso Stato membro) di una pluralità di posizioni Iva (32).

La Commissione europea ha dato avvio alla procedura di infrazione (33) e successivamente ha proposto ricorso alla Corte di Giustizia nel presupposto che la disciplina italiana fosse incompatibile con le disposizioni del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea "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'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

siderato che le indicazioni riportate nel citato modello costituiscono "una nozione di diritto comunitario da interpretarsi in modo uniforme". Il problema della sottoscrizione in originale apposta sulla richiesta di rimborso deve considerarsi superato posto che, come si vedrà nel prosieguo, secondo quanto previsto dalle disposizioni della Direttiva Rimborsi tale richiesta va presentata in via telematica, non necessitando di alcuna sottoscrizione autografa.

(32) Cfr. M. IAVAGNILIO, *Stabile organizzazione e forza di attrazione nell'imposta sul valore aggiunto, tra profili procedurali e sostanziali*, in *Rass. trib.*, 2002, 621; A. PICCOCCHI, *Stabile organizzazione e rappresentante Iva: posizione italiana e valutazione della compatibilità con la normativa comunitaria*, in *Fisco*, 2004, 5821.

(33) Procedura di infrazione n. 2003/4648.

non tramite il centro di attività stabile in Italia, ma direttamente dallo stabilimento principale di tale soggetto passivo".

Senza entrare nel dettaglio delle argomentazioni delle parti coinvolte nella causa, in questa sede si vuole solo evidenziare come la Corte di Giustizia abbia sancito la incompatibilità con le disposizioni comunitarie della disciplina italiana relativa ai rimborsi dell'Iva assolta da soggetti non residenti. Secondo la Corte la sussistenza di una stabile organizzazione costituisce di per sé una condizione sufficiente per escludere la possibilità di accedere alle forme semplificate di rimborso previste dalla ottava e dalla tredicesima direttiva (34).

Da ciò consegue che i soggetti passivi con stabile organizzazione in Italia – a prescindere dal fatto che gli acquisti siano riferibili all'attività svolta per il tramite della stabile organizzazione – devono liquidare l'Iva relativa a tutti gli acquisti effettuati in Italia e presentare richiesta di rimborso (nell'ipotesi di una eccedenza a credito) nelle forme ordinarie (ai sensi dell'art. 30 del DPR n. 633/1972), non essendo invece possibile attuare la procedura di rimborso contenuta nel previgente art. 38-ter del DPR n. 633/1972 (35) (36).

In dottrina (37) è stato, tuttavia, osservato come dalla sentenza

(34) Cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 16 luglio 2009, causa C-244/08, par. 33, laddove statuisce che "(...) un soggetto passivo che disponga di un centro di attività stabile in Italia deve essere considerato, per tale ragione, stabilito in detto Stato membro e può chiedere la detrazione dell'Iva per gli acquisti effettuati in Italia, a prescindere dalla circostanza che essi siano stati effettuati tramite il centro di attività stabile o direttamente dalla sede principale, situata fuori dall'Italia".

(35) Detto in altri termini, la Corte di Giustizia ritiene che, con riguardo alle operazioni passive, non possono esistere due soggetti abilitati ad esercitare il diritto alla detrazione. Al contrario, in ciascuno Stato membro può esistere un solo soggetto legittimato ad esercitare il diritto alla detrazione, sia per le operazioni passive riferibili alla stabile organizzazione ivi situata sia per quelle relative alla casa madre. Secondo parte della dottrina, i giudici comunitari hanno precisato che il soggetto passivo stabilito in Italia (i.e. con stabile organizzazione in Italia) mantiene il diritto di "transitare" per la stabile organizzazione anche nell'ipotesi di acquisto direttamente imputabile alla casa madre, posto che non è possibile "obbligare" il medesimo soggetto al recupero mediante rimborso (M. IAVAGNIO, *Ai soggetti passivi non può essere negato l'esercizio del diritto alla detrazione*, in GT-Riv. giur. trib., 2009, 852).

(36) La relazione governativa allo schema di DL n. 135/2009 precisa che in presenza di una stabile organizzazione in Italia, l'Iva relativa agli acquisti effettuati direttamente dalla casa madre deve essere recuperata tramite la stabile organizzazione, "facendo confluire tale Iva nelle liquidazioni da questa eseguite".

(37) P. CENTORE, *Le nuove regole del rimborso Iva a soggetti non residenti*, in Corr. trib., 2010, 11. Cfr. sul punto anche R. PORTALE, *La sede in Italia veicola i rim-*

emerge un principio secondo il quale l'utilizzo della stabile organizzazione, quale veicolo per l'attivazione del rimborso, "non rappresenta un obbligo ma, al più, un'agevolazione semplificativa a favore del soggetto non residente". Conseguentemente, la scelta operata dal legislatore italiano secondo cui la presenza della stabile organizzazione assorba *tout court* la rappresentanza fiscale deve ritenersi errata (38).

Sul punto è opportuno effettuare alcune riflessioni considerato che una interpretazione sistematica delle motivazioni contenute nella citata sentenza potrebbe avallare la scelta operata dal legislatore italiano. È pur vero che il principio espresso nella sentenza della Corte di Giustizia secondo cui, in presenza di una stabile organizzazione, un soggetto passivo non è obbligato a recuperare l'imposta assolta in Italia direttamente dalla casa madre mediante la liquidazione con l'Iva (a credito/debito) afferente alla stessa stabile organizzazione non sarebbe ostativo alla possibilità di presentare la richiesta di rimborso.

Tuttavia, vi sono argomentazioni che, invece, fanno propendere per una sorta di "passaggio obbligato" attraverso la stabile organizzazione in ragione del principio della "forza di attrazione" relativamente all'imposta assolta sugli acquisti. A tal proposito si richiamano alcuni paragrafi della citata sentenza laddove i giudici comunitari, commentando le disposizioni della ottava e della tredicesima direttiva, sostengono che "questo quadro normativo, che introduce una distinzione unicamente in funzione del luogo di stabilimento del soggetto passivo, presuppone che esistano, per quanto concerne le modalità di restituzione dell'Iva, solo due

borsi, in *Il Sole-24 Ore*, Nome e Tributi, 14 novembre 2009, 9. Questi afferma che "è lecito quindi domandarsi se la modifica introdotta dalla schema di D.Lgs. possa legittimamente costringere il soggetto estero all'utilizzo della stabile organizzazione, se presente nel nostro territorio, ovvero se debba lasciare libertà di azione, in assenza di una norma comunitaria che obblighi la veicolazione delle operazioni territorialmente rilevanti nello Stato membro in cui l'operatore non residente sia identificato tramite stabile organizzazione".

(38) Secondo P. CENTORE, *Le nuove regole*, cit., al soggetto non residente, dotato di una stabile organizzazione in Italia, dovrebbe comunque essere lasciata libertà di decidere se utilizzare o meno la stabile organizzazione per il recupero dell'imposta sugli acquisti effettuati direttamente dalla casa madre, stante l'assenza di una norma comunitaria che obblighi la veicolazione delle operazioni territorialmente rilevanti nello Stato membro in cui l'operatore non residente sia identificato tramite stabile organizzazione. Tale conclusione sarebbe coerente con l'art. 192-bis della direttiva 2006/112/Ce laddove si prevede che un soggetto passivo non residente deve essere considerato tale (cioè, non residente) quando le operazioni che effettua in tale territorio siano riconducibili alla sua stabile organizzazione.

categorie di soggetti passivi, la prima delle quali, cioè i soggetti passivi stabiliti all'interno del paese, ha diritto alla detrazione dell'Iva, e la seconda, vale a dire i soggetti passivi non stabiliti all'interno del paese, al rimborso dell'imposta in questione" (39).

Inoltre, al successivo par. 38, la Corte di Giustizia si spinge fino ad affermare 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, (...), sempre un solo ed unico soggetto passivo, titolare in Italia di un solo numero di partita Iva. Pertanto, (...), l'applicazione nei confronti di questo stesso soggetto passivo di un'unica modalità di restituzione dell'Iva, ossia mediante la detrazione, piuttosto che prevedere due modalità diverse da delimitare l'una rispetto all'altra, agevola le procedure fiscali" (sottolineatura aggiunta).

Pertanto, provando a interpretare il pensiero dei giudici comunitari si può ragionevolmente sostenere che la finalità di "agevolare le procedure fiscali" anche mediante un più celere ed efficace recupero dell'imposta assolta in uno Stato membro da parte di un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, richiede (*i.e.* impone) di "transitare" attraverso la stabile organizzazione (laddove ovviamente esistente), escludendo la possibilità concorrente di utilizzare la procedura di rimborso.

Inoltre, ancorché la Corte di Giustizia abbia limitato la sua analisi esclusivamente agli acquisti effettuati direttamente dalla casa madre, le medesime conclusioni risultano applicabili anche nell'ipotesi di acquisti effettuati in Italia per lo svolgimento di una attività in un altro Stato membro svolta da una stabile organizzazione ivi situata (divenendo irrilevante la residenza dell'operatore economico). Tale conclusione assume un certo rilievo anche in considerazione del fatto che la nuova procedura di rimborso introdotta dalla Direttiva Rimborsi richiede di inoltrare la richiesta di rimborso nello Stato membro in cui il soggetto passivo risulta stabilito (40).

