Sentenza del 04/09/2023 n. 25685 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Rimborso - Soggetto con stabile organizzazione.

Massima:

In tema di IVA, il soggetto non residente dotato di effettiva ed operativa stabile organizzazione in Italia non può accedere al rimborso agevolato ex art. 30, comma 3, lettera e), decr. IVA, neppure con riferimento alle operazioni compiute direttamente, senza cioè il coinvolgimento della stabile organizzazione, atteso che, alla luce di CGUE 16 luglio 2009, Commissione delle Comunità europee c. Repubblica italiana, causa C-244/08, cui la disciplina italiana presta fedele attuazione, la posizione, ai fini dell'IVA, di detto soggetto confluisce in toto in quella della stabile organizzazione, con conseguente esercizio del diritto alla restituzione dell'IVA mediante il meccanismo della detrazione.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

1. La lussemburghese Magic Production Group S.A. - costituita il 27 aprile 2001, appartenente al gruppo (------) e dotata di sede secondaria in (------), con attribuzione di partita IVA dal 20 luglio 2004 ed iscrizione alla Camera di Commercio dal (------) - chiedeva alla Direzione Provinciale di (------) dell'Agenzia delle entrate il rimborso dell'IVA scontata sugli acquisti effettuati in Italia per l'a.i. 2012 in ragione della somma di Euro 2.313.774,00.

1.1. La richiesta era presentata ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, comma 3, lett. e).

1.2. L'Ufficio opponeva diniego, giusta provvedimento VR cron. (------), notificato il 12 maggio 2015, osservando:

Nel modello VX della dichiarazione IVA correttiva è stato indicato il codice 6 che fa riferimento all'art. 30, comma 3, per cui rilevano le condizioni previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, comma 3.

Tale presupposto viene utilizzato ai fini del rimborso IVA maturato in capo agli operatori non residenti privi di stabile organizzazione che hanno effettuato in Italia operazioni attive e passive per le quali si sono identificati direttamente ai sensi dell'art. 35-ter o hanno formalmente nominato, ai sensi dell'art. 17, comma 3, un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato.

Al contrario, per i soggetti non residenti con stabile organizzazione operante sul territorio nazionale, il recupero dell'IVA sugli acquisti viene effettuata facendo confluire la relativa imposta nelle liquidazioni periodiche effettuate dalla stabile organizzazione stessa.

Le operazioni attive e passive, effettuate direttamente dalla casa madre e rilevanti territorialmente in Italia, devono essere dichiarate in moduli separati nella dichiarazione IVA presentata dalla stabile organizzazione (Ris. 327/08, Ris. 108/11, Cir. 37/11).

Nel caso specifico la società non residente ha aperto una stabile organizzazione in (------) e dichiara le operazioni attive e passive, effettuate direttamente quale casa madre e rilevanti territorialmente in Italia, nei moduli n. 2 delle dichiarazioni IVA presentate dalla stabile organizzazione stessa, che non è soggetto legittimato a richiedere il rimborso dell'IVA ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, comma 3.

Pertanto la stabile organizzazione potrà portare in detrazione il credito IVA in sede di liquidazione periodica ovvero nella dichiarazione annuale ai sensi del del D.P.R. n. 443 del 1997, art. 1 comma 1.

2. A seguito di impugnazione di Magic Production Group, la CTP di Torino, con sentenza n. 1658/3/16 del 20 settembre 2016, respingeva il ricorso, osservando, in particolare, che " il D.P.R. n. 26110 del 1972 n. 633, art. 38-bis2 al comma 1 prevede che il rimborso non possa essere richiesto dai soggetti che nel periodo di riferimento disponevano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Tale divieto appare in linea con quanto previsto dall'art. 3. par. 1 lett. a) della Dir. n. 2008/9/CE".

3. Magic Production Group proponeva appello, nel quale tra l'altro eccepiva l'estraneità della "ratio decidendi" espressa dai primi giudici all'oggetto della controversia.

4. La CTR del Piemonte, con la sentenza in epigrafe, accoglieva il gravame, così motivando:

Superata la questione riguardante l'errata individuazione delle norme di riferimento da parte dei primi giudici, si ritiene opportuno precisare che l'attuale controversia non riguarda la fondatezza del credito IVA in discussione (il cui importo non è contestato) ma la legittimità della procedura utilizzata per far valere il suddetto credito nei confronti dell'Amministrazione.

I fatti in discussione riguardano la dichiarazione annuale in cui erano evidenziati crediti IVA (Euro 2.153.134,00 relativi alle operazioni della casa madre ed Euro 160.640,00 riferibili alla stabile organizzazione). Nella propria richiesta di rimborso l'appellante ha ritenuto applicabile il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30 comma 3 lett. e) unitamente alle disposizioni di cui all'art. 17 comma 3 del medesimo D.P.R. n. In sintesi le norme citate prevedono che la contribuente possa richiedere il rimborso della quota di imposta detraibile quando il soggetto passivo non è residente in Italia

ed è privo di una stabile organizzazione. In tale contesto può avvalersi, al fine del rimborso, di un proprio rappresentante legale nel territorio (ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 35-ter).

Risulta evidente che, una volta rilevato il diritto in capo alla partita IVA assegnata a una società non residente, anche in considerazione dell'evoluzione delle norme che riguardano la controllata residente, non p(uò) negarsi, come nel caso in esame, il diritto al rimborso anche in presenza di una stabile organizzazione nello Stato della società estera.