In conclusione, sembra potersi affermare che, a seguito delle modifiche derivanti dal recepimento della soprarichiamata sentenza della Corte di Giustizia, la disciplina italiana in materia di rimborsi dell'Iva abbia fatto un passo indietro nel tempo, rievocando lo *status quo* vigente ante-

(39) Corte di Giustizia, sentenza 16 luglio 2009, causa C-244/08, *Commissione c. Italia*, par. 36.

(40) Tale questione verrà affrontata successivamente nell'ambito dell'analisi di un caso pratico.

cedentemente alle modifiche operate dal D.Lgs. n. 191/2002 in cui l'accesso alla procedura di rimborso di cui all'art. 38-ter del DPR n. 633/1972 era riservato esclusivamente ai soggetti passivi che non avessero istituito una stabile organizzazione in Italia ovvero non avessero ivi nominato un rappresentante fiscale (41).

3.1. Detrazione dell'Iva assolta per operazioni riferibili alla casa madre ma confluite nella dichiarazione della stabile organizzazione. - Le conclusioni contenute nella sentenza della Corte di Giustizia necessitano di ulteriori meditazioni una volta applicate ai casi concreti. Si è detto che l'Iva assolta in uno Stato membro relativamente agli acquisti effettuati da un soggetto passivo non residente e riferibile all'attività svolta dalla casa madre sarà "rimborsata" attraverso la procedura di liquidazione con l'Iva relativa all'attività esercitata in tale Stato dalla stabile organizzazione.

Per evitare gli effetti distorsivi conseguenti alla determinazione unitaria dell'Iva sarà necessario distinguere l'imposta riferibile alle operazioni relative all'attività esercitata dalla stabile organizzazione in Italia dall'imposta riferibile all'attività esercitata dalla casa madre (ovvero da un'altra stabile organizzazione in un altro Stato membro). La distinta evidenziazione dell'imposta e la verifica delle condizioni per l'esercizio del diritto alla detrazione - attraverso la separazione delle due attività nell'ambito dello stesso soggetto passivo non residente - permettono di raggiungere uno degli scopi prefissati nel Mercato interno, e cioè di evitare fenomeni distorsivi conseguenti ad un'allocazione (anche attraverso pratiche abusive (42)) delle risorse e delle attività economiche influenzata dalla variabile fiscale (43).

(41) Come detto, l'art. 11 del DL n. 135/2009 ha di fatto ripristinato la disciplina vigente antecedentemente all'emanazione del D.Lgs. 191/2002. L'unica novità sta nel fatto che la stabile organizzazione (se istituita) è responsabile per tutti gli obblighi Iva relativi alle operazioni rese dalla casa madre nei confronti di cessionari/committenti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni. Nella disciplina antecedente al D.Lgs. n. 191/2002, per le operazioni effettuate direttamente dalla casa madre nei confronti di soggetti non passivi d'imposta, gli obblighi Iva non dovevano essere adempiuti dalla stabile organizzazione (se istituita), ma era necessario nominare un rappresentante fiscale (la procedura dell'identificazione diretta non era ancora prevista).

(42) Secondo una giurisprudenza comunitaria costante, "gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario" (cfr. sentenze 3 marzo 2005, causa C-32/03, *Fini H*, par. 32; 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, par. 68; 28 giugno 2007, causa C-73/06, *Planzer Luxembourg*, par. 44).

(43) Gli effetti distorsivi potrebbero verificarsi nell'ipotesi in cui un contribuente

Come è stato giustamente osservato (44), nell'ambito dell'esercizio del diritto alla detrazione sono certamente censurabili tutte quelle manovre volte a veicolare gli acquisti verso lo stabilimento (casa madre ovvero stabile organizzazione situata nello Stato membro ove l'operazione è territorialmente rilevante) con *pro-rata* di detraibilità più favorevole; ciò in considerazione del successivo riaddebito del costo allo stabilimento "competente" (i.e. quello che, al di là della intestazione formale, risulta essere l'effettivo "consumatore") che, alla luce dell'orientamento vigente presso i giudici comunitari (45), sarebbe irrilevante ai fini dell'Iva.

Infine, resta da affrontare il tema del trattamento dei costi promiscui, quei costi cioè riferibili sia all'attività svolta dalla stabile organizzazione sia all'attività esercitata dalla casa madre. Una volta stabilito che il recupero dell'imposta – relativa agli acquisti effettuati dalla casa madre e assolta in uno Stato membro in cui il soggetto passivo è stabilito per il tramite una stabile organizzazione – debba essere veicolato sulla stabile organizzazione stessa, è opportuno investigare, in assenza di una specifica disposizione, l'eventuale applicazione in via analogica dell'art. 36 del DPR n. 633/1972 in materia di "esercizio di più attività" da parte di un soggetto passivo.

Come noto tale disposizione riconosce a un operatore economico che eserciti più attività la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta per ogni singola attività esercitata e di determinare il diritto alla detrazione dell'Iva sia con riguardo ai costi specifici (46) sia relativamente ai costi promiscui. L'applicazione analogica delle disposizioni di cui all'art. 36 del DPR n. 633/1972 ai suddetti acquisti promiscui non dovrebbe, tuttavia, estendersi fino all'applicazione di quelle di-

che svolge un'attività all'interno di uno Stato membro con limitazione al diritto alla detrazione (ad esempio, un'attività bancaria esente) decidesse di "utilizzare" il più favorevole *pro-rata* di detraibilità derivante dall'attività svolta per il tramite di una sua stabile organizzazione situata all'interno di un altro Stato membro veicolando gli acquisti in tale altro Stato. La determinazione unitaria – in assenza di un meccanismo correttivo – dell'imposta riferibile all'attività della stabile organizzazione e dell'imposta relativa agli acquisti riferibili alla casa madre consentirebbe di superare le limitazioni derivanti dall'applicazione del *pro-rata* riferibile all'attività svolta dalla casa madre.

(44) M. IAVAGNILIO, op. cit., 852.

(45) Corte di Giustizia, sentenza del 23 marzo 2006, causa C-210/04, *FCE Bank*.

(46) È evidente che l'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di una specifica attività (i cosiddetti costi specifici) va imputata distintamente alla singola attività. Ne consegue che il diritto alla detrazione dell'imposta risulta esclusivamente influenzato dalle eventuali limitazioni riferibili alle singole attività.

sposizioni in esso contenute che prevedono una limitazione alla detrazione dell'Iva su alcune tipologie di costi promiscui. Esemplificando, le disposizioni dell'art. 36 del DPR n. 633/1972 relative alla detraibilità dell'Iva relativa ai beni ammortizzabili e ai servizi promiscui risultano applicabili in via analogica con la conseguenza che è detraibile l'Iva assolta sui predetti acquisti nei limiti della quota imputabile a ciascuna delle attività separate. Al contrario, non dovrebbe potersi applicare, sempre in via analogica, la specifica disposizione di cui all'art. 36 che prevede una limitazione alla detrazione dell'Iva per gli acquisti afferenti beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente. In altri termini, all'interno dell'art. 36 si dovrebbero applicare in via analogica unicamente quelle disposizioni la cui *ratio* riflette l'esigenza di tutelare la neutralità del tributo.

La quota imputabile a ciascuna attività deve essere determinata in base a un "*pro-rata* specifico" rilevabile da elementi concreti e precisi, quale ad esempio il livello di utilizzo di un bene/servizio da parte dell'attività della stabile organizzazione e dell'attività della casa madre limitatamente al territorio dello Stato, a condizione che tale utilizzo sia dimostrabile attraverso rilevazioni contabili attendibili e precise (47).

La questione, verosimilmente, richiederà ulteriori sforzi interpretativi di prassi (se non anche regolamentari) per garantire la sopra citata neutralità rispetto a facili artifici che facciano leva sull'irrelevanza delle "operazioni intra-soggettive" che, come già sottolineato, si deve alla funzione normofilattica della Corte di Giustizia. Basti pensare al tema dei cosiddetti "passaggi interni". In tale prospettiva è auspicabile che si faccia ampio ricorso all'istituto della rettifica della detrazione per non aprire ulteriori falle ai principi generali che presiedono al tributo.

4. La direttiva 2008/9/Ce e il suo recepimento nell'ordinamento nazionale. - A pochi mesi dall'intervento legislativo conseguente alla sentenza della Corte di Giustizia che ha giudicato la disciplina italiana in tema di rimborsi a soggetti non residenti incompatibile con le disposizioni dell'ottava e della tredicesima direttiva, il governo italiano è nuovamente intervenuto approvando, come già più volte evidenziato, il Decreto al fine di recepire le disposizioni contenute nella Direttiva Rimborsi. Sostanzialmente, il Decreto prevede una nuova disciplina in tema di rimborsi (i) a soggetti residenti in un altro Stato membro per l'Iva assolta in

(47) Risoluzione n. 72/E-III-7-784 del 22 aprile 1997 Dir. AA. GG. e cont. trib.