In altre parole, stante l'assenza di qualsivoglia contestazione sull'esistenza di un credito IVA e sulla sua quantificazione, nonchè sulla titolarità del medesimo, non si ritiene legittimo che l'Amministrazione opponga un rifiuto in ragione di sole questioni formali.

Le resistenze dell'Ufficio sulle motivazioni proposte dall'appellante, ritenuta inconferente la motivazione della sentenza di primo grado (e il relativo utilizzo da parte del resistente), non superano la questione sostanziale oggetto del contendere. Infatti, essendo incontestato che la stabile organizzazione di una società non residente non può avvalersi di un'autonoma partita IVA, il credito di imposta maturato non può che riferirsi alla partita IVA della società estera (indipendentemente dal fatto che le operazioni in oggetto siano riferibili all'una o all'altra). Situazione prevista nelle indicazioni della Circolare 37/2011, in quanto, trattandosi di operazioni presupposto dell'applicazione dell'imposta riferibili a soggetto non residente ma con una propria presenza nel territorio, legittimamente può avvalersi del regime di inversione contabile.

Situazione questa coerente con la procedura utilizzata dalla contribuente nella compilazione della propria dichiarazione IVA. 5. Proponeva ricorso per cassazione l'Ufficio con un motivo nei confronti di Magic Production Group ed altresì di Soremartec Italia Srl , cui Magic Production Group, giusta atto registrato del (------), ha conferito, con subentro della conferitaria in tutti i diritti e rapporti attivi e passivi, il ramo d'azienda costituito dal complesso di beni e risorse organizzati per lo svolgimento delle attività di sede secondaria italiana della stessa Magic Production Group. 6. Resistevano le contribuenti con distinti ma sovrapponibili controricorsi.

7. Il Pubblico Ministero presso la Corte di cassazione, in persona del Sost. Proc. Gen. Dott. Giuseppe Locatelli, con requisitoria scritta, a valere altresì come memoria, addì 11 giugno 2023, così concludeva: "Chiede di accogliere il ricorso e cassare la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado in diversa composizione".

7.1. Entrambe le contribuenti, con un unico atto, depositavano memoria telematica addì 22 giugno 2023, ampiamente riepilogativa delle loro difese.

8. All'odierna pubblica udienza, udita la relazione di causa, dopo breve discussione, il predetto Sost. Proc. Gen. reitera le conclusioni di cui alla requisitoria scritta. La difesa erariale conclude per l'accoglimento del ricorso. Nessuno è presente per la contribuente.

Ragioni della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso si denuncia: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 26.10.1972 n. 633, artt. 17, commi 2, 3 e 4; 19; 30, c. 3, lett. e); 38-bis2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3".

1.1. La questione giuridica è se "una volta che un soggetto Iva residente in altro Stato membro abbia costituito in Italia una stabile organizzazione, dovrà esercitare in Italia tutti i diritti, e adempiere a tutti gli obblighi, relativi all'IVA (per il) tramite (di) tale stabile organizzazione; o, invece, potrà o dovrà esercitare tali diritti e osservare tali obblighi (per il) tramite (del)la stabile organizzazione solo limitatamente alle operazioni attive o passive poste in essere dalla stabile organizzazione stessa, e potrà o dovrà esercitare direttamente i diritti e adempiere agli obblighi IVA relativamente alle operazioni poste in essere, appunto, direttamente e non per il tramite della stabile organizzazione".

"Solo l'instaurazione in Italia di una stabile organizzazione comporta la conseguenza che il soggetto passivo domiciliato o residente all'estero viene considerato invece, a tutti gli effetti, un soggetto passivo residente in Italia. Il che, ulteriormente, comporta che l'esistenza di una stabile organizzazione porta ad assoggettare al regime interno ordinario di applicazione dell'IVA le operazioni riferibili alla stabile organizzazione. Se, invece, il soggetto non residente non dispone di una stabile organizzazione in Italia, esso non potrà essere considerato come un soggetto passivo residente, neppure se per talune operazioni si assoggetti ai diritti e agli obblighi interni, utilizzando i mezzi previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17 comma 3 (...) o nomini un proprio rappresentante fiscale ai sensi del D.P.R. n. 441 del 1997, art. 1 c. 4".

"La differenza tra l'istituzione di una stabile organizzazione e la mera identificazione/rappresentanza IVA è che la prima ipotesi localizza in modo definitivo, per i rapporti IVA riguardanti il territorio italiano, il soggetto come soggetto passivo residente in Italia; laddove la seconda riguarda non il soggetto non residente, che rimane tale, bensì le singole operazioni che il soggetto non residente ponga in essere dichiarando di voler essere identificato dal Fisco italiano o agendo per il tramite di un proprio rappresentante debitamente nominato e comunicato al fisco italiano".

La conseguenza, dal punto di vista sostanziale, è che "tutte le operazioni poste in essere dal soggetto estero dotato di stabile organizzazione in Italia saranno considerate a tutti gli effetti operazioni interne, poste in essere da soggetto passivo residente".

In punto di rimborsi, "i soggetti non residenti, se abbiano operato in Italia per il tramite di identificazione o rappresentanza, e per le operazioni così poste in essere abbiano maturato IVA detraibile superiore all'IVA a debito, per ciò solo potranno chiedere il rimborso dell'eccedenza a credito. E' quanto dispone il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, c. 3, lett. e. Tali soggetti, infatti, in quanto non residenti (e tenuti al 'reverse chargè), normalmente saranno interessati da rilevanti volumi di IVA 'a montè detraibile, non solo sulle operazioni passive di acquisto effettuate in Italia, ma anche, e ciò è essenziale per spiegare la 'ratiò del diritto 'specialè al rimborso attribuito a tali soggetti, sulle operazioni attive". "Ma se questo è il presupposto, esso è anche il limite dello speciale diritto al rimborso ex art. 30 c. 3 lett. e) cit. Alla stregua di quanto esposto, tale diritto non potrà infatti competere ai soggetti non residenti dotati di stabile organizzazione italiana. Questi, in quanto considerati a tutti gli effetti soggetti residenti, non saranno tenuti al regime dell'inversione contabile sulle prestazioni rese a soggetti passivi parimenti residenti. Al contrario, su tali prestazioni saranno tenuti a versare l'IVA a debito come qualsiasi soggetto residente; e avranno quindi, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 72, art. 19 ss., il normale diritto a

detrazione dell'IVA scontata per rivalsa sugli acquisti di beni e servizi. Sicchè il diritto al rimborso immediato delle eventuali eccedenze a credito potrà loro spettare solo negli eccezionali casi in cui l'art. 30, nelle ipotesi diverse da quelle contemplate al comma 3 lett. e), e contemplate nelle altre lettere del comma 3 e nel comma 4, lo concede anche ai soggetti passivi residenti".

2. Anzitutto, il ricorso - diversamente da quanto sostenuto dalle contribuenti nei controricorsi - non è inammissibile:

- per un verso, esso, che di per sè individua con chiarezza e precisione le censure in rapporto alle disposizioni normative assunte come violate, contiene gli essenziali riferimenti agli atti di causa rilevanti nel corso dell'esposizione, talchè la mancata formale elencazione degli stessi non osta all'individuazione degli atti sui quali è fondato;

- per altro verso, a seguito di accertamento compiuto dal Collegio, trattandosi di questione processuale, consta prodotta la sentenza impugnata in copia autentica.

2.1. Detto ciò, il motivo è fondato.

3. L'impianto dell'attuale disciplina in tema di rimborsi di soggetti passivi non residenti dotati di stabile organizzazione in Italia registra un punto di svolta a seguito della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea addì 16 luglio 2009, Commissione delle Comunità Europee c. Repubblica italiana, causa C-244/08.

3.1. All'epoca di tale sentenza, la normativa interna (cfr. in part. l'art. 38-ter decr. IVA "ratione temporis" vigente) prevedeva che "un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro o in un Paese terzo e che ha un centro di attività stabile in Italia non potesse ottenere la detrazione dell'IVA a credito, quando l'acquisto in base al quale era domandata la restituzione di detta imposta veniva effettuato non per il tramite di tale centro di attività stabile, ma direttamente dallo stabilimento principale di detto soggetto passivo, ed era tenuto, in questa ipotesi, a chiedere il rimborso della suddetta imposta secondo le procedure previste dall'ottava e dalla tredicesima direttiva" (punto 6 della sentenza).

3.2. A fronte di tale normativa, illustra invece detta Corte la diversa prospettiva del diritto unionale nei seguenti termini:

25 Conformemente all'art. 17, nn. 3 e 4, della sesta direttiva, la modalità di restituzione dell'IVA, o mediante detrazione o mediante rimborso, dipende dal luogo in cui è stabilito il soggetto passivo.

Infatti, benchè l'art. 17, n. 3, della sesta direttiva riconosca, nel rispetto delle condizioni stabilite dalle lett. a)-c) di tale norma, ad "ogni soggetto passivo" la detrazione "o" il rimborso dell'IVA, il n. 4 di questo stesso articolo dispone che "il rimborso" dell'IVA viene effettuato per i soggetti passivi che non sono stabiliti all'interno del Paese o per quelli che non sono stabiliti nel territorio della Comunità in osservanza delle modalità fissate, rispettivamente, dall'ottava e dalla tredicesima direttiva.

26 Gli artt. 1 dell'ottava e della tredicesima direttiva precisano tali nozioni di "soggetto passivo non residente all'interno del Paese" o, rispettivamente, di "soggetto passivo residente nel territorio della Comunità", e determinano in tal modo la loro sfera di applicazione.

27 Ai sensi di tali articoli, la qualità di soggetto passivo non residente presuppone che il soggetto passivo non disponga, nel corso del periodo di riferimento, di nessuno dei criteri di collegamento individuati dagli artt. 1 delle suddette direttive (v., in tal senso, sentenza Planzer Luxembourg, cit., punto 52).

28 Fra questi criteri di collegamento figura, in particolare, l'esistenza di un "centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni", oggetto di dibattito nell'ambito del presente giudizio.

29 In conformità a tali disposizioni, un soggetto passivo che non dispone di un siffatto centro di attività, e in mancanza degli altri criteri di collegamento, dev'essere considerato come non residente e pertanto non dispone di un diritto alla detrazione dell'IVA bensì, al contrario, è autorizzato unicamente a chiedere il rimborso della medesima.