Italia e (ii) ai soggetti residenti in Italia per l'Iva assolta in un altro Stato membro.

Come si evince dall'esame della Direttiva Rimborsi il principio generale alla base delle nuove disposizioni è il controllo della legittimità della domanda di rimborso da parte dello Stato membro nel quale è fiscalmente residente il contribuente richiedente (48). Questo comporta che l'operatore economico (*i.e.* il soggetto passivo) italiano che si trovi in una posizione creditoria per acquisti effettuati in un altro Stato membro deve presentare la richiesta di rimborso all'amministrazione finanziaria italiana, mentre l'operatore economico non residente in Italia deve presentare la richiesta di rimborso alla propria amministrazione fiscale (*i.e.* quella dello Stato in cui è stabilito) per gli acquisti effettuati nel territorio italiano (ovvero in qualsiasi altro Stato membro diverso da quello in cui è stabilito).

Si anticipa che sebbene la Direttiva Rimborsi abbia introdotto significative modifiche a partire dal 1° gennaio 2010 al regime dei rimborsi a soggetti non residenti, tali cambiamenti non interessano i soggetti non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Con riguardo a tali soggetti si può affermare che trova ancora applicazione la disciplina introdotta dall'art. 11 del DL n. 135/2009 (contenuta nell'art. 38-ter del DPR n. 633/1972 applicabile alle richieste di rimborso presentate entro il 31 dicembre 2009), secondo la quale l'imposta assolta sugli acquisti effettuati direttamente dalla casa madre debba essere recuperata tramite la stabile organizzazione (49).

4.1. Requisiti soggettivi per l'esercizio del rimborso e adempimenti preliminari. - L'art. 1 della Direttiva Rimborsi dispone le modalità di rimborso dell'Iva, di cui all'art. 170 della direttiva 2006/112/Ce, ai "soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso", a condizione che tali soggetti soddisfino le condizioni previste dal successivo art. 3.

L'art. 2, par. 1, n. 1), della Direttiva Rimborsi definisce "soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso" il soggetto passivo, ai sensi dell'art. 9, par. 1, della direttiva 2006/112/Ce, che non è stabilito nello Stato membro di rimborso, ma nel territorio di un altro Stato membro.

(48) P. CENTORE, *Le nuove regole di rimborso Iva ai soggetti non residenti*, in *Corr. trib.*, 2010, 10.

(49) Ciò comporta, come già evidenziato, la necessità di separare l'imposta riferibile all'attività svolta per il tramite della stabile organizzazione dall'imposta riferibile agli acquisti effettuati direttamente dalla casa madre.

L'art. 2, par. 1, n. 2), della Direttiva Rimborsi definisce "Stato membro di rimborso" lo Stato membro in cui l'Iva è addebitata al soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso per beni o servizi fornitigli da altri soggetti passivi in tale Stato membro o per l'importazione di beni in tale Stato membro.

In maniera conforme a quanto previsto dall'art. 1 dell'ottava direttiva, l'art. 3 della Direttiva Rimborsi prevede che le disposizioni di tale direttiva si applicano ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso che soddisfano entrambe le seguenti condizioni:

a) nel periodo di riferimento non avevano nello Stato membro di rimborso "né la sede della propria attività economica né una stabile organizzazione dalla quale fossero effettuate operazioni commerciali, né, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il domicilio o la residenza abituale";

b) nel periodo di riferimento non hanno effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi il cui luogo di effettuazione si possa considerare situato nello Stato membro di rimborso, fatta eccezione per le seguenti operazioni:

i) prestazioni di servizi di trasporto e di servizi ad essi accessori, esenti a norma degli artt. 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 o 160 della direttiva 2006/112/Ce;

ii) cessioni di beni e prestazioni di servizi al debitore dell'Iva ai sensi degli artt. da 194 a 197 e dell'art. 199 della direttiva 2006/112/Ce (50).

L'art. 7 della Direttiva Rimborsi prevede che per ottenere il rimborso dell'Iva assolta nello Stato membro di rimborso, il soggetto passivo richiedente deve presentare allo Stato membro in cui è stabilito una richiesta elettronica attraverso il portale elettronico appositamente predisposto (51). Prima di procedere a inoltrare la richiesta di rimborso allo Stato membro di rimborso, lo Stato membro del richiedente – al quale la richiesta è stata presentata – è obbligato a effettuare una serie di verifi-

(50) L'art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972 prevede che, nel periodo cui si riferisce il rimborso, l'operatore non residente, oltre a non aver istituito una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, non deve aver effettuato operazioni attive in Italia, ad eccezione (i) delle prestazioni di trasporto e delle relative operazioni accessorie, non imponibili ai sensi dell'art. 9 del DPR n. 633/1972 e (ii) di operazioni per le quali l'imposta è assolta dal committente o dal cessionario mediante il meccanismo del *reverse charge*.

(51) Cfr. art. 38-bis1, comma 1, del DPR n. 633/1972 con riguardo al rimborso a un soggetto passivo italiano dell'Iva assolta in un altro Stato membro e l'art. 38-bis2, comma 4, del DPR n. 633/1972 con riguardo al rimborso dell'Iva assolta in Italia da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro.

che preliminari, il cui esito potrebbe comportare la mancata trasmissione della richiesta allo Stato membro di rimborso. A tal proposito, l'art. 38-bis1, comma 2, del DPR n. 633/1972 (52) (53) dispone che il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate non deve inoltrare la richiesta di rimborso nei casi in cui, durante il periodo di riferimento del rimborso, il richiedente:

- a) non ha svolto un'attività d'impresa, arte o professione;
- b) ha effettuato unicamente (54) operazioni esenti o non soggette che non danno diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi degli artt. 19 e seguenti del DPR n. 633/1972;
- c) si è avvalso del regime dei contribuenti minimi di cui ai commi da 96 a 117 dell'art. 1 della legge n. 244/2007;
- d) si è avvalso del regime speciale per i produttori agricoli.

In tali casi, l'Ufficio è comunque tenuto a notificare al richiedente il mancato inoltro della richiesta di rimborso. Avverso il provvedimento motivato di rifiuto dell'inoltro è prevista la possibilità di impugnazione secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario.

4.2. Presupposto per la detraibilità dell'Iva. - Dal combinato disposto dei commi 1 e 3 dell'art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972 (55) si evince che per il rimborso dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati in Italia (ovvero in un altro Stato membro nell'ipotesi di cui all'art. 38-bis1), l'imposta deve risultare detraibile ai sensi sia della normativa vigente nello Stato membro di rimborso sia di quella applicabile al soggetto passivo nello "Stato membro di stabilimento".

Infatti, l'art. 38-bis2, comma 1, del DPR n. 633/1972 dispone che "i soggetti domiciliati e residenti in altri Stati membri della Comunità, as-

(52) Cfr. art. 18 della Direttiva Rimborsi.

(53) Una disposizione analoga all'art. 38-bis1, comma 2, del DPR n. 633/1972 sarà presente nell'ordinamento nazionale dell'operatore comunitario che presenta richiesta di rimborso per l'imposta assolta su acquisti effettuati in Italia.

(54) P. CENTORE, op. cit., fa notare la distonia tra la norma nazionale (i.e. art. 38-bis1 del DPR n. 633/1972) nella parte in cui prevede che la domanda di rimborso non sarà inoltrata allo Stato membro di rimborso debitore quando l'operatore "ha effettuato unicamente operazioni esenti o non soggette che non danno diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi degli articoli 19 e seguenti" rispetto alla disposizione comunitaria (i.e. art. 6, par. 2, della Direttiva Rimborsi) che richiede di prendere in considerazione il *pro-rata* di detraibilità e cioè "la sussistenza, anche parziale (e non totale, dunque) di operazioni esenti o non soggette ad Iva".

(55) Tali disposizioni recepiscono quanto previsto dagli artt. 5 e 6 della Direttiva Rimborsi.

soggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza chiedono il rimborso dell'imposta assolta sulle importazioni di beni e sugli acquisti di beni e servizi, sempre che sia detraibile a norma degli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2, secondo le disposizioni del presente articolo" (sottolineatura aggiunta) (56).

Inoltre, il successivo comma 3 del medesimo art. 38-bis2 dispone che "i soggetti di cui al comma 1 non hanno diritto al rimborso qualora nello Stato membro in cui sono stabiliti effettuino operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta. Nel caso in cui gli stessi effettuino sia operazioni che danno diritto alla detrazione sia operazioni che non conferiscono tale diritto, il rimborso è ammesso soltanto in misura pari alla percentuale detraibile dell'imposta, quale applicata dallo Stato membro ove è stabilito il richiedente" (sottolineatura aggiunta) (57).