30 Tenuto conto di tale contesto normativo, occorre accertare se un soggetto passivo stabilito fuori d'Italia e che abbia acquistato beni o servizi in Italia abbia il diritto di detrarre l'IVA a credito sol perchè dispone di un centro di attività stabile attivo all'interno del Paese, come sostenuto dalla Commissione, ovvero se l'espressione "centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni" debba essere intesa nel senso che occorrerebbe, al fine di determinare la modalità di restituzione dell'IVA, operare una distinzione a seconda che i beni e i servizi siano stati acquistati dal centro di attività stabile di tale soggetto passivo o dalla sede principale di quest'ultimo, come sostenuto dalla Repubblica italiana fondandosi in particolare sull'inciso "a partire dal quale sono svolte le operazioni".

31 A questo proposito si deve rilevare che, come sostiene la Commissione, l'espressione "centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni" dev'essere interpretata considerando soggetto passivo non residente una persona che non possiede un centro di attività stabile che effettui operazioni imponibili in generale. Pertanto, l'esistenza di operazioni concretamente effettuate nello Stato membro interessato è di primaria importanza per escludere il ricorso all'ottava e alla tredicesima direttiva.

32 Inoltre, l'uso del termine "operazioni" nell'inciso "a partire dal quale sono svolte le operazioni" osta all'interpretazione patrocinata dalla Repubblica italiana. Conformemente all'economia della sesta direttiva, in particolare dell'art. 17, nn. 2 e 3, della medesima, occorre distinguere tra la categoria delle operazioni a debito e quella delle operazioni a credito. Conformemente all'uso del termine "operazioni" nei nn. 2 e 3 di detto articolo, con il quale si fa riferimento alle operazioni a debito, il medesimo termine, impiegato negli artt. 1 dell'ottava e della tredicesima direttiva, che disciplinano il diritto al rimborso previsto dall'art. 17 della sesta direttiva, può concernere solo siffatte operazioni a debito. Ebbene, la censura della Commissione ha ad oggetto per la precisione, come ricordato nel punto 21 della presente motivazione, la detrazione per acquisti effettuati in Italia, ossia operazioni a credito.

33 Ad ogni modo, conformemente al quadro normativo istituito dall'art. 17 della sesta direttiva nel quale si inseriscono l'ottava e la tredicesima direttiva, è unicamente il luogo di stabilimento ad essere decisivo riguardo alla modalità di restituzione dell'IVA, per cui un soggetto passivo che disponga di un centro di attività stabile in Italia dev'essere considerato, per tale ragione, stabilito in detto Stato membro e può 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 sua sede principale, situata fuori d'Italia.

34 La distinzione basata sul fatto che il soggetto passivo sia stabilito o meno è istituita espressamente dall'art. 17, n. 4, della sesta direttiva. Tale disposizione prevede che il "rimborso" dell'IVA in favore dei soggetti passivi non stabiliti all'interno del Paese, ma stabiliti in un altro Stato membro, o in favore dei soggetti passivi non stabiliti nel territorio della Comunità è effettuato secondo le modalità, rispettivamente, dell'ottava e della tredicesima direttiva. Gli artt. 1 di dette direttive disciplinano tale distinzione, definendo nel contempo la nozione di soggetto passivo non residente.

35 Ai sensi di detto quadro normativo, la distinzione tra le ipotesi che danno diritto alla detrazione dell'IVA e quelle che danno diritto al rimborso della medesima è operata solo in funzione del luogo di stabilimento del soggetto passivo. Detto luogo è parimenti decisivo per distinguere le diverse modalità di rimborso dell'IVA, ossia quelle definite dall'ottava o dalla tredicesima direttiva.

36 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 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.

37 Ebbene, l'interpretazione difesa dalla Repubblica italiana porterebbe a introdurre una distinzione in funzione di un fattore comparativo diverso, con il risultato di creare una sottocategoria di soggetti passivi i quali, benchè stabiliti all'interno del Paese, non avrebbero diritto alla detrazione dell'IVA. Conformemente al contesto normativo richiamato nei punti precedenti, una distinzione del genere non è ammissibile.

38 Questa conclusione non può essere inficiata dagli argomenti della Repubblica italiana relativi a problemi pratici. Infatti, gli acquisti effettuati da un soggetto passivo per il tramite del centro di attività stabile situato in Italia o quelli effettuati dal centro di attività stabile ubicato fuori di tale Stato membro riguardano, come riconosciuto dalla stessa Repubblica italiana, sempre un solo ed unico soggetto passivo, titolare in Italia di un solo numero di partita IVA. Pertanto, contrariamente a quanto sostiene la Repubblica italiana, l'applicazione nei confronti di questo stesso soggetto passivo di un'unica modalità di restituzione dell'IVA, ossia mediante detrazione, piuttosto che prevedere due modalità diverse da delimitare l'una rispetto all'altra, agevola le procedure fiscali. Occorre parimenti rilevare che le diverse modalità di restituzione dell'IVA, per il tramite di detrazione o rimborso, non incidono sull'eventuale esistenza di difficoltà (...) per calcolare l'importo dell'IVA da restituire in ipotesi in cui il soggetto passivo effettui solo parzialmente operazioni soggette ad imposta.

39 Alla luce di quanto sin qui illustrato, occorre dichiarare che, in materia di rimborso dell'IVA a un soggetto passivo residente in un altro Stato membro o in un Paese terzo, ma avente un centro di attività stabile nello Stato membro interessato, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 1 dell'ottava direttiva e dell'art. 1 della tredicesima direttiva, 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 non per il tramite del centro di attività stabile in Italia, ma direttamente dallo stabilimento principale di tale soggetto passivo.

3.3. In estrema sintesi, gli insegnamenti che possono trarsi dai superiori passaggi motivazionali sono così compendiabili:

- la modalità di restituzione dell'IVA, o mediante detrazione o mediante rimborso, si determina esclusivamente in funzione del luogo in cui è stabilito il soggetto passivo;

- il criterio dello stabilimento è dato dalla presenza o meno di un centro di attività stabile, sicchè il soggetto dotato di un centro di attività stabile in Italia è per ciò solo ivi stabilito, mentre il soggetto non dotato di un siffatto centro non lo è;

- se il soggetto non è dotato di un centro di attività stabile in Italia, potrà "de plano" esercitare il diritto alla restituzione dell'IVA solo mediante rimborso;

- se il soggetto è dotato di un centro di attività stabile in Italia, proprio perchè stabilito, potrà esercitare il diritto alla restituzione dell'IVA solo mediante detrazione, atteso che, agli effetti dell'alternativa tra detrazione e rimborso, non assume alcuna rilevanza (a differenza di quanto assunto dalla normativa italiana in allora vigente) l'essere stati i beni e servizi acquistati dal centro di attività stabile (conseguendone, secondo detta normativa, la detrazione) o dalla sede principale (conseguendone, invece, il rimborso).

3.3.1. La conclusione è quella perentoriamente scolpita al punto 33 della sentenza, laddove, come visto, in termini che non lasciano minimo adito ad interpretazioni, si ribadisce in sintesi che "è unicamente il luogo di stabilimento ad essere decisivo riguardo alla modalità di restituzione dell'IVA, per cui un soggetto passivo che disponga di un centro di attività stabile in Italia dev'essere considerato, per tale ragione, stabilito in detto Stato membro e può chiedere la detrazione dell'IVA per gli acquisti effettuati in Italia, a prescindere dalla circostanza che essi siano stati effettuati per il tramite del centro di attività stabile o direttamente dalla sua sede principale, situata fuori d'Italia".

4. In ragione di quanto precede, non condivisibile è la tesi, pur pregevolmente argomentata dalle contribuenti ancora nelle memorie sulla scorta di talune posizioni dottrinarie, a termini della quale la disciplina italiana risultante delle modifiche legislative introdotte per allineare l'ordinamento interno all'insegnamento della Corte di giustizia abbia oltrepassato il segno di

quest'ultimo, cadendo nell'eccesso, opposto rispetto alla normativa previgente, di convogliare l'intera posizione ai fini dell'IVA della sede principale in quella del centro di attività stabile.

4.1. Infatti, al fondo dei ragionamenti della Corte di giustizia si condensa il sunto per cui, se la sede principale compie operazioni rilevanti in Italia, può esercitare il diritto alla restituzione dell'IVA (che di necessità deve esserle assicurato per garantire il rispetto del principio di neutralità dell'IVA) solo attraverso la detrazione, indipendentemente dal fatto che le operazioni siano compiute con o senza il coinvolgimento del centro di attività stabile. Invero - precisa la medesima - accordare rilevanza al mancato coinvolgimento del centro di attività stabile equivarrebbe ad introdurre una non prevista "sottocategoria" di soggetti che, pur stabiliti, sarebbero (inammissibilmente) privi del "diritto alla detrazione dell'IVA" (punto 37).

5. Fermo quanto precede, deve aggiungersi che il concetto di centro di attività stabile possiede, comunque, una peculiare caratterizzazione in termini di adeguatezza e, soprattutto, di funzionalità.

5.1. Nel dettaglio:

- da un lato, per poter essere considerato un centro di attività cui si riferiscono le cessioni di beni o le prestazioni di servizi di un soggetto passivo, è necessario che il centro di attività stabile presenti un sufficiente grado di stabilità ed una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, sì da rendere possibili in modo autonomo le operazioni di cui trattasi (CGUE, 6 febbraio 2014, E.ON Global Commodities SE, C-323/12, punto 46; ID., 7 maggio 1998, Lease Plan, C-390/96, punto 24; ID., 17 luglio 1997, ARO Lease, C 190/95, punto 16); Data pubblicazione 04/09/2023 - dall'altro lato, proprio - e non pare affatto un caso - "nella sentenza del 16 luglio 2009, Commissione/Italia (C-244/08, Racc. pag. I-130, punti 31 e 32), la Corte ha affermato che l'espressione centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni" e "stabile organizzazione" di cui all'art. 1 dell'ottava direttiva nonchè all'art. 3, lettera a), della direttiva 2008/9, dev'essere interpretata considerando soggetto passivo non residente una persona che non possieda un centro di attività stabile che effettui operazioni imponibili in generale" (CGUE, 25 ottobre 2012, Daimler AG, cause riunite C-318/11 e C-319/11, punto 36).