Dall'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 5 della Direttiva Rimborsi si evince che il rimborso può essere richiesto per l'acquisto di beni e servizi effettuato nel territorio dello Stato membro di rimborso, nella misura in cui tali acquisti sono impiegati in operazioni:

1. effettuate al di fuori dello Stato membro di rimborso, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato;

(56) L'art. 5, par. 2, della Direttiva Rimborsi dispone che "il diritto al rimborso dell'Iva a monte è determinato secondo la direttiva 2006/112/Ce quale applicata dallo Stato membro di rimborso".

(57) L'art. 6 della Direttiva Rimborsi prevede che per poter ottenere il rimborso il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso deve effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione nello Stato membro in cui è stabilito. Nella sentenza *Monte dei Paschi di Siena*, causa C-136/99, la Corte di Giustizia ebbe modo di precisare che:

1) il nesso tra il diritto a deduzione (nello Stato membro di residenza) e il diritto al rimborso (in altro Stato membro) impone che qualora il soggetto passivo beneficia di un'esenzione e non ha, pertanto, diritto alla detrazione nello Stato membro in cui è stabilito, questi non ha diritto neppure al rimborso dell'imposta assolta in un altro Stato;

2) se il soggetto passivo ha diritto alla detrazione parziale nello Stato in cui è stabilito (in quanto effettua sia operazioni con diritto a detrazione sia operazioni esenti), questi ha diritto al rimborso parziale nell'altro Stato in cui ha effetto gli acquisti;

3) l'importo dell'imposta rimborsabile deve essere calcolato verificando, in primo luogo, le operazioni che attribuirebbero il diritto di detrazione nello Stato di stabilimento; una volta individuate tali operazioni si deve tenendo conto solo di quelle che attribuirebbero lo stesso diritto nello Stato di rimborso, qualora fossero effettuate in tale ultimo Stato;

4) ai fini del rimborso, si tiene conto delle spese che attribuiscono il diritto di detrazione nello Stato di rimborso.

2. non imponibili, effettuate nello Stato membro di rimborso (cessioni intracomunitarie, servizi relativi alla importazione di beni, cessioni all'esportazione ed assimilate, le operazioni effettuate in depositi fiscali o doganali o nelle zone franche);

3. il cui destinatario è debitore dell'Iva, nello Stato membro di rimborso, secondo il meccanismo del *reverse charge*.

Inoltre, come sopra evidenziato, il rimborso dell'imposta è ammesso con riferimento all'importazione di beni e all'acquisto di beni e servizi per i quali l'imposta è detraibile ai sensi degli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2 del DPR n. 633/1972. Pertanto, l'operatore estero non può presentare domanda di rimborso nel caso di operazioni con imposta oggettivamente indetraibile ai sensi della legislazione italiana, ancorché la norma dello Stato membro di stabilimento ne ammetta la detrazione (e quindi il rimborso) (58).

L'art. 38-bis2, comma 3, del DPR n. 633/1972 (conforme all'art. 6 della Direttiva Rimborsi) (59) prevede che per ottenere un rimborso dell'imposta assolta in Italia, il soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro deve effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione nello Stato in cui è stabilito. La finalità della disposizione in commento è di evitare fenomeni distorsivi nel Mercato interno attraverso un meccanismo di "aggiustamento" del diritto alla detrazione (e quindi al rimborso) che tiene conto dello *status* del soggetto passivo nello Stato membro di stabilimento. In sostanza, ai fini del rimborso, ciò che conta è la situazione del soggetto passivo nel proprio Stato di stabilimento; pertanto, eventuali limitazioni alla detrazione in capo a un soggetto passivo si riverberano anche negli Stati membri con la conseguenza che non vi sarà alcun incentivo a "delocalizzare" gli acquisti al solo fine di evitare le limitazioni presenti nello Stato di stabilimento.

Alla luce delle suesposte considerazioni, se un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso (*i.e.* Italia) effettua nello Stato membro in cui è stabilito "sia operazioni che danno diritto alla detrazione sia operazioni che non conferiscono tale diritto" nello Stato membro di rimborso, il rimborso da parte di tale ultimo Stato (*i.e.* Italia) è ammesso solo in misura pari alla percentuale detraibile (*pro-rata*) dell'im-

(58) Da ciò consegue che non è, ad esempio, rimborsabile l'Iva relativa all'acquisto di beni immobili abitativi situati in Italia.

(59) Cfr. l'art. 6 della Direttiva Rimborsi che ha recepito quanto stabilito dalla Corte di Giustizia nelle sentenze del 13 luglio 2000, causa C-136/99, *Monte dei Paschi di Siena* e del 26 settembre 1996, causa C-302/93, *Debouche*.

posta, quale applicabile dallo Stato membro in cui è stabilito il soggetto richiedente.

Si segnala, inoltre, che la dottrina (60) ha evidenziato, a commento di una risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate nel corso del Telefisco 2010 (61), che la disciplina dei rimborsi Iva a soggetti non residenti potrebbe condurre a un trattamento differenziato rispetto ai rimborsi nazionali "poiché il periodo di riferimento (62) per la detrazione interna è l'anno solare, mentre per i rimborsi comunitari dovrebbe riferirsi solo al 'periodo' per il quale è chiesto il rimborso, periodo che può essere anche riferibile a un trimestre" (63).

Infine, si rileva che l'art. 13 della Direttiva Rimborsi prevede che, in caso di rettifica della detrazione per mutamento del *pro-rata*, il contribuente è tenuto a modificare l'importo chiesto a rimborso (o già rimborsato). Tale correzione è effettuata in una richiesta di rimborso durante l'anno civile successivo al periodo di riferimento in questione ovvero, se il richiedente non presenta richieste di rimborso in tale anno civile, trasmettendo una dichiarazione separata attraverso il portale elettronico predisposto dallo Stato membro di stabilimento (64).

4.3. Termine per l'esercizio del rimborso. - Con riguardo al termine

(60) R. PORTALE, *I rimborsi a non residenti vincolati alla detrazione*, in *Il Sole-24 ore*, 29 gennaio 2010, 33.

(61) Telefisco 2010 del 27 gennaio 2010, 19° Convegno de l'Esperto risponde. In particolare, l'Autore si riferisce al quesito "B.3) Iva: rimborso ai non residenti".

(62) Ai sensi dell'art. 38-bis2, comma 2, del DPR n. 633/1972 "la richiesta di rimborso è presentata con riferimento a un periodo non superiore a un anno solare e non inferiore a tre mesi, ovvero per periodi inferiori a tre mesi qualora questi periodi rappresentino la parte residua di un anno solare".

(63) Inoltre, la lettera sia della disposizione comunitaria (art. 16 della Direttiva Rimborsi) sia della norma domestica (art. 38-bis2, comma 2, del DPR n. 633/1972) lascia aperti alcuni dubbi in merito alla esatta individuazione del periodo di riferimento oggetto della domanda di rimborso. Da una parte potrebbe sostenersi che il periodo di riferimento trimestrale deve avere ad oggetto i trimestri come risultanti da calendario civile (i.e., 1° gennaio - 31 marzo, 1° aprile - 30 giugno, ecc.); dall'altra, potrebbe comunque ritenersi che il riferimento al periodo di "tre mesi" possa essere liberamente individuato dal soggetto richiedente il rimborso. Sul punto il Provvedimento dovrebbe dirimere i dubbi emersi in questa sede.

(64) L'obiettivo previsto dalla disposizione in commento richiede una adeguata verifica del *pro-rata* da effettuarsi nello Stato membro di stabilimento. Secondo la Commissione europea una buona cooperazione amministrativa risulta necessaria affinché la Direttiva Rimborsi venga applicata correttamente (TAXUD/2410/09-Final-FR, *Document de travail* n. 600, Bruxelles, 30 marzo 2009).

entro il quale presentare la richiesta di rimborso l'art. 15 della Direttiva Rimborsi prevede che questa venga "(...) presentata allo Stato membro di stabilimento al più tardi il 30 settembre dell'anno civile successivo al periodo di riferimento" (sottolineatura aggiunta). Sul punto si segnala che l'art. 38-bis1, comma 4, del DPR n. 633/1972 prevede che "con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore delle presente disposizione, è individuato il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate e sono stabilite le modalità e i termini procedurali per l'applicazione del presente articolo nonché per la realizzazione dei relativi scambi informativi" (sottolineatura aggiunta).

Nonostante, come già rilevato nella premessa, non sia stato emanato il Provvedimento di attuazione della disciplina dei rimborsi è ragionevole ritenere che il termine di presentazione della richiesta di rimborso non si discosterà da quanto indicato nella Direttiva Rimborsi.