5.2. Ne discendono due conseguenze di rilievo ai fini della questione vertita nel presente giudizio.

5.2.1. La prima conseguenza è che il centro di attività stabile ("alias" stabile organizzazione) esibisce connotati di concreta operatività che la distinguono nettamente dalla pura e semplice rappresentanza fiscale, ragion per cui non è applicabile il principio enunciato da Sez. 5, n. 21684 del 08/10/2020, Rv. 659070 01, nel parallelo ambito del rimborso ex art. 38-ter decr. IVA, secondo cui "il diritto al rimborso in favore di soggetti domiciliati e residenti negli Stati membri UE senza stabile organizzazione in Italia, secondo quanto previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38 ter (nel testo "ratione temporis" applicabile), non può essere negato qualora i suddetti soggetti abbiano nominato un rappresentante fiscale, non potendo giust'appunto equipararsi la nomina del rappresentante fiscale ad un 'centro di attività stabilè presso lo Stato ove sia avvenuta la nomina": principio che fonda sulla sentenza E.ON Global Commodities SE, a termini della quale "la nomina di un rappresentante fiscale non è sufficiente a ritenere che il soggetto passivo in

questione disponga di una struttura dotata di un sufficiente grado di stabilità e di un personale proprio incaricato della gestione delle proprie attività economiche", unica ad essere ostativa al rimborso, sicchè "una normativa nazionale che equipari l'esistenza di un rappresentante fiscale a un centro di attività all'interno del paese ai sensi dell'art. 1 dell'ottava direttiva è contraria a quest'ultima disposizione" (punti 47 e 48).

5.2.2. La seconda conseguenza è che - per la Corte di giustizia nella sentenza Daimler AG - "ai fini dell'esclusione del rimborso per la presenza di un centro di attività stabile o di una stabile organizzazione nello Stato di presentazione della domanda di rimborso, dev'essere accertata la realizzazione effettiva di operazioni imponibili da parte di detti enti in detto Stato (...), e non la semplice capacità del centro medesimo o dell'organizzazione medesima a realizzare operazioni di tal genere" (punto 37). Talchè, se il centro o l'organizzazione di per sè non realizzano operazioni imponibili "a valle", la causa di esclusione del rimborso non sussiste. Spiega infatti la Corte:

40 Come sottolineato dalla Commissione, tale interpretazione corrisponde all'obiettivo delle pertinenti direttive, che è quello di consentire al contribuente di ottenere il rimborso dell'IVA versata a monte qualora, in assenza di operazioni imponibili attive nello Stato membro del rimborso, l'IVA versata a monte non possa essere detratta dall'IVA dovuta a valle.

41 Infatti, il diritto, per un contribuente, stabilito in uno Stato membro, di ottenere il rimborso dell'IVA assolta in un altro Stato membro, quale disciplinato dall'ottava direttiva, trova riscontro nel diritto, istituito a suo favore dalla sesta direttiva, di detrarre l'IVA versata a monte nel proprio Stato membro (...).

42 Si deve rilevare, infine, che l'art. 1 dell'ottava direttiva e l'art. 3, lettera b), della direttiva 2008/9 subordinano espressamente il diritto al rimborso dell'IVA all'assenza di cessioni di beni e di prestazioni di servizi che possano aver avuto luogo nello Stato membro di rimborso, qualora il soggetto passivo non disponga, in tale Stato, nè della sede della propria attività economica, nè di un centro di attività stabile o di una stabile organizzazione a partire dai quali vengano svolte le operazioni nè, in difetto, del proprio domicilio o della propria residenza abituale.

43 L'effettiva realizzazione di operazioni imponibili nello Stato membro di rimborso costituisce, quindi, il requisito comune dell'esclusione del diritto al rimborso, a prescindere che il soggetto passivo richiedente abbia o meno un centro di attività stabile o una stabile organizzazione in tale Stato.

5.3.3. Ne deriva - tornando all'oggetto del giudizio - che la confluenza della posizione della sede principale nella posizione del centro di attività stabile ("alias" stabile organizzazione) presuppone che di per se stesso il centro di attività stabile sia, non solo effettivo, ma anche operativo, nel senso di realizzare autonomamente (ossia: indipendentemente cioè dalla sede principale) operazioni imponibili. Talchè, di contro, se tale requisito non si realizza, non si realizza neppure la confluenza.

5.3.4. Alla luce di tale precisione - sia consentito, per completezza, di far rilevare - sembrerebbe dover essere letta la posizione (su cui particolarmente insistono le contribuenti in memoria)

espressa da Sez. 5, n. 11608 del 22/03/2023, la quale - nel caso di una società estera che aveva impugnato il provvedimento con cui l'Amministrazione, rilevata l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia, aveva respinto la richiesta di rimborso dell'IVA a credito formulata per mezzo di rappresentante fiscale nominato ex art. 35-bis decr. IVA. - si è limitata a censurare la decisione dei giudici di merito laddove avevano ritenuto "del tutto preclusa la via del ricorso al rimborso per il tramite del rappresentante fiscale alla luce della mera esistenza della stabile organizzazione", valutando "contestualmente come irrilevante, quindi non meritevole neppure di accertamento in fatto, la circostanza della partecipazione o meno della stabile organizzazione alle operazioni di acquisto perfezionate che hanno formato il credito chiesto a rimborso per il tramite del rappresentante fiscale" (p. 11).

Invero, a mente dell'esaminata giurisprudenza unionale, una stabile organizzazione esistente ma non autonomamente autrice di operazioni imponibili non osta di per sè al rimborso.

6. Ricostruita come sopra la giurisprudenza unionale, qualsivoglia tentativo di recuperare, anche solo esegeticamente, nella disciplina italiana "post" sentenza Commissione delle Comunità Europee c. Repubblica italiana, alcuna rilevanza del mancato coinvolgimento del centro di attività stabile o della stabile organizzazione nelle operazioni effettuate dalla sede principale, per sottrarre l'esercizio del diritto alla restituzione dell'IVA da parte di quest'ultima alla modalità della detrazione onde attrarlo a quella del rimborso, non è condivisibile.

6.1. Nè, d'altronde, la disciplina stessa presenta margini di incertezza legittimante alcuna esegesi in tal senso.

6.2. Valga il vero.

L'art. 30, comma 3, lett. e), decr. IVA - nel testo della lett. e) risultante dalle modifiche di cui al D.Lgs. n. 28 del 2010, art. 1, comma 1, lett. q), recita.

Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, all'atto della presentazione della dichiarazione:

e) quando si trova nelle condizioni previste dal comma 3 dell'art. 17.

L'art. 17, comma 3, decr. IVA - nel testo come da ultimo sostituito dalla l. n. 88 del 2009, art. 24, comma 4, lett. d), e dal D.Lgs. n. 18 del 2010, art. 1, comma 1, lett. h), - recita:

Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'art. 35-ter, ovvero per il tramite di un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dal decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441, art. 1, comma 4, (...).

6.2.1. Dal combinato disposto delle due suddette previsioni risulta che il contribuente può chiedere, in tutto o in parte, il rimborso dell'eccedenza detraibile qualora si tratti di soggetto non

residente e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

6.2.2. In altre parole, poichè l'assenza di stabile organizzazione è condizione del rimborso, questo non è ammesso in favore di chi, invece, ne sia dotato.

6.2.3. Identica conclusione è quella, in parallelo, proclamata, finanche alla lettera, dall'art. 38-bis.2 decr. IVA non a caso aggiunto dal D.Lgs. n. 18 del 2010, art. 1, comma 1, lett. t), laddove prescrive, al comma 1 - alla stregua di una statuizione rimasta immutata nel tempo - che "il rimborso non può essere richiesto dai soggetti che nel periodo di riferimento disponevano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato".

6.2.4. Quel che preme di sottolineare è che il sistema che ne deriva è intrinsecamente coerente, giacchè ai soggetti dotati di una stabile organizzazione, da ragguagliarsi al centro di attività stabile di cui ragiona la Corte di giustizia nella sentenza innanzi esaminata, consente l'esercizio del diritto alla restituzione dell'IVA mediante la detrazione, ai sensi dell'art. 19 decr. IVA. 6.2.4.1. In ultima analisi, l'allineamento all'insegnamento della Corte di giustizia è sicuramente garantito, risultando ossequiato il criterio, da questa additato, a termini del quale, ai fini della restituzione dell'IVA, l'assenza di un centro di attività stabile ("alias" stabile organizzazione) determina la modalità del rimborso, mentre la sua presenza quella della detrazione, senza distinzione, in questo secondo caso, tra operazioni coinvolgenti e non coinvolgenti il centro di attività stabile.

6.2.4.2. In contrario, a fronte della perentorietà dell'affermazione della Corte di giustizia sull'irrilevanza della distinzione tra operazioni coinvolgenti e non coinvolgenti il centro di attività stabile, privo di pregio pare l'argomento, accennato da alcuni commentatori, volto a far perno sul rilievo che detta distinzione è in realtà conservata nella trama del decr. IVA e precisamente:

- nell'art. 7, comma 1, lett. d), allorquando identifica il "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" con il "soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute";

- nell'art. 17, comma 4, allorquando sancisce la non applicabilità delle disposizioni del secondo e comma 3 "per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato".

6.2.4.2.1. Orbene, - quanto all'art. 7, comma 1, lett. d), decr. IVA, la definizione da esso posta è intesa unicamente a determinare i criteri di collegamento anzitutto territoriale (art. 7 ss. decr. IVA) e per quanto di ragione temporale (art. 6 decr. IVA) delle operazioni imponibili con l'ordinamento italiano (con il completamento della previsione dell'art. 29, comma 3, decr. IVA su "tenuta e conservazione dei registri e dei documenti");

- quanto all'art. 17, comma 4, decr. IVA, esso afferisce unicamente all'individuazione del debitore d'imposta, sottraendo la stabile organizzazione, relativamente alle operazioni dalla stessa o per il tramite della stessa effettuate, alla generalizzata estensione del regime del "reverse charge" cd. obbligatorio realizzata dalle modifiche apportate all'art. 17, comma 2, decr. IVA a partire dal 1

gennaio 2010, in seguito alle quali l'IVA su cessioni o prestazioni territorialmente rilevanti rese da soggetti non residenti (ad eccezione, dunque, di quelle effettuate dalla o per il tramite della stabile organizzazione, già "ex se" operativa in Italia) deve essere sempre assolta dal cessionario o committente soggetto passivo stabilito in Italia, anche se il cedente-prestatore è identificato direttamente o ha rappresentanza fiscale in Italia.

6.2.4.2.2. Gli artt. 7, comma 1, lett. d), e 17, comma 4, decr. IVA, dunque, si occupano soltanto della stabile organizzazione agli specifici fini testè riassunti, non autorizzando in alcun modo il loro tenore a ricavare, per le operazioni effettuate direttamente dalla casa madre, l'ammissibilità del rimborso: tema ad essi del tutto estraneo, siccome disciplinato dall'art. 30 (in combinato disposto con le norme da esso espressamente richiamate).

7. Neppure può opinarsi - come invece fanno le contribuenti - che il sistema normativo italiano, sin qui descritto, tenga in non cale la peculiarità delle operazioni compiute dalla sede principale senza il coinvolgimento della stabile organizzazione, siccome generanti un'imposta assolta, giusta, per l'appunto, l'art. 17, comma 4, decr. IVA, in regime di "reverse charge", che comporta l'accumulo di cospicui volumi di IVA a credito.