In ogni caso, al di là della eventuale divergenza dei termini (la cui rilevanza è in questa sede di scarso rilievo), pare opportuno svolgere alcune riflessioni relativamente la natura (perentoria) del termine per la presentazione della richiesta di rimborso. Sul punto si segnalano la posizione dell'amministrazione finanziaria (65) relativamente alla perentorietà del termine e la posizione consolidata della Corte di cassazione più propensa a ritenere che – stante l'assenza di un termine per la proposizione della richiesta di rimborso nell'ottava direttiva – il termine per la presentazione della domanda di rimborso (indicato nel DM 20 maggio 1982 al quale l'art. 38-ter, comma 6, del DPR n. 633/1972 al momento vigente, rinvia per la fissazione delle modalità e i termini per la richiesta dei rimborsi) non è posto a pena di decadenza (66). Tale questione par-

(65) Nella nota ministeriale del 24 luglio 1985, n. 320966 venne precisato che "in relazione alla cennata disposizione, va rilevato che, attesa la natura perentoria degli anzidetti termini possono considerarsi valide soltanto quelle istanze presentate nel rispetto dei termini medesimi anche se incomplete, all'atto della presentazione dell'istanza prescritta".

(66) La questione circa la natura del termine previsto per il rimborso ha dato origine a giudicati contrastanti nell'ambito della sezione tributaria della Corte di cassazione. A tal proposito, si segnala che nella recente sentenza del 30 novembre 2009, la Suprema Corte ha precisato "sulla scorta di giurisprudenza maggioritaria e convincente (Cass. nn. 7181/2009, 5116/2005, 1474/2005, 22563/2004, 3575/2003; contro, Cass. nn. 9142/2005, 5559/05, 1013/2005), che il suddetto termine non riveste carattere di perentorietà, non essendo imposto dalla legge, né da direttive comunitarie, a pena di decadenza". Tale orientamento è stato, da ultimo, confermato nella sentenza n. 8690/2010 cit.

rebbe superata stante la lettera dell'art. 15 della Direttiva Rimborsi ladove prevede che "la richiesta di rimborso è presentata allo Stato membro di rimborso al più tardi il 30 settembre dell'anno civile successivo al periodo di riferimento" (sottolineatura aggiunta).

Inoltre, va evidenziato come l'amministrazione finanziaria abbia affrontato la questione del rapporto tra il termine previsto per l'esercizio della detrazione previsto dall'art. 19, comma 1, ultimo periodo, del DPR n. 633/1972 e quello previsto dall'art. 38-ter del medesimo decreto. Si ritiene che le conclusioni raggiunte dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 11 aprile 2000, n. 47/E siano ancora applicabili (salvo gli opportuni adattamenti) alla attuale disciplina. In sostanza, nella soprarichiamata Risoluzione l'amministrazione finanziaria ha escluso che il più ampio termine previsto dall'art. 19, comma 1 (*i.e.* la detrazione può essere esercitata, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui tale l'imposta è divenuta esigibile) (67) possa estendersi anche alla presentazione della richiesta di rimborso ex art. 38-ter del DPR n. 633/1972 (art. 38-bis1, n.d.A.).

Ne consegue che, salvo ripensamenti da parte dell'amministrazione finanziaria (68), i soggetti passivi residenti in Italia possono chiedere, ai sensi dell'art. 38-bis1 del DPR n. 633/1972, il rimborso dell'imposta assolta in un altro Stato membro, con riferimento ad un trimestre o ad un anno solare, al più tardi entro il 30 settembre dell'anno solare successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile (e non entro il 30 settembre dell'anno solare successivo a quello in cui l'imposta avrebbe potuto essere detratta).

4.4. Termine per l'esecuzione del rimborso. - Ai sensi dell'art. 19 della Direttiva Rimborsi lo Stato membro di rimborso deve comunicare tempestivamente al soggetto richiedente la data di ricezione della do-

(67) Nella Risoluzione 47/E/2000 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che "[...] l'esplicito riferimento all'art. 19 del DPR n. 633/1972 contenuto nell'art. 38-ter del medesimo decreto deve essere interpretato limitatamente alla sussistenza delle condizioni di detraibilità dell'imposta e non anche in riferimento al termine per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta medesima, stabilito in un anno solare dal decreto ministeriale 20 maggio 1982" (sottolineatura aggiunta).

(68) Le conclusioni dell'Agenzia delle Entrate potrebbero condividersi nei limiti in cui la normativa prevista dallo Stato membro di stabilimento disponga un termine per l'esercizio della detrazione che coincide con quello di esigibilità dell'imposta (ovvero il termine per l'esercizio della detrazione sia inferiore al termine biennale recato dall'art. 19 del DPR n. 633/1972).

manda di rimborso ed entro il termine di quattro mesi dalla ricezione della domanda, la propria decisione di approvare o respingere la richiesta. È inoltre concessa allo Stato di rimborso la possibilità di richiedere informazioni aggiuntive.

Nel caso in cui la richiesta sia approvata, il rimborso deve effettuarsi nello Stato membro di rimborso entro dieci giorni lavorativi, salvo che il richiedente disponga che il pagamento venga effettuato in un altro Stato membro (69).

È inoltre previsto che in caso di ritardata esecuzione del rimborso (*i.e.* successivamente al termine di dieci giorni lavorativi soprarichiamato), lo Stato membro di rimborso debba corrispondere al richiedente un interesse sulle somme dovute da calcolarsi fino al giorno di effettivo pagamento.

Sulla possibilità da parte dell'operatore economico di esperire i rimedi previsti dall'ordinamento comunitario nel caso di mancato rispetto dei termini per l'esecuzione del rimborso dell'Iva a soggetti passivi non stabiliti nello Stato di rimborso si rinvia alla giurisprudenza comunitaria che in diverse occasioni ha condannato gli Stati membri all'adempimento degli obblighi comunitari (70), anche con riferimento alla disciplina dei rimborsi in materia di Iva (71).

5. I dubbi interpretativi derivanti da alcuni casi concreti. - 5.1. Triangolazione "Italia su Italia". - Una fattispecie che rientra nell'ambito di applicazione del sistema del *reverse charge* e che comporterà per il soggetto non residente il ricorso alla procedura di rimborso speciale (ai sensi dell'art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972) è rappresentata dalle cd. triangolazioni di beni "Italia su Italia".

Si pensi, ad esempio, alla cessione di beni presenti nel territorio dello Stato da parte di un soggetto passivo ivi stabilito a un operatore comunitario (*i.e.* soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro) che non ha istituito una stabile organizzazione in Italia. Successivamente, al-

(69) In tale ipotesi lo Stato membro di rimborso deduce dall'importo che deve essere pagato al richiedente le spese bancarie relative al trasferimento (artt. 22, par. 2, della Direttiva Rimborsi e 38-bis2, comma 10, del DPR n. 633/1972).

(70) Corte di Giustizia, sentenze del 18 marzo 1980, cause 91/79 e 92/79, *Commissione c. Italia*, par. 6.

(71) Corte di Giustizia, sentenze del 3 giugno 1992, causa C-287/91, *Commissione c. Italia*; 14 dicembre 1995, causa C-16/95, *Commissione c. Spagna*; 19 gennaio 2006, causa C-90/06, *Commissione c. Lussemburgo*.

la prima cessione l'operatore comunitario effettua una cessione di beni situati in Italia a un soggetto passivo ivi stabilito.

In questa ipotesi, il primo cessionario (*i.e.* soggetto passivo comunitario non stabilito in Italia) rimane inciso dall'imposta addebitata dal cedente residente in Italia (72). Tuttavia, a differenza di quanto accadeva prima delle modifiche introdotte dal Decreto, l'operatore comunitario non può più scegliere se emettere una fattura applicando l'Iva al secondo cessionario (soggetto passivo stabilito in Italia) ma deve essere quest'ultimo ai sensi dell'art. 17, comma 2, del DPR n. 633/1972, ad applicare l'Iva attraverso il meccanismo del *reverse charge*.

Le operazioni commerciali di questo tipo (*i.e.* triangolazioni senza l'uscita dei beni dal territorio dello Stato) comportano per i soggetti passivi non stabiliti in Italia l'emersione di crediti Iva nei confronti dell'amministrazione finanziaria italiana.

Tale situazione si sarebbe evitata qualora l'Italia non avesse applicato la facoltà prevista dall'art. 194 della Direttiva 2006/112/Ce (73), limitando il *reverse charge* alle sole prestazioni di servizi (come avvenuto in altri Stati membri) e consentendo al soggetto non residente di applicare l'Iva alle cessioni di beni attraverso una posizione italiana (identificazione diretta ovvero nomina del rappresentante fiscale).

Il credito Iva potrà quindi essere chiesto a rimborso secondo la procedura speciale (ai sensi dell'art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972) considerato che l'operatore francese è un soggetto passivo non stabilito in Italia e le operazioni attive da esso compiute rientrano nell'ambito di quelle per le quali è prevista l'applicazione del *reverse charge* (74).

5.2. Soggetto passivo stabilito in uno Stato membro con stabile organizzazione in un altro Stato membro e Iva assolta in un terzo Stato membro. - La fattispecie in oggetto riguarda l'ipotesi in cui una società

(72) L'operazione è territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'art. 7-bis, comma 1, del DPR n. 633/1972.

(73) L'art. 194 della direttiva 2006/112/Ce dispone che "1. Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'Iva, gli Stati membri possono prevedere che il debitore dell'imposta sia il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi.

2. Gli Stati membri determinano le condizioni di applicazione del par. 1".

(74) L'art. 38-bis2, comma 1, del DPR n. 633/1972 dispone che "il rimborso non può essere richiesto dai soggetti che nel periodo di riferimento disponevano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato ovvero dai soggetti che hanno ivi effettuato operazioni diverse da quelle per le quali il debitore dell'imposta è il committente o il cessionario e da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti" (sottolineatura aggiunta).

la cui sede legale è stabilita in uno Stato membro svolge un'attività nel proprio Stato di stabilimento (ad es., Francia) e una seconda attività per il tramite di una stabile organizzazione in un altro Stato membro (ad es., Spagna). Si supponga che il *pro-rata* di detrazione dell'imposta per le due attività sia differente.

Qualora vengano effettuati acquisti territorialmente rilevanti in Italia e riferibili all'attività della stabile organizzazione in Spagna emergono alcuni dubbi relativamente:

(i) all'amministrazione finanziaria a cui debba essere presentata la richiesta di rimborso (se a quella francese ovvero a quella spagnola);

(ii) alla determinazione del *pro-rata* di detrazione dell'Iva, se cioè sia necessario riferirsi alla attività della casa madre in Francia ovvero a quella della stabile organizzazione in Spagna.

Con riferimento al quesito sub (i), si rileva che l'art. 7 della Direttiva Rimborsi dispone che al fine di ottenere un rimborso dell'Iva nello Stato di rimborso (*i.e.* Italia), "il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro del rimborso inoltra a tale Stato membro una richiesta (...) e la presenta allo Stato membro in cui è stabilito (...)" (sottolineatura aggiunta).

È, pertanto, necessario analizzare la definizione di "Stato membro in cui è stabilito" al fine di individuare lo Stato membro competente a ricevere la richiesta di rimborso. Un punto di partenza potrebbe essere rappresentato dalla definizione di "soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso", contenuta nell'art. 2, par. 1, n. 1), della Direttiva Rimborsi. Tale disposizione prevede che, ai fini della Direttiva Rimborsi, un "soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso" è un soggetto passivo che, ai sensi dell'art. 9, par. 1, della direttiva 2006/112/Ce, non è stabilito nello Stato membro di rimborso, ma nel territorio di un altro Stato membro (75).

Tale ultima disposizione (76) non consente di dirimere il dubbio in quanto la società francese potrebbe considerarsi soggetto passivo stabilito sia in Francia (in quanto ivi è esercitata una attività economica ed è stabilito sia il luogo ove vengono adottate le decisioni essenziali concer-

(75) L'art. 1, par. 1, n. 5) della Direttiva Rimborsi definisce "richiedente" il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso che formula la richiesta di rimborso.

(76) L'art. 9 della direttiva 2006/112/Ce dispone che "si considera 'soggetto passivo' chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività".

nenti la direzione generale di tale società e sia il luogo ove sono svolte le funzioni di amministrazione centrale) sia in Spagna (in quanto ivi è esercitata una ulteriore attività per il tramite di una stabile organizzazione).

Una prima linea argomentativa fondata sulla prevalenza del dato formale rispetto a quello sostanziale induce a ritenere la società francese un "soggetto passivo stabilito in Francia" (in quanto ivi stabilito il luogo ove vengono adottate le decisioni essenziali concorrenti la direzione generale di tale società e ove sono svolte le funzioni di amministrazione centrale) nonostante gli acquisti effettuati in Italia siano specificamente afferenti alla stabile organizzazione situata in Spagna.

Tale soluzione comporta che la richiesta di rimborso dovrebbe essere presentata all'amministrazione finanziaria francese e la procedura di rimborso dovrebbe coinvolgere, oltre all'amministrazione finanziaria dello Stato membro di rimborso (*i.e.* Italia), anche gli uffici fiscali dello Stato membro in cui è situata la stabile organizzazione (*i.e.* Spagna) al fine di verificare la presenza di eventuali limitazioni di carattere soggettivo ed oggettivo all'esercizio del diritto di detrazione (quindi rimborso) in capo alla stabile organizzazione per l'attività ivi esercitata.

Tuttavia, a diverse conclusioni potrebbe giungersi qualora si interpretassero le disposizioni della Direttiva Rimborsi in base alla *ratio* sottostante. La società francese, pur restando l'unico soggetto legittimato a presentare la richiesta di rimborso, dovrebbe presentare l'istanza all'amministrazione finanziaria spagnola per il tramite della propria stabile organizzazione ivi situata sulla base del presupposto che, ai fini della Direttiva Rimborsi, un soggetto passivo deve considerarsi stabilito nello Stato membro in cui viene esercitata l'attività economica a cui si riferiscono gli acquisti.

Pertanto, se si accetta l'assunto di base che la finalità della Direttiva Rimborsi è quella di consentire il recupero (tramite il rimborso) dell'Iva assolta da un soggetto passivo nell'esercizio di una attività economica svolta in uno Stato membro diverso da quello di rimborso, è logico ritenere che laddove l'operatore eserciti diverse attività economiche in differenti Stati membri, lo Stato membro competente a ricevere la richiesta di rimborso dovrebbe essere quello in cui è esercitata l'attività economica a cui gli acquisti – effettuati in un altro Stato membro – si riferiscono.

Qualora si condivida tale seconda interpretazione, la società francese – in quanto "soggetto passivo" ai sensi dell'art. 9 della direttiva 2006/112/Ce e "soggetto passivo non stabilito nello Stato di rimborso" ai

sensi dell'artt. 1 e 7 della Direttiva Rimborsi – dovrà presentare la richiesta di rimborso allo Stato membro in cui essa è stabilita per effetto della stabile organizzazione ivi situata (*i.e.* Spagna) e a cui gli acquisti si riferiscono (77).

Tale conclusione, in linea con lo spirito della Direttiva Rimborsi, risulta coerente anche con l'attività di controllo da parte dello Stato membro di rimborso. Infatti, la presentazione della richiesta di rimborso allo Stato membro nel quale l'attività è svolta consente allo Stato di rimborso di verificare in maniera più celere e agevole la presenza di eventuali limitazioni soggettive e oggettive (quali, ad esempio, il *pro-rata* di detraibilità) nello Stato membro in cui l'attività è esercitata.

Alla luce dei principi forniti dalla giurisprudenza comunitaria (78) e trasposti nella Direttiva Rimborsi, si deve concludere che il *pro-rata* di detraibilità rilevante ai fini del rimborso dell'Iva assolta in Italia non può che essere quello relativo all'attività svolta dalla stabile organizzazione in Spagna e alla quale gli acquisti si riferiscono.

Le conclusioni raggiunte nella fattispecie sopra esaminata risultano applicabili anche al caso in cui il soggetto passivo (con attività svolta in Spagna attraverso una stabile organizzazione ivi situata) anziché essere anche stabilito in Francia in quanto ivi stabilita la sede legale, sia stabilito al di fuori dell'Unione europea (in quanto ad esempio la sede legale

.(77) Anche la norma nazionale appare confortare tale linea interpretativa in quanto l'art. 38-bis1 del DPR n. 633/1972 prevede che un operatore di un altro Stato membro (ovvero di uno Stato extra-Ue) con una stabile organizzazione in Italia – in quanto rientrante tra i "soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato" – possa legittimamente presentare la richiesta di rimborso per l'imposta assolta in un altro Stato membro.

Inoltre, con riferimento al rimborso dell'imposta assolta in Italia da parte un soggetto passivo stabilito in un altro Stato della Ue, l'art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972 trova applicazione nei confronti dei "soggetti domiciliati (*i.e.* aventi la sede legale, *n.d.A.*) e residenti (*i.e.* aventi la sede effettiva, *n.d.A.*) in altri Stati membri della Comunità, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza" (sottolineatura aggiunta).

L'uso dell'espressione "in altri Stati membri" anziché "in un altro Stato membro" consente di affermare che la residenza e il domicilio possano essere verificati in due diversi Stati membri supportando la tesi della rilevanza della attività svolta dalla stabile organizzazione con riguardo allo Stato competente a ricevere la richiesta di rimborso. Inoltre, l'utilizzo della disgiunzione "o" con riguardo allo Stato membro in cui si verifica l'assoggettamento ad imposta consente di affermare che una stabile organizzazione integra tale requisito considerato che l'assoggettamento ad imposta si verifica appunto nel luogo di esercizio dell'attività (*i.e.* la residenza).

(78) Cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 13 luglio 2002, causa C-136/99, *Monte dei Paschi di Siena*.

della società è stabilita negli Usa). Anche in tale ipotesi, la richiesta di rimborso dell'Iva assolta in Italia per gli acquisti riferibili alla stabile organizzazione spagnola seguirà le modalità previste dall'art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972 (i.e. presentazione della richiesta di rimborso in Spagna) anziché quella prevista dall'art. 38-ter del DPR n. 633/1972 che, sebbene abbia come destinatario lo Stato di stabilimento del soggetto passivo (i.e. lo Stato extra-Ue in cui è situata la casa madre), trova applicazione solo "a condizione di reciprocità" (79).

Alla luce delle novità, apparentemente solo formali, introdotte dalla Direttiva Rimborsi riguardo la procedura di rimborso dell'imposta assolta in Italia da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri è opportuno un chiarimento da parte dell'amministrazione finanziaria italiana.

5.3. Invio dei beni da uno Stato membro a un deposito situato in un altro Stato membro (Italia) e detrazione dell'Iva assolta sulla locazione (passiva) del deposito (locazione immobiliare del deposito per lo stock dei beni). - La fattispecie in oggetto riguarda l'ipotesi in cui un operatore stabilito in uno Stato membro (ad es., Francia) invia dei beni, ai fini di una successiva cessione, presso un deposito situato in un altro Stato membro (ad es., Italia). L'operatore francese (soggetto passivo non stabilito in Italia e senza stabile organizzazione) sostiene i costi relativi alla locazione del deposito.

Il trasferimento dei beni dalla Francia nel territorio dello Stato è considerato un acquisto intracomunitario ai sensi dell'art. 38, comma 3, lett. b), del DL n. 331/1993. In tale ipotesi, l'operatore francese sarà obbligato a disporre di una posizione fiscale in Italia (i.e. identificazione diretta ovvero nomina del rappresentante fiscale) al fine di applicare l'Iva con il regime del *reverse charge*.

La successiva cessione dei beni nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato è soggetta ad Iva in Italia ai sensi dell'art. 7-bis, comma 1, del DPR n. 633/1972. Il debitore dell'imposta, ai sensi dell'art. 17, comma 2, del medesimo decreto, è individuato nel cessionario (soggetto passivo stabilito in Italia) il quale procederà all'applicazione del meccanismo del *reverse charge*.

(79) Si segnala che i giudici comunitari hanno affrontato il tema della compatibilità della norma comunitaria in materia di rimborso dell'Iva a soggetti passivi non residenti nel territorio comunitario con le disposizioni contenute negli accordi internazionali quale, ad esempio, l'Accordo generale sugli scambi e servizi (Corte di Giustizia, sentenza del 7 giugno 2007, causa C-335/05, *Rízení Letového Provozu*).

Il trasferimento dei beni in Italia e la successiva cessione degli stessi a un operatore ivi stabilito comporta che gli obblighi di applicazione dell'Iva siano trasferiti in capo al cessionario residente e, pertanto, si può affermare che, limitatamente a tali operazioni, la posizione dell'operatore francese è per così dire "neutrale" nei confronti dell'Iva italiana (in quanto non inciso da essa).

Al contrario, i costi relativi alla locazione del deposito sono soggetti all'applicazione dell'imposta in Italia ai sensi dell'art. 7-quater, comma 1, lett. a), del DPR n. 633/1972; in tal caso il locatore dovrà emettere una fattura con l'applicazione dell'Iva (anche se trattasi di un soggetto non stabilito).

Da ciò consegue che l'operatore francese si troverà in una posizione creditoria verso l'Erario italiano. Il dubbio attiene alle modalità di recupero del credito Iva e, in particolare, se l'operatore francese dovrà procedere secondo le modalità ordinarie prestando un'apposita garanzia fideiussoria e presentando una apposita richiesta di rimborso al Centro Operativo di Pescara (ai sensi dell'art. 30 del DPR n. 633/1972) ovvero potrà invocare l'applicazione dell'art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972 e, quindi, presentare la richiesta di rimborso al competente Ufficio fiscale francese.

Come evidenziato in precedenza, la sentenza della Corte di Giustizia ha statuito che, ai fini del rimborso dell'Iva, qualora un soggetto abbia istituito una stabile organizzazione in uno Stato membro, l'imposta relativa agli acquisti effettuati direttamente dalla casa madre può essere recuperata attraverso la stabile organizzazione (una volta rispettato il requisito dell'inerenza e le eventuali limitazioni alla detrazione relative all'attività svolta dalla casa madre nello Stato membro di stabilimento).

Si è detto che la procedura telematica di rimborso trova applicazione a condizione che i soggetti passivi che hanno assolto l'imposta in Italia non abbiano ivi disposto, nel periodo di riferimento, di una stabile organizzazione dalla quale siano state effettuate operazioni commerciali. L'art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972 richiede, infatti, che "il rimborso non può essere richiesto dai soggetti che nel periodo di riferimento disponevano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato ovvero dai soggetti che ivi hanno effettuato operazioni diverse da quelle per le quali debitore dell'imposta è il committente".

Conseguentemente, una interpretazione letterale di tale disposizione impone a un soggetto non residente stabilito in un altro Stato membro (*i.e.* la Francia) e con un rappresentante fiscale in Italia di procedere necessariamente – a meno che non si ritenga che le norme contenute negli

art. 30 e 38-bis2 del DPR n. 633/1972 siano alternative – al recupero dell'imposta assolta in Italia tramite la procedura telematica introdotta dalla Direttiva Rimborsi.

Inoltre, la tesi della specialità dell'art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972 rispetto alle disposizioni contenute nell'art. 30 del medesimo decreto, comporterebbe l'impossibilità di recuperare l'Iva assolta in Italia da parte di soggetti non residenti stabiliti in Stati extra-Ue (che non abbiano stipulato con l'Italia accordi per la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta) (80) anche quando abbiano nominato un rappresentante fiscale in Italia.

Tale interpretazione tuttavia non convince per i seguenti ordini di motivi. Anzitutto, non è così ben definito il rapporto di specialità dell'art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972 (ovvero dell'art. 38-ter) rispetto all'art. 30 del medesimo decreto in presenza di un soggetto passivo non residente che abbia nominato un rappresentante fiscale (ovvero si sia identificato direttamente) in Italia.

Sebbene una interpretazione letterale dell'art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972 non consente di considerare un soggetto passivo senza stabile organizzazione in Italia ma che ivi abbia nominato un rappresentante fiscale quale "soggetto passivo stabilito in Italia", non vi è ragione per cui, dal punto di vista sostanziale, non si possa negare la equiparazione tra la stabile organizzazione e il rappresentante fiscale ai fini della procedura di rimborso dell'Iva assolta nel territorio dello Stato. Infatti, l'operatore non residente, tramite il proprio rappresentante fiscale (e al pari di quanto avviene in presenza di una stabile organizzazione), deve adempiere a tutti gli obblighi previsti dalla disciplina dell'imposta; pertanto, deve emettere e registrare le fatture attive, annotare quelle passive, eseguire le liquidazioni periodiche, presentare la comunicazione dati, presentare la dichiarazione annuale, effettuare i versamenti, ecc.

Alla luce di quanto sopra affermato, il soggetto non residente che abbia nominato un rappresentante fiscale dovrebbe essere considerato, ai fini della Direttiva Rimborsi, al pari di un soggetto non residente che abbia istituito una stabile organizzazione in Italia. Ciò comporterebbe per il soggetto non residente non solo l'applicazione del principio della "forza di attrazione" espressamente prevista nel caso di stabile organizzazione ma anche che lo stesso sia considerato quale "soggetto passivo stabilito

(80) Cfr. nota 9. Si ribadisce che l'Italia ha stipulato accordi che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta esclusivamente con i seguenti Stati: Svizzera, Norvegia e Israele.

in Italia", ovviamente solo con riguardo alla procedura di rimborso (e non anche ai fini della verifica della territorialità). Pertanto, al soggetto non residente che abbia nominato un rappresentante fiscale in Italia, in quanto stabilito in Italia ai fini del rimborso, sarebbe preclusa la possibilità di procedere alla presentazione della richiesta di rimborso prevista dall'art. 38-bis2 del DPR n. 633/1972, dovendosi al contrario procedere al recupero dell'imposta attraverso al procedura di rimborso prevista dall'art. 30 del citato decreto.

Tale interpretazione eviterebbe ingiuste penalizzazioni nei confronti di un soggetto passivo residente in uno Stato extracomunitario (che abbia nominato un rappresentante fiscale in Italia) conseguenti all'impossibilità di recuperare l'Iva assolta in Italia attraverso la procedura di cui all'art. 30 del DPR n. 633/1972 per effetto della mancata stipulazione di un accordo di assistenza previsto dall'art. 38-ter del medesimo decreto.

Resta inteso che, in assenza di un rappresentante fiscale in Italia, l'unica procedura possibile per il soggetto non residente stabilito in uno Stato extracomunitario è quella recata dall'art. 38-ter del DPR n. 633/1972. Ciò comporta che, fatte salve le eccezioni precedentemente indicate, tale disciplina non consentirà il recupero dell'imposta assolta in Italia alla maggior parte dei soggetti stabiliti in Stati extra-Ue.

Sul punto è opportuna una interpretazione dell'amministrazione finanziaria italiana, volta a chiarire il rapporto esistente (se di specialità ovvero di alternatività) tra le disposizioni degli artt. 30 e 38-bis2 (ovvero 38-ter) del DPR n. 633/1972 e la rilevanza della nomina di un rappresentante fiscale (ovvero della procedura dell'identificazione diretta) ai fini dell'acquisizione o meno dello *status* di soggetto passivo stabilito in Italia da parte di un operatore residente in un altro Stato comunitario o extracomunitario.

5.4. Stabile organizzazione in Italia e acquisti riferibili alla casa madre. - In sede di recepimento della Direttiva Rimborsi il legislatore nazionale non ha dettato criteri precisi con riguardo alle modalità di recupero dell'Iva relativa alle operazioni passive effettuate in Italia da un soggetto passivo residente in un altro Stato membro con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Come già rilevato, sebbene la sentenza della Corte di Giustizia (nel caso C-244/08) potrebbe a prima vista lasciare spazio al recupero dell'Iva assolta sugli acquisti effettuati direttamente dalla casa madre anche attraverso la procedura della richiesta di rimborso telematico, una interpretazione sistematica della stessa e della relativa disposizione nazio-

nale di recepimento, induce a ritenere, al contrario, che tale imposta debba essere necessariamente detratta per il tramite della stabile organizzazione situata in Italia. Da ciò consegue che il recupero dell'imposta "veicolato" sulla stabile organizzazione presuppone la rilevazione delle relative fatture nei registri (e, dunque, anche nella dichiarazione (81)) della stabile organizzazione.

Da un punto di vista meramente operativo, nell'ipotesi in cui le fatture siano intestate alla stabile organizzazione, quest'ultima può acquisirle nella propria contabilità annotandole nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del DPR n. 633/1972 (82). Ai fini della detrazione dell'Iva da parte della stabile organizzazione italiana sarà necessario applicare il *pro-rata* di detrazione derivante dall'attività esercitata dalla casa madre (se l'acquisto è riferibile alla sua attività) ovvero quello derivante dall'attività esercitata in un altro Stato membro (diverso sia da quello in cui il soggetto passivo è stabilito sia da quello in cui l'acquisto è stato effettuato) per il tramite di una stabile organizzazione (se l'acquisto è riferibile all'attività di tale stabile organizzazione).

L'intestazione delle documentazione fiscale (fatture, bolle doganali, ecc.) alla stabile organizzazione per acquisti ad essa non riferibili solleva il problema del rispetto del requisito dell'inerenza ai fini della detrazione d'imposta. Infatti, come è stato osservato (83), l'attività svolta dalla casa madre (o da un'altra stabile organizzazione situata in un altro Stato membro e alla quale gli acquisti sono riferibili) potrebbe non coinci-

(81) Le istruzioni alla "dichiarazione Iva 2010 - periodo d'imposta 2009" precisano che "per quanto riguarda le modalità di presentazione e di compilazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2009 da parte dei soggetti non residenti che, sulla base della previgente normativa, hanno operato in Italia sia mediante stabile organizzazione che mediante rappresentante fiscale o identificazione diretta si precisa, anzitutto, che l'obbligo dichiarativo annuale deve essere assolto unicamente dalla stabile organizzazione mediante la presentazione di un'unica dichiarazione costituita dal frontespizio e da due moduli", un modulo relativo alla stabile organizzazione e un modulo relativo alla posizione Iva attribuita a seguito della nomina del rappresentante fiscale o dell'identificazione diretta (riferibile agli acquisti effettuati dalla casa madre). La soluzione della compilazione di due distinti moduli era già stata anticipata da P. MASPEL, *Il recupero dell'Iva per i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia*, in *Corr. trib.*, 2009, 2922.

(82) Tale soluzione richiederebbe che le fatture di acquisto siano intestate al soggetto non residente e alla stabile organizzazione in Italia indicando la partita Iva italiana, anziché intestarle al soggetto non residente con la partita Iva dello Stato membro di stabilimento. Si ricorda che l'indicazione della partita Iva del soggetto non residente è diventata obbligatoria nell'ambito delle operazioni transfrontaliere.

(83) Assonime, Circolare del 4 dicembre 2009, n. 49.

dere con l'attività esercitata dalla stabile organizzazione italiana, e quindi gli acquisti effettuati dalla casa madre (ovvero da un'altra stabile organizzazione), che dovessero confluire nella contabilità della stabile organizzazione italiana, potrebbero non essere inerenti all'attività di quest'ultima.

Il problema dell'inerenza potrebbe essere superato attraverso l'attribuzione alla stabile organizzazione di un ulteriore codice di attività corrispondente all'attività svolta dalla casa madre (ovvero dalla stabile organizzazione in un altro Stato membro). Tale soluzione comporterebbe la separazione delle attività imputabili alla stabile organizzazione a norma dell'art. 36, comma 3, del DPR n. 633/1972: gli acquisti della casa madre (ovvero della stabile organizzazione situata in un altro Stato membro) dovrebbero essere imputati al nuovo codice di attività.

È evidente che stante l'assenza di operazioni attive riferibili a tale attività (individuata appunto dal nuovo codice tributo), l'Iva relativa ai predetti acquisti, una volta applicato il *pro-rata* di detrazione riferibile alla attività della casa madre (ovvero della stabile organizzazione in un altro Stato membro) (84), confluirebbe nella liquidazione unitaria della stabile organizzazione.

6. Conclusioni. - Dalla disamina della disciplina positiva e dalle riflessioni che i casi pratici (meramente esemplificativi di talune delle molteplici fattispecie del tutto fisiologiche che è agevole immaginare sin d'ora) sollecitano, è possibile tentare una prima valutazione complessiva della radicale rivisitazione delle modalità di rimborso per i soggetti stabiliti in un altro Stato membro.

Occorre necessariamente premettere che la duplice finalità di semplificazione e di tutela della neutralità del tributo permea chiaramente l'intero intervento normativo. Si tratta, con tutta evidenza, di uno sforzo di cooperazione tra i vari Stati membri (adesso formalizzato anche in

(84) Al momento del computo dell'Iva della stabile organizzazione italiana, l'imposta assolta per gli acquisti riferibili alla casa madre (ovvero alla stabile organizzazione in un altro Stato membro), se di minor importo rispetto all'imposta dovuta dalla stabile organizzazione in relazione alla attività svolta in Italia, sarebbe compensata all'interno della liquidazione. Tale liquidazione potrebbe comportare un minor versamento di Iva da parte della stabile organizzazione italiana, oppure, se l'imposta assolta dalla casa madre (ovvero dalla stabile organizzazione in un altro Stato membro) fosse di importo superiore rispetto all'imposta dovuta dalla stabile organizzazione italiana, risulterebbe una eccedenza a credito che potrà essere chiesta a rimborso secondo le modalità ordinarie previste dall'art. 30 del DPR n. 633/1972.

materia di rimborsi dell'Iva assolta in un altro Stato membro) che va nel senso dell'armonizzazione del tributo nei fatti oltre che nei principi. Tale sforzo poggia massicciamente sul ricorso alla telematica che – è bene ricordarlo – in ambito domestico, al di là dei proclami, costituisce l'unica vera riforma di sistema degli ultimi trenta anni di legislazione tributaria (ci riferiamo al processo inarrestabile che prese concretamente il via con il D.Lgs. n. 241/1997 e che ha radicalmente mutato – nel complesso, sicuramente in positivo – il rapporto tra i contribuenti e l'amministrazione finanziaria).

Di contro, come emerge da taluni aspetti dubbi evidenziati dai "casi concreti", potrebbe risultare sottovalutata la complessità dei rapporti interni ed esterni ai soggetti "pluristabiliti". Si tratta, a ben vedere, di un tema che trascende lo specifico ambito di indagine del presente elaborato e che è già stato sollevato dai primi commenti al Decreto sotto diversi aspetti che traggono origine anche dalla direttiva 2008/8/Ce.

Tale (almeno apparente) carenza – probabilmente da ascrivere alle direttive più che al legislatore domestico – risulta potenzialmente foriera di incertezze sistematiche (ma anche applicative) per la "scelta" di sterilizzazione delle prestazioni di servizi interni (vale a dire tra casa madre e stabile organizzazione e tra stabili organizzazioni di soggetti diversi) che, Corte di Giustizia *docet*, deve considerarsi un pilastro del tributo. Se di pilastro si tratta, va però riconosciuto che lo stesso è inclinato e scivoloso: la innegabile rilevanza del luogo di stabilimento e la necessità di riferire a tale parametro i presupposti di territorialità e i gli eventuali limiti soggettivi al diritto alla detrazione non possono non entrare in conflitto con la sopra menzionata irrilevanza dei passaggi interni. Ed è su tale fronte che verosimilmente si giocherà la partita da cui potrebbe risultare involontariamente sconfitto lo sforzo di semplificazione che costituisce uno dei maggior pregi della Direttiva.

STEFANO CHIRICHIGNO
MICHELE DIMONTE