7.1. In linea generale, vale l'osservazione per cui gli eventuali crediti derivanti da operazioni effettuate direttamente dalla sede principale confluiscono nella posizione relativa a quest'ultima, potendo dunque costituire importi detraibili sull'IVA a debito maturata nell'anno ex art. 19 decr. IVA. Ulteriormente, le eccedenze possono essere riportate a nuovo, per effetto del cd. trascinamento, ed "in limine" posso essere bensì rimborsate, alle condizioni tuttavia previste per i soggetti residenti.

7.1.1. In tal guisa, tra l'altro, sul versante della restituzione dell'IVA, risultano rispettati i due principi unionali rilevanti:

quello di neutralità, poichè la detrazione è una modalità (anzi la modalità elettiva) di restituzione dell'IVA, e quello di pari trattamento, poichè, sul presupposto che la stabile organizzazione (come sostenuto dalla Corte di giustizia a proposito del centro di attività stabile) radica il soggetto nel Paese di stabilimento, questo è trattato alla pari del soggetto residente.

8. Obiettano ancora le contribuenti - come accennato - che ciò significherebbe pretermettere che la sede principale, assolvendo l'IVA in regime di "reverse charge", è un soggetto istituzionalmente a credito, sì da porsi in una situazione equiparabile a quella dei soggetti non residenti o stabiliti.

8.1. Sul punto, coglie nel segno la controdeduzione della parte pubblica nel sottolineare che la scelta della sede principale se operare o meno con il coinvolgimento della stabile organizzazione appartiene alla politica d'impresa.

8.2. Ma un tanto non basta, poichè lo Stato ha il dovere di assicurare comunque che il diritto alla restituzione dell'IVA (di diretta matrice unionale) non sia impossibile od eccessivamente oneroso, sì da essere sostanzialmente conculcato.

8.2.1. Ora, pur nel caso in cui i volumi di credito generati dalla sede principale, confluenti nella posizione della stabile organizzazione, siano superiori al debito e dell'una e dell'altra, è concessa egualmente possibilità di recupero mediante rimborso.

Infatti, l'art. 17 decr. IVA prevede che il contribuente possa chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile - oltrechè nei casi del comma 3, tra cui quello, eventualmente, della prevalente effettuazione di "operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies" comma 3, lett. d - anche al di fuori di tali casi, "se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili", nel limite di "un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze" (comma 4).

8.2.2. In ultimo, ma non per ultimo, a misura che le operazioni imponibili della stabile organizzazione siano nulle o comunque assolutamente irrilevanti, sovviene l'esaminato principio di cui alla sentenza Daimler AG, che, nondimeno in tal caso soltanto, considera non esservi ragione per escludere il rimborso.

9. Sinteticamente, par d'uopo enunciare il seguente principio di diritto:

In tema di IVA, il soggetto non residente dotato di effettiva ed operativa stabile organizzazione in Italia non può accedere al rimborso cd. agevolato ex art. 30, comma 3, lett. e), decr. IVA, neppure con riferimento alle operazioni compiute direttamente, senza cioè il coinvolgimento della stabile organizzazione, atteso che, alla luce di CGUE, 16 luglio 2009, Commissione delle Comunità Europee c. Repubblica italiana, causa C-244/08, cui la disciplina italiana presta fedele attuazione, la posizione, ai fini dell'IVA, di detto soggetto confluisce "in toto" in quella della stabile organizzazione, con conseguente esercizio del diritto alla restituzione dell'IVA mediante il meccanismo della detrazione.

10. La CTR non ha fatto applicazione della disciplina unionale ed interna in precedenza esaminata, soprattutto contravvenendo agli insegnamenti della sentenza Commissione delle Comunità Europee c. Repubblica italiana.

10.1. La sentenza impugnata va pertanto annullata.

11.2. Peraltro, non essendo necessari ulteriori accertamento in fatto, sussistono i presupposti affinchè questa Suprema Corte decida la causa nel merito.

11.2.1. Nei controricorsi delle contribuenti leggesi che "l'origine del credito è sostanzialmente riconducibile alle operazioni riferite alla 'casa madrè (pari al 93% dell'intero credito IVA generato dalla MPG - casa madre e stabile organizzazione - nell'anno d'imposta 2012)".

Siffatta affermazione, viepiù, di per sè, non adeguatamente specifica, non è fornita di alcun riscontro, finendo dunque per essere, altresì, meramente astratta.

Ad ogni modo, la generazione, da parte della stabile organizzazione, di un volume pari al 7% del credito complessivo attesta non essere le operazioni imponibili ad essa riconducibili nè nulle nè assolutamente irrilevanti, secondo quanto innanzi illustrato.

Ne consegue che il ricorso introduttivo del giudizio deve essere rigettato.

11.2.2. In punto di spese, ad avviso del Collegio, l'estrema particolarità della fattispecie e l'assenza di precedenti specifici costituiscono giusti motivi per la loro compensazione, sia quanto ai gradi di merito che quanto al presente grado di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso.

Per l'effetto annulla e cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del giudizio proposto da Magic Production Group S.A. Compensa integralmente tra le parti le spese di tutti i gradi di giudizio.

Così deciso in Roma, il 5 luglio 2023.

Depositato in Cancelleria il 4 settembre 2023

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza