

MARK KLECKNER: I SUOI SCRITTI

Il volume in memoria di Mark Kleckner contiene alcuni scritti che lo ricordano, trattando di temi a lui congeniali, ed alcuni scritti dello stesso Mark.

È di questi ultimi che vorrei dire qualcosa.

Un primo scritto riguarda il giurista d'impresa.

Mark ci racconta che il giurista d'impresa ha come obiettivo quello di prevenire le patologie di carattere giuridico, in particolare modo nella predisposizione dei contratti, e sottolinea come non sempre sia facile cogliere i meriti del suo lavoro. Un ruolo, quello del giurista di impresa, che è invece di grande importanza, in una struttura che è gerarchia e disciplina.

Quanto alla gerarchia, Mark ricorda che il giurista d'impresa deve dipendere dal *top management*, per conservare la propria autonomia di giudizio.

Ma poi gira per tutta l'azienda, va in cantiere, cerca di creare una *legal awareness*, di far capire il profilo giuridico delle questioni.

Soprattutto si apre al mondo, alle relazioni internazionali.

Dialoga con gli avvocati esterni, diversi da lui, senza complessi.

Un secondo scritto riguarda un tema a lui molto caro, l'appalto internazionale.

Mark muove da un'ampia ricognizione del contratto internazionale, e mostra come il contratto internazionale non sia dotato di propri mezzi di tutela, ma sia accompagnato da mezzi di tutela radicati nel diritto nazionale, come i *bond* e le lettere di credito. Importante è il rilievo dato a clausole di autotutela previste nei contratti: dalla clausola che prevede la facoltà di recesso (che non è *ex lege* nei sistemi di *Common Law* per l'appalto), alle clausole limitative della responsabilità, alle clausole di sanzione immediata (come la costituzione in proprietà temporanea delle opere provvisionali).

Un terzo tema riguarda le energie. Qui Mark svolge un approfondito *excursus* storico, in cui sottolinea come il legame alla cosa come bene corporale sia stato di ostacolo al riconoscimento di una tutela, per poi ricostruire quali siano, per diritto italiano, gli strumenti civilistici di tutela, con particolare riferimento a quelli possessori.

Scritti che hanno diverso oggetto, ma tutti legati da un medesimo caratteri-

stico stile: il giurista che cerca soluzioni, guardando indietro e guardando altrove, ma sempre con l'obiettivo di trovare una soluzione per i problemi che si pongono, nell'oggi, all'impresa.

GIORGIO DE NOVA

PROFILI FISCALI DELL'APPALTO INTERNAZIONALE

di *Paolo Centore*

SOMMARIO: 1. Premessa ed inquadramento del tema. – 2. Il profilo oggettivo: la qualifica dell'operazione. – 3. (*Segue*). Le indicazioni della giurisprudenza dell'Unione. – 4. Il profilo soggettivo: sede principale e succursale. – 5. (*Segue*). Le indicazioni della giurisprudenza dell'Unione. – 6. Sintesi e prospettive.

1. *Premessa ed inquadramento del tema*

Ricordare Mark attraverso l'esame degli aspetti fiscali della realtà complessa dell'appalto internazionale può apparire, a prima vista, un modo freddo e distaccato, come quasi sempre sono gli scritti *«in onore»*, ed in specie riguardo alla materia, appunto tributaria, che non suscita in generale simpatia.

Esattamente al contrario, Mark approverebbe l'idea: anche se lontano dal *«pianeta fisco»*, ricordo perfettamente la sua curiosità nelle domande e nell'approfondire concetti che – sebbene considerati spesso (e a torto) di margine – fanno comunque parte dell'attività del giurista d'impresa. Per tal motivo, ritengo più che giustificato questo intervento, anche sotto il profilo emozionale.

Vi è, però, un secondo tema che rafforza il significato dell'intervento: ed esso discende dalla constatazione personale che il tempo di vent'anni non è passato, è semplicemente volato cristallizzando ricordi, rimpianti e, perché no, rimorsi che sembrano vissuti ieri. Sì, Mark rimane (al presente indicativo) vivo nella nostra memoria con i suoi insegnamenti di vita e professionali e, in particolare, con il suo metodo di approccio ai problemi, decisamente positivo.

Allo stesso modo, in questi vent'anni, anche il tema assegnato non è granché mutato, nel senso che rimane sullo sfondo, anche se la legislazione è nel frattempo variata, il punto fondamentale della qualifica dell'operazione e del confine che sussiste tra le categorie antitetiche delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, con intuibili differenze non marginali in punto di trattamento fiscale, massimamente ai fini della territorialità dell'imposta.

Sicché ritornare con la mente a quel luglio del 1998 non è faticoso, anzi,

viene spontaneo come il racconto delle vicende occorse ieri, tanto sono ancora vividi i particolari della svolta voluta dal Fato per Mark, e tanto sono ancora valide le osservazioni all'epoca sviluppate sul regime fiscale degli appalti internazionali.

Insomma, anche la materia tributaria contiene un germe di immortalità, esattamente come l'amicizia che mi ha legato a Mark sin dall'infanzia.

* * *

Occorre riprendere il concetto appena espresso sulla marginalità dei profili tributari nell'ambito della contrattualistica internazionale e, in particolare, degli appalti: senza voler invadere il campo riservato agli altri interventi della Raccolta Collettanea, preme qui osservare un dato di esperienza, a riguardo della scarsa attenzione riservata a questo aspetto, nella fase di negoziazione. La soluzione non è certo da ricercarsi nelle formule che prevedono l'applicazione delle imposte «*se ed in quanto dovute*», per il semplice motivo che il rischio non è solo di dover corrispondere un tributo ma, insieme ad esso, anche le sanzioni, talvolta anche di carattere penale.

Più nel dettaglio, la ricerca riguarda binariamente la tassazione diretta, riferita al luogo di produzione del reddito, e la tassazione indiretta, riferita in particolare al sistema dell'IVA. Sebbene l'approfondimento in rassegna sia riferito a quest'ultima imposta, molti punti sono comuni ai due regimi impositivi e, anzi, quasi si sovrappongono nel momento di individuazione del luogo (non di produzione dell'oggetto dell'appalto, ma) di identificazione dell'operatore, da ancorarsi ove sia la sede c.d. principale ovvero la succursale, cioè, il *permanent establishment*, per l'imposizione diretta, e il *fixed establishment* per l'IVA.

Oltre al requisito soggettivo rileva, come si è detto, la qualifica oggettiva dell'operazione, per sua natura, complessa, cioè, normalmente formata da più cessioni di beni e più prestazioni di servizi, unitariamente rese, tanto da oscillare, appunto come operazione trans-oggettiva, fra le due categorie nelle quali si inquadrano le attività soggette ad imposta.

L'intervento si propone, allora, di inquadrare gli aspetti più significativi dell'appalto internazionale, con riguardo particolare al sistema dell'IVA: ed il percorso di avvicinamento non può che partire dall'esame delle norme di riferimento, sia nella legislazione domestica che dell'Unione, corroborata dagli interventi specifici della Corte di giustizia in punto di qualifica delle operazioni trans-oggettive.

Il panorama conclusivo non individua, ovviamente, delle soluzioni ma un metodo di approccio da utilizzare – quanto meno – per intuire i pericoli fiscali che si nascondono nella contrattazione di appalti internazionali.

2. Il profilo oggettivo: la qualifica dell'operazione

A differenza della norma euro-unionale (art. 24 della direttiva CE n. 112/2006), ove i servizi sono definiti per riserva rispetto alle cessioni di beni¹, nella definizione domestica il legislatore non precisa il concetto di servizio, bensì le fonti dell'obbligo di eseguirla. L'art. 3, d.P.R. n. 633/1972 fa riferimento alle prestazioni verso corrispettivo dipendenti da una serie di contratti (d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito) e, comunque, da obbligazioni di fare, non fare e permettere, da qualsiasi fonte derivino². L'indicazione di determinati contratti ha perciò valore solo esemplificativo³, giacché l'essenza del concetto si risolve nell'esecuzione di un obbligo che non sia di dare⁴, a fronte di un corrispettivo. Nonostante la diversa formulazione della norma nazionale rispetto a quella europea, rimane evidente il profilo di ancillarità dei servizi rispetto alle cessioni, nel senso che rientrano nella prima categoria tutte quelle operazioni che non possono essere inquadrare nella seconda. Con l'ulteriore considerazione che gli elementi innanzi eviden-

¹ Cfr. art. 24, par. 1 direttiva: «*Si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisca una cessione di beni*».

² Il riferimento a “*qualsiasi fonte*” da cui derivi l'obbligo di esecuzione del servizio è originario, cioè, calato nel primo testo del decreto IVA del 1972, ed è stato giustificato, all'epoca, come conseguenza dell'esecuzione del servizio anche per un atto d'imperio (nella Relazione di accompagnamento del primo schema di decreto si richiama, ad esempio, l'assistenza ed il salvataggio in mare, con riferimento agli artt. 489 ss. del codice della navigazione). Oggi, sia concesso dubitare di questa impostazione, sol che si consideri la (riscoperta) natura economica dell'operazione, come elemento inalienabile della sua rilevanza ai fini del tributo. Sul tema, si v., ad esempio, la sentenza della Corte di giustizia 8 marzo 1988, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86, EU:C:1988:120, a proposito dell'irrelevanza dei contributi versati obbligatoriamente. Ancora più di recente, si v. Id., sent. 11 maggio 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361.

³ Essa comunque consente di superare i dubbi sulla qualificazione di certi contratti, come quello d'opera o l'appalto, il cui risultato può essere l'acquisizione di un bene, e di individuare un elemento comune in un risultato riconducibile ad un'attività di lavoro (cfr. P. FILIPPI, voce *Valore aggiunto*, (imposta sul), in *Enc. dir.*, XLVI, Milano 1993, 150; I. SAVAGNONE, *Le prestazioni di servizi nell'Iva*, in *Dir. e prat. trib.*, 1992, I, 80 e 84).

⁴ La fonte dell'obbligazione potrà dunque anche qui essere non un contratto ma un atto amministrativo o giurisdizionale che la costituisca coattivamente: v. per tutti S. SAMMARTINO, *Prestazioni di servizi (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, XXIV, 1991, 2, sempre che l'operazione possa qualificarsi come economica, con particolare riguardo all'esistenza di una controprestazione. Sul punto si v. Cass., sez. V, sent. 31 maggio 2016, n. 11344, che ha ritenuto non rilevanti ai fini IVA per carenza di onerosità, le cessioni di beni senza corrispettivo, effettuate dalle imprese costruttrici ad enti pubblici, in esecuzione di adempimenti imposti dalla Pubblica amministrazione al fine della realizzazione di interventi urbanistici.

ziati per la qualifica dell'operazione come «*cessione di beni*»⁵, debbono essere tenuti in conto anche per la qualifica del servizio.

Il confine fra le due categorie di «*cessione*» e «*prestazione*», sebbene evidente a livello di definizione primaria⁶, è più labile laddove l'operazione sia trans-oggettiva, riferita, cioè, alla cessione di un bene che può essere qualificata come servizio ovvero, esattamente al contrario, da un servizio qualificato come bene: ed in tal caso si tratta di trans-oggettività semplice; da distinguere dall'ipotesi di trans-oggettività composta, in quanto mista, cioè, formata da una o più cessioni ed una o più prestazioni. I casi di trans-oggettività semplice sono regolati dalla direttiva (art. 15, par. 2⁷) a riguardo di operazioni costituite da beni immateriali che, in quanto tali, cioè, non materiali, sfuggono alla qualifica come «*cessione di beni*», secondo il disposto dell'art. 14 della direttiva. Tuttavia, esse sono attratte a questa categoria avendo riguardo al risultato che deve essere *il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario*, come indica, appunto, l'art. 14, par. 1.

Oltre alla categoria rilevata *ex lege*, la trans-oggettività semplice si manifesta in ogni altro rapporto economico nel quale, seppur formalmente qualificabile come servizio, il risultato sostanziale sia il trasferimento del bene⁸.

⁵ Segnatamente: (i) il riconoscimento dell'oggetto del trasferimento come operazione economica, qualificabile come «*servizio*»; (ii) il trasferimento dell'oggetto, così qualificato, da una sfera giuridica ad un'altra; (iii) la formazione di un atto, dagli effetti giuridici traslativi o costitutivi di detto trasferimento; e (iv) l'onerosità del trasferimento, cioè, la sussistenza della controprestazione.

⁶ Nella direttiva è ben chiaro che le «*cession*» si riferiscono al trasferimento di beni materiali (e degli altri oggetti ad essi assimilati: v. l'art. 15, par. 1, a proposito dell'assimilazione riferita all'energia elettrica, gas, calore o freddo e simili) e che i «*servizi*» raccolgono ogni altro oggetto non qualificabile come «*bene*», nel senso dianzi evidenziato.

⁷ Secondo cui: «*Gli Stati membri possono considerare beni materiali:*

a) *determinati diritti sui beni immobili;*
 b) *i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili;*
 c) *le quote d'interessi e le azioni il cui possesso assicura, di diritto o di fatto, l'attribuzione in proprietà o in godimento di un bene immobile o di una sua parte».*

⁸ Il tema è certamente riferibile agli appalti, che la norma nazionale qualifica *de lege lata* come servizi, non avendo il nostro legislatore esercitato la facoltà di cui all'art. 14, par. 3, della direttiva, ma che possono anche dare luogo ad una cessione di beni. Stessa problematica si manifesta per i leasing finanziari che, a differenza di quelli operativi, costituiscono null'altro che un *mezzo* di pagamento di un bene che viene sostanzialmente acquisito e che, ciò nonostante, sono qualificati come servizi dall'art. 3, comma 2, d.P.R. n. 633/1972. La Corte di giustizia è intervenuta in plurime occasioni: oltre alla sent. 4 ottobre 2017, *Mercedes-Benz Financial Services UK*, C-164/16, EU:C:2017:734, si segnala la sent. 22 dicembre 2010, *RBS Deutschland*, C-277/09, EU:C:2010:810, riguardante il caso di un leasing effettuato da una società tedesca in favore di clienti residenti in Gran Bretagna. In quanto considerato come servizio (nella Repubblica tedesca) e come bene (nel Regno Unito), l'operazione non veniva tassata né all'origine né a destinazione, dando luogo ad una situazione di non tassazione giudicata abusiva dall'Amministrazione

Per comprendere le situazioni di trans-oggettività complessa occorre, innanzitutto, ricordare l'esigenza di unitarietà della classificazione, nel senso che le operazioni complesse devono essere ridotte ad un *unicum*, da valutare in riferimento al risultato complessivo, da inquadrare conseguentemente vuoi come «*cessione con prestazione*», ovvero come «*prestazione con cessione*», ovvero, separando la cessione e la prestazione in due (o più) autonome e distinte operazioni. Ai fini dell'individuazione di un'operazione come cessione di beni o prestazione di servizi è di interesse la posizione espressa dalla Corte di giustizia⁹, secondo la quale occorre avere riguardo al contenuto della prestazione e all'importanza e prevalenza, per l'interesse del destinatario, delle fasi, degli interventi e delle lavorazioni nelle quali la prestazione principale e le eventuali prestazioni accessorie si articolano. Conseguentemente, una specifica operazione va qualificata come cessione di beni allorché il cedente/prestatore non effettui ulteriori interventi in relazione alla consegna di un determinato bene al cessionario/beneficiario. Prevale, invece, la natura di prestazione di servizi qualora le ulteriori lavorazioni siano di particolare e tale importanza, avuto riguardo al bene per il cessionario/beneficiario, da doversi ritenere predominanti rispetto alla semplice e mera cessione del bene¹⁰. L'attività di *reductio ad unitatem* delle operazioni complesse si manifesta, ovviamente, non solo nel caso di operazioni miste eterologhe (cioè, cessione con prestazione, o viceversa), ma anche per quelle omologhe, composte da più servizi o più beni, contemporaneamente prestati o ceduti¹¹. Anche in tale

finanziaria che, in definitiva, aveva contestato il diritto di detrazione dell'Iva assolta sugli auto-mezzi concessi in leasing, in quanto l'operazione non veniva, poi, tassata a destinazione. La Corte, però, risolve il caso in favore del contribuente osservando (punto 42) che «(...) nonostante l'instaurazione del sistema comune dell'Iva per effetto delle disposizioni della direttiva, sussistono in materia differenze legislative e regolamentari tra gli Stati membri (...)» e che tale differenza «(...) non può privare il soggetto passivo del diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte in un altro Stato membro». Altra situazione di trans-oggettività semplice si manifesta per il *software* che può essere considerato come «bene», ove si abbia riguardo alle ipotesi dei programmi c.d. standardizzati, ovvero come «servizio», se viene elaborato e ceduto in forma personalizzata.

⁹ Corte di giustizia, sent. 11 febbraio 2010, *Graphic Procédé*, C-88/09, EU:C:2010:76. Sul tema si v. anche la sent. 10 marzo 2011, *Manfred Bog e a*, cause riunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2010:55, ove si precisa che le attività di fornitura di bevande o di alimenti preparati pronti per il consumo immediato possono costituire cessione di beni o prestazioni di servizi a seconda delle particolari modalità e circostanze con le quali sono effettuate.

¹⁰ Per le attività di montaggio si v. l'art. 8 del Reg. n. 282/2011/UE, secondo cui: «L'operazione in cui un soggetto passivo si limita a montare le diverse parti di un macchinario, tutte fornitegli dal suo cliente, è una prestazione di servizi, ai sensi dell'art. 24, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE».

¹¹ Con un effetto, ad esempio, sull'aliquota applicabile al bene (o al servizio) composto, se i singoli componenti siano soggetti ad aliquota diversa. Si v. Corte di giustizia, sent. 18 gennaio 2018, *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, a proposito dell'estensione dell'aliquota agevolata ad operazioni accessorie.

caso, occorre ridurre l'operazione mista all'unità attraverso: (i) la disgregazione dei singoli componenti, trattandoli quindi separatamente; ovvero (ii) l'assorbimento, con la tecnica della prevalenza; ovvero, infine, (iii) l'aggregazione, determinando un «nuovo» bene o un «nuovo» servizio, autonomo e diverso dai singoli componenti¹².

3. (Segue). *Le indicazioni della giurisprudenza dell'Unione*

Le differenze di qualificazione *retro* evidenziate, quale effetto della diversa costruzione della norma nazionale rispetto a quella unionale, si manifestano con particolare evidenza nell'ambito dei contratti d'appalto, d'opera e simili, inquadrati dall'art. 3, comma 1, d.P.R. n. 633/1972, con l'ulteriore particolarità che, per esse, la direttiva prevede un regime transitorio sia in punto di aliquota (cfr. art. 121 della direttiva) sia in riferimento all'esenzione (cfr. All. X, parte B, lett. b).

L'effetto di biforcazione del risultato derivante dal c.d. *travail à façon* è, dunque, noto anche al legislatore unionale, come dimostra la disposizione già contenuta nell'art. 41, comma 2, lett. a), d.l. n. 331/1993, in attuazione di quanto era previsto dall'art. 28-*bis*, par. 5, lett. a), VI direttiva, successivamente abrogata¹³. Secondo tale disposizione, proprio per evitare contrasti in-

¹² Su questa delicatissima attività di riduzione delle operazioni complesse si v. l'intervento della Corte di giustizia nella sent. 17 gennaio 2013, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, a riguardo del trattamento del costo di assicurazione obbligatoriamente imposto dal concedente all'utilizzatore del mezzo in locazione finanziaria. Ivi la Corte ha ricordato (punto 30 della sentenza) che «(...) in taluni casi, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, separatamente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (sentenze del 21 febbraio 2008, *Part Service*, C-425/06, Racc. pag. I-897, punto 51, e del 2 dicembre 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, Racc. pag. I-12359, punto 23). Si tratta di un'operazione unica, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso (sentenze del 27 ottobre 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, Racc. pag. I-9433, punto 22, nonché del 29 marzo 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Racc. pag. I-2697, punto 23). Ciò accade anche nel caso in cui uno o più elementi debbano essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre, al contrario, uno o più elementi debbano essere considerati alla stregua di una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale (sentenze del 25 febbraio 1999, *CPP*, C-349/96, Racc. pag. I-973, punto 30, nonché *Part Service*, cit., punto 52)».

¹³ La lett. a), par. 5 dell'art. 28-*bis* direttiva 77/388 è stata soppressa dall'art. 1, n. 6, Direttiva n. 95/7, mentre la lett. a), comma 2 dell'art. 41, d.l. n. 331/1993 è stata abrogata dall'art. 1 della legge n. 28/1997.

terpretativi, almeno negli appalti transfrontalieri, veniva assimilata ad una cessione intracomunitaria di beni «*la consegna in dipendenza di contratti d'opera, d'appalto e simili nel territorio di altro Stato membro, a committenti soggetti passivi d'imposta (...) di beni prodotti, montati o assemblati nel territorio dello Stato utilizzando in tutto o in parte materie o beni spediti nel territorio stesso o comunque forniti dai committenti (...)*».

In virtù di tale previsione normativa, nel periodo di validità della norma, si è verificata la paradossale situazione in cui la realizzazione di uno stesso bene in esecuzione di un contratto d'appalto veniva classificata come cessione di beni, per l'opera consegnata in altro Stato dell'Unione ad un committente *ivi* soggetto passivo dell'imposta, e come prestazione di servizi, se effettuata nei confronti di un committente nazionale.

Il problema della classificazione incerta è noto anche all'Amministrazione finanziaria che, con circolare 10 giugno 1998, n. 145/E, emanata per illustrare gli effetti della legge 18 febbraio 1997, n. 28, di recepimento della direttiva n. 95/7, tratta delle conseguenze derivanti dalla rigida classificazione di *tutte* le operazioni su beni mobili nella categoria delle prestazioni di servizi, seppure *en passant*, tratta dell'obbligo di presentazione dei Modelli INTRASTAT, mettendo in guardia nei confronti di quelle operazioni tra «cedente/prestatore» e «cessionario/committente» che possano dar luogo ad un servizio e che in realtà, diano origine ad un bene «nuovo», cioè diverso da quello inviato per la lavorazione. In tale ipotesi, seppur formulata ai fini degli obblighi di compilazione dei Modelli INTRASTAT (nascenti, in linea di principio, per la cessione di beni e non per la prestazione di servizi) si ammette, in definitiva, che la norma nazionale di recepimento (art. 40, comma 4-*bis*, d.l. n. 331/1993, ora abrogata), poteva dar origine a operazioni di genere diverso (cessione o prestazione).

Al primo caso (cessioni) appartengono quelle operazioni che, indipendentemente dallo strumento giuridico, diano luogo alla cessione di un bene nuovo (con l'esempio classico della costruzione di un immobile); alla seconda categoria appartengono, invece, gli interventi di mano d'opera che non danno luogo, in dipendenza delle modalità di esecuzione (produzione o assemblaggio di materie fornite in tutto o in parte dal committente), al «trasferimento» di un bene, quale elemento distintivo della cessione.

Le difficoltà di qualificazione sono bene individuate anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia nei casi qui di seguito richiamati.

Sentenza 14 maggio 1985, *Van Dijk's Boekhuis*, C-139/84, EU:C:1985:195

Nel caso C-139/84, *Van Dijk's Boekhuis* si pone in evidenza un elemento di distinguo fra l'una e l'altra categoria, collegato alla *novità* del bene prodotto.

La vicenda dedotta innanzi ai giudici europei riguarda la determinazione dell'aliquota

IVA da applicare alla rivendita di libri usati, ricondizionati, cioè rimessi a nuovo, dal prestatore. In estrema sintesi, il problema attiene alla qualifica del bene che, se «vecchio» e riparato, sconta una certa aliquota, se, invece, nuovo, è soggetto ad aliquota diversa.

Sul punto, la Corte ha statuito, con riferimento all'art. 5, par. 5, lett. a), VI direttiva (ora abrogata dalla Direttiva n. 95/7) nonché al previgente art. 5, par. 2, lett. d), della II Direttiva, che il termine «bene nuovo» va inteso nell'ordinario significato del termine, che implica la realizzazione di un bene «*la cui destinazione, agli occhi del pubblico che se ne serve, è diversa da quella che avevano i materiali affidati*». Sotto questo profilo, il confine tra cessione e prestazione appare ancora più chiaro, nel senso che si ha cessione tutte le volte che il risultato della lavorazione dia luogo alla nascita di un bene *diverso* da quello preesistente. In tal senso, si raccordano anche le ulteriori indicazioni normative riguardanti, da un lato, la prevalenza della materia prima fornita dal fornitore e, d'altro lato la perequazione ai fini dell'aliquota applicabile (*ex art. 16, comma 3, d.P.R. n. 633/1972*)¹⁴.

Sentenza 6 marzo 1997, *Linthorst, Pouwels en Scheren*, C-167/95, EU:C:1997:105

Nel caso deciso con la sentenza *Linthorst, Pouwels en Scheren*, la Corte affronta una questione sorta in dipendenza dell'attività di medicina veterinaria generale praticata dallo studio associato con sede in Olanda, nei confronti di allevatori con sede in Belgio ed *ivi* fisicamente prestata.

La controversia attiene, dunque, all'aspetto territoriale, se, cioè, le prestazioni siano tassabili in Olanda, sede dello studio, ovvero in Belgio, ove fiscalmente risiedono i clienti.

A margine, viene in rilievo la qualifica dell'attività prestata dallo studio di veterinaria, se, cioè, essa sia attività di consulenza, ovvero di «*perizia*» o di «*lavorazione*» su beni mobili, nel caso di specie, gli animali.

Ai punti 15-18 delle Conclusioni rese in data 28 novembre 1996 dall'Avvocato Generale Fennelly, si osserva che «(...) [s]econdo l'opinione del giudice nazionale, i servizi dei medici veterinari, sia tenendo presente il linguaggio corrente sia a motivo dei servizi di profilassi e di consulenza abitualmente prestati, racchiudono ben più di un semplice lavoro relativo ad animali e potrebbero essere più adeguatamente considerati come connessi alla prestazione di cure agli animali (...). Esso afferma che questa opinione è inoltre corroborata dalle altre disposizioni legislative (...). La Commissione aderisce alla tesi da esso formulata secondo la quale le concezioni sociali espresse nel linguaggio corrente sarebbero più importanti degli esatti termini adoperati (...). Nel linguaggio corrente i servizi forniti dai medici veterinari non sono indicati come lavori relativi ad animali.

¹⁴ Occorre sottolineare che nel primitivo testo del d.P.R. n. 633/1972 la condizione di applicabilità dell'aliquota del bene prodotto alle prestazioni di servizi derivanti dai due istituti (contratto d'opera-appalto) appare collegata, nell'art. 16 allora vigente, alla prevalenza del materiale fornito dall'ordinante. Questa distinzione, di netta matrice euro-unionale (si cfr. art. 5, par. 5, lett. a), VI direttiva n. 77/388 (lettera abrogata dalla direttiva 1995/7) è stata abbandonata dopo le modifiche apportate dal d.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, ed è stata riproposta nel contesto delle disposizioni del regime transitorio dell'IVA europea (cfr. art. 38, comma 3, lett. a), d.l. n. 331/1993, norma ora abrogata, con effetto 14 marzo 1997, dall'art. 1, comma 2, lett. a), legge 18 febbraio 1997, n. 28).

Concordo sul fatto che il riferimento a “lavori su beni mobili materiali” non debba essere interpretato estensivamente. A mio parere, l'estensore della disposizione intendeva far rientrare nell'ambito di questo trattino solo servizi che richiedano lavorazioni materiali di beni mobili, oppure che siano almeno in stretta connessione con lavori del genere, e non tanto lavori di natura preminentemente intellettuale. Nel comune sentire sociale, il lavoro dei veterinari comprende ben più della semplice prestazione materiale di cure ad animali. Come rilevato nella precedente nota 14, il legislatore comunitario ha riconosciuto inizialmente agli Stati membri la facoltà di esentare le “prestazioni di cure agli animali effettuate dai medici veterinari” IIIJK (il corsivo è mio). Per di più, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), gli Stati membri sono tenuti, senza nessun limite temporale, ad esentare «le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati». È mia opinione che questi riferimenti specifici a “prestazioni di cure” e a “prestazioni mediche” indichino che gli estensori della sesta Direttiva non intendevano modificare, ai fini IVA, quella che è la nozione comune del lavoro dei medici veterinari. La Corte, nel dichiarare che l'Italia, esentando i servizi veterinari dall'IVA, era venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza della sesta Direttiva, è parsa accogliere l'idea che il lavoro dei medici veterinari debba essere definito nei termini di “cure prestate agli animali” (sentenza 24 maggio 1988, causa 122/87, Commissione/Italia). Sono convinto che il lavoro dei veterinari debba essere considerato globalmente e con riferimento alla concezione comune della natura e degli scopi di detto lavoro, e non con riferimento al fatto incidentale che esso effettivamente comporta lavori relativi ad animali. Secondo me, la semplice circostanza che taluni lavori svolti dallo studio possano comportare, in senso puramente letterale, lavori relativi a beni mobili materiali non può modificare tale impostazione. Gli aspetti materiali correlati agli esami e alle operazioni svolte sugli animali dai medici veterinari, come parte del servizio da essi fornito ai loro clienti, non definiscono in modo esaustivo la natura di tale servizio, dal momento che essi presuppongono conoscenze, esperienza e capacità di giudizio di un medico competente. Sono pertanto convinto che tale lavoro non possa essere ricompreso nella sfera del quarto trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c)».

La Corte recepisce le indicazioni dell'Avvocato Generale e osserva (punto 16 della sentenza) che «(...) l'espressione “lavori relativi a beni mobili materiali” (...), non diversamente da quelle usate nelle altre versioni linguistiche della suddetta norma, salvo l'olandese, rimanda, nel suo significato comune, ad un intervento meramente fisico su beni mobili materiali, di carattere, in linea di principio, né scientifico né intellettuale. La versione olandese, anche se comporta una certa ambiguità, va interpretata in senso conforme alle altre versioni linguistiche».

Sentenza 1 giugno 2006, V.O.F. Dressurstal Jespers, C-233/05, EU:C:2006:367

La valutazione del risultato come «novità» è ripreso nella sentenza C-233/05, V.O.F., avente ad oggetto la qualifica dell'attività di *dressaggio* di un cavallo sottoposto ad allenamento per renderlo idoneo ad un concorso.

La domanda sottoposta ai giudici unionali è, in particolare se, nel caso in cui un cavallo non addestrato venga addestrato ed allenato affinché sia reso idoneo ad un utilizzo specifico, come ad esempio quello di cavallo da equitazione, si configuri la costituzione di un

nuovo bene, e pertanto una produzione, ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), VI direttiva; e se, nel caso in cui, ad esempio, un cavallo, già reso adatto ad un utilizzo specifico, come indicato nella precedente questione, venga allenato ed addestrato in modo tale che sia in grado di partecipare a gare (di dressaggio) ad un livello superiore rispetto a prima dell'allenamento/addestramento, si configuri una produzione ai sensi della prima questione; se, per la soluzione delle questioni che precedono sia rilevante il fatto che nel cavallo si sia prodotto un cambiamento oggettivamente misurabile, come ad esempio essere o diventare idoneo a partecipare ad una classe superiore di dressaggio; e, infine, se, a tal riguardo, comporti inoltre una differenza il fatto che il cavallo in questione raggiunga effettivamente l'obiettivo perseguito (la consegna da parte del fabbricante), oppure, ad esempio per problemi di salute o di capacità, non raggiunga l'obiettivo perseguito con l'allenamento.

La Corte risponde alle domande osservando, innanzi tutto, che il cavallo, seppur classificato come bene¹⁵, non può, per sua natura, essere assimilato ad un «materiale» e, quindi, non è suscettibile di quella trasformazione in «novità» che rappresenta il tratto essenziale della qualifica del *travail à façon* come cessione di un bene.

Con richiamo alla sentenza *Van Dijk's Boekhuis*, la Corte osserva (punto 27) che: «*après avoir relevé que la fabrication implique l'idée de la création d'un bien qui n'existait pas encore, la Cour a jugé qu'il n'y a travail à façon, au sens de l'article 5, paragraphe 5, sous a), de la sixième directive, que si un entrepreneur obtient un bien nouveau à partir de matériaux que le client lui a confiés et que cette nouveauté sera présente lorsque du travail de l'entrepreneur résultera un bien dont la fonction, aux yeux du public qui l'utilise, est différente de celle qu'avaient les matériaux confiés*».

Considerando, poi, (punto 30) «*Même si, aux yeux du public, un animal dressé peut être considéré comme ayant une fonction différente de celle qu'il avait lorsqu'il ne l'était pas, cette nouvelle fonction est celle du même bien et ne se rattache nullement à des "matériaux" confiés précédemment à l'entraîneur. Dès lors, il ne saurait être admis qu'un nouveau cheval soit "fabriqué" à l'issue de quelque formation que ce soit*», la Corte conclude (punto 31) che: «*Dans ces circonstances, il n'y a pas délivrance d'un travail à façon au sens de l'article 5, paragraphe 5, sous a), de la sixième directive, lorsqu'un cheval est entraîné et dressé en vue de le rendre apte à être utilisé comme cheval de selle ou de dressage et à participer à des compétitions*».

Sentenza 29 marzo 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195

L'altro aspetto di particolare rilevanza nella qualifica del risultato dell'appalto come bene o come servizio è dato dalla composizione dell'*output*, come complesso misto di uno o più beni e di servizi.

¹⁵ Sul punto si v. CGE 1° aprile 2004, *Stenholmen*, C-320/02, EU:C:2004:213, ove, a proposito della qualifica come bene «nuovo» ovvero «usato» della rivendita di un cavallo in precedenza acquistato «senza addestramento» e successivamente rivenduto «ricondizionato» dall'addestramento, e, quindi, del suo inserimento nel regime del margine dei beni usati, la Corte conclude che: «*l'art. 26-bis della sesta Direttiva dev'essere interpretato nel senso che gli animali vivi possono essere considerati beni d'occasione ai sensi di tale disposizione*».

La questione rileva, oltre che in riferimento alla classifica dell'operazione come «*complessa*»¹⁶, di cui *infra*, anche in relazione al nesso che intercorre tra la volontà delle parti e la qualifica dell'oggetto prodotto.

Nel caso C-111/05, *Aktiebolaget NN*, la Corte tratta della qualificazione ai fini oggettivi (cessione e prestazione) e, di conseguenza, ai fini territoriali, della fornitura di un cavo sottomarino fra due Stati membri dell'Unione Europea.

Il contratto posto in essere tra le parti prevede, appunto, la fornitura (posato in opera) di un cavo sottomarino, che pone, dunque, la domanda se sia una posa in opera con fornitura (servizio), ovvero una fornitura con posa in opera (cessione).

L'analisi della Corte è didascalica: innanzi tutto, i giudici osservano¹⁷ che: «*si è in presenza di un'unica operazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale*». Il che rappresenta, appunto, il primo gradino per distinguere le operazioni «*singole*» dalle operazioni complesse ovvero da quelle accessorie.

In stretto subordine, i giudici¹⁸ affrontano il tema (delicatissimo) della qualificazione dell'operazione, se, cioè, essa sia una cessione (con assorbimento della prestazione) o, viceversa, un servizio. Sul punto si osserva acutamente che: «*per stabilire se un'unica operazione composta (...) deve essere qualificata come cessione di beni o prestazioni di servizi occorre individuarne gli elementi predominanti*».

Su questo punto, assolutamente decisivo, la Corte svolge due ragionamenti: il primo riguarda la natura dell'operazione e gli scopi del contratto: in una parola, la volontà delle parti. Così, si osserva che: «*la posa in opera del cavo di cui alla causa principale richiede la realizzazione di procedimenti tecnicamente complessi, esige l'impiego di apparecchiature specializzate, necessita di conoscenze specifiche e, in un'operazione di tale portata, appare non solo indissociabile dalla fornitura ma anche indispensabile all'impiego e allo sfruttamento successivi del bene. Ne consegue che la posa in opera di tale cavo non costituisce un mero elemento accessorio della fornitura*¹⁹».

In definitiva, la Corte si domanda, in primo luogo, se la posa in opera sia un elemento incidentale del contratto e conclude, condivisibilmente, che la natura dell'operazione esclude un'accessorietà, in senso di ancillarità, del servizio (di posa in opera) rispetto alla cessione (del cavo).

¹⁶ Cfr. punto 65 delle Conclusioni dell'Avvocato generale Paolo Mengozzi presentate il 29 giugno 2017, Causa C-303/16, EU:C:2017:507, *Solar Electric Martinique*: «*(...) non si può quindi dedurre dalla sentenza del 29 marzo 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195) che la cessione di un bene materiale e la sua successiva installazione da parte dello stesso soggetto passivo costituiscano un'unica operazione complessa con riguardo all'IVA per il semplice fatto che l'installazione è necessaria per garantire il funzionamento del suddetto bene materiale. Sebbene l'operazione di installazione sia sempre necessaria, la Corte ha affermato la sussistenza di un'unica operazione complessa solo in ragione del fatto che la cessione del cavo, vale a dire il trasferimento della proprietà di tale bene, è avvenuta solo a seguito dell'operazione di installazione*».

¹⁷ Cfr. punto 23 della sent. C-111/05.

¹⁸ Cfr. punto 27 della sent. C-111/05.

¹⁹ Cfr. punto 29 della sent. C-111/05.

Siamo, dunque, in presenza di due operazioni di peso paritetico, almeno, in riferimento al primo livello di indagine, cioè, alla volontà delle parti, rivolgendo l'attenzione ad un altro parametro che rappresenta la seconda parte del ragionamento della Corte.

Innanzitutto, condividendo il pensiero della Commissione europea, si osserva che: «*il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato obiettivo che rappresenta un indice di cui si può tener conto nel qualificare l'operazione (...) [ma è altrettanto vero che] il costo del materiale e dei lavori non deve, da solo, assumere un'importanza decisiva*»²⁰.

Confortati dal fatto che il costo del cavo rappresenta circa l'80% del valore del contratto²¹, i giudici, finalmente, (ri)spostano l'attenzione sul contenuto del contratto, cioè, in una parola, ritornano alla valutazione della volontà delle parti, concludendo che: «*dalla descrizione delle clausole del contratto (...) risulta che i lavori che dovevano essere compiuti dal fornitore si limitano alla posa in opera del cavo di cui trattasi (...) e non hanno lo scopo o il risultato di alterare la natura di detto cavo e neppure quello di adattarlo ai bisogni specifici del cliente*»²².

La conclusione è, allora, che si tratti di una cessione di beni, essendo in essa assorbita la prestazione di servizi riguardante la posa in opera, non tanto (e non solo) per la prevalenza del dare sul fare, quanto per l'effetto che le parti hanno voluto produrre attraverso la pattuizione contrattuale.

4. Il profilo soggettivo: sede principale e succursale

Si è accennato in premessa all'aspetto soggettivo, quale elemento discriminante del profilo della territorialità, insieme a quello oggettivo del consumo del bene o del servizio. Qui si pone il concetto di «*stabile organizzazione*», come entità che rappresenta una proiezione del soggetto passivo in un territorio diverso da quello in cui esso sia identificato (principalmente²³) ai fini dell'IVA.

Fino all'adozione del Reg. n. 282/2011/UE, la nozione di stabile organizzazione non era positivamente calata nella legislazione riguardante l'Iva, nonostante l'indicazione, nell'art. 9 della previgente VI direttiva (ora, art. 44 direttiva), quale norma relativa alla territorialità dei servizi, del riferimento al «*centro stabile*» di attività dell'operatore economico, situato al di fuori del territorio in cui esso sia identificato in senso primario. L'assenza di una specifica norma ha generato una sorta di riflesso *per simpatia* della contermine definizione di stabile organizzazione ai fini reddituali (art. 162 del t.u.i.r.), mutuata dalle indicazioni del Modello OCSE e dal relativo commentario, contribuendo ad

²⁰ Cfr. punto 37 della sent. C-111/05.

²¹ Cfr. punto 36 della sent. C-111/05.

²² Cfr. punto 39 della sent. C-111/05.

²³ Con riferimento all'art. 10 del Reg. UE n. 282/2011, in vigore dal 1° luglio 2011.

una confusione, in senso etimologico, delle due rappresentazioni fiscali del soggetto non residente ma operante nel territorio nazionale²⁴.

Le norme che, attualmente, trattano nello specifico il tema della stabile organizzazione ai fini dell'Iva sono rinvenibili negli artt. 11, 22 e 53 del Reg. n. 282/2011/UE. Nella prima delle disposizioni segnalate viene fornita la definizione di stabile organizzazione come una struttura «*caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere ed utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione*». A commento di tale disposizione, l'Agenzia delle entrate²⁵ ha osservato che la stabile organizzazione è tale se in grado di «*1) ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze (caso in cui la stabile sia il committente del servizio, paragrafo 1 dell'articolo 11 del regolamento); 2) fornire i servizi di cui assicura la prestazione (nel caso di servizi prestati a committenti non soggetti passivi d'imposta e nel caso di servizi resi tramite mezzi elettronici, come stabilito dal paragrafo 2 dell'articolo 11 del regolamento)*».

Non deve sfuggire che l'interpretazione offerta è disgiuntiva, nel senso che, la presenza di mezzi umani e materiali, criterio che richiama il concetto di stabile organizzazione materiale e personale, viene inteso separatamente per le operazioni passive («*ricevere ed utilizzare*») e per le operazioni attive («*fornire servizi*»). Dal che si potrebbe desumere l'esistenza di una stabile organizzazione anche solo passiva, cioè, dedicata agli acquisti di servizi e, per effetto dell'ampliamento disposto dall'art. 192-*bis* della direttiva, anche di beni. È tuttavia possibile sostenere una tesi diversa, partendo dall'esegesi della norma e, in particolare, dell'espressione riferita ai mezzi che contraddistinguono la *branch* come tale, in quanto *atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti (...)*²⁶.

L'endiade «*ricevere ed utilizzare*» non può essere letta in forma disgiunta ma va intesa nel senso che la rilevanza degli acquisti si manifesta laddove essi siano utilizzati per la produzione in via autonoma, rispetto alla casa madre. Tanto da giungere alla conclusione che una «*stabile organizzazione*» che utilizzi (operazioni passive) può anche non essere una «*stabile organizzazione*» ai fini

²⁴ Come esempio della confusione tuttora perdurante sul tema si v., Cass., sez. V, sent. 22 luglio 2011, n. 16106, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 183, con nota di F. Bulgarelli. Per un'ampia disamina critica dell'attuale posizione della giurisprudenza sulla natura della stabile organizzazione e sugli effetti che derivano in punto di accertamento delle imposte da essa dovute nel territorio nazionale si v. C. CORRADO OLIVA, *Soggettività della stabile organizzazione e soggezione all'attività accertativa*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, 5, 929 ss.

²⁵ Circ. 29 luglio 2011, n. 37, ed *ivi*, segnatamente, il punto 2.1.4.

²⁶ Sul tema si v. il rinvio pregiudiziale, non ancora deciso, C-165/17, *Morgan Stanley & Co International*. Si v. le conclusioni nel frattempo rese dall'Avvocato Generale in data 3 ottobre 2018.

delle operazioni attive, a meno che, ovviamente, non siano da essa effettivamente prodotte.

La tesi appena formulata troverebbe conferma non tanto nell'art. 22 del Regolamento, destinato a regolare il conflitto territoriale in caso di plurime stabili organizzazioni, quanto dal successivo art. 53, par. 2, ove si prescrive che «*Se un soggetto passivo dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'Iva, si considera che tale organizzazione non partecipa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 192-bis, lettera b), della direttiva 2006/112/CE, a meno che i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati dallo stesso per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione*».

Va qui richiamato l'art. 192-bis della direttiva, da cui si evince che la stabile organizzazione, identificata in uno Stato membro (ovviamente) diverso da quello del soggetto da cui essa dipende, sopprime l'obbligo generalizzato del *reverse charge* per i servizi e per i beni forniti al committente nazionale sotto due condizioni: (i) la casa madre effettua operazioni rilevanti nel territorio dello Stato (in cui la stabile organizzazione è identificata); (ii) la stabile organizzazione *partecipa* alla esecuzione del servizio. Il ruolo attivo della stabile organizzazione che, appunto, deve *partecipare* all'operazione attiva, si riverbera sugli acquisti che, come indica la norma di Regolamento, devono essere utilizzati per operazioni *inerenti* alla realizzazione delle cessioni o delle prestazioni.

Tanto è ulteriormente dimostrato dal secondo periodo dell'art. 53, par. 2, del Reg. n. 282, laddove si prescrive che «*Se i mezzi della stabile organizzazione sono utilizzati unicamente per funzioni di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione e il recupero crediti, si considera che essi non siano utilizzati per la realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi*». La norma esclude in chiaro la concorrenza della stabile organizzazione e, dunque, la sua rilevanza per la parte attiva, laddove le prestazioni rese siano di mero supporto amministrativo. Il che non contrasta e, anzi, completa il senso del comma 1 del par. 2, teso ad escludere, anch'esso, la rilevanza della stabile organizzazione in presenza di acquisti «*non inerenti*», nel senso lessicale sopra chiarito.

La ricostruzione della *ratio* della norma consente, così, di ritenere che la stabile organizzazione sia rilevante ai fini dell'Iva e, in particolare, per l'assorbimento della qualifica di «*soggetto non residente*», spettante alla casa madre non tanto per gli acquisti effettuati, quanto per le operazioni attive effettivamente prodotte dalla *branch*, utilizzando gli acquisti di beni fisicamente ad esse collegati. Per questo mezzo, si potrebbe, in definitiva, dubitare della sussistenza di una stabile organizzazione (v., in tal senso, le conclusioni nella causa C-165/17 cit.), in quanto tale, laddove essa sia semplicemente un «*centro*» di acquisti che la casa

madre utilizza per le operazioni che essa produce in via autonoma, senza, cioè, l'intervento effettivo della propria stabile organizzazione, dando, così respiro all'endiade prescritta dall'art. 11, par. 1, del Reg. n. 282, rafforzata, per altro, dal successivo par. 2, laddove si indica che «*Ai fini dell'applicazione degli articoli seguenti la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione: [omissis] l'articolo 192-bis della direttiva 2006/112/CE*»²⁷.

Occorre, infine, considerare che, secondo le indicazioni dell'Agenzia delle entrate²⁸, alla stabile organizzazione in un Paese si dovrebbe riconoscere una sorta di *vis attractiva* di tutte le operazioni effettuate dal soggetto estero nel territorio nazionale, tale da non consentire l'apertura di altra partita Iva per operazioni estranee alla stabile organizzazione, obbligata, dunque, a canalizzare tutte le operazioni effettuate dal soggetto estero nel territorio. In tal senso sono indirizzate le novelle al d.P.R. n. 633/1972 conseguenti alla sentenza della Corte di giustizia del 16 luglio 2009 nella causa C-244/08, *Commissione vs. Italia*. Tale conclusione appare, però, criticabile alla luce dell'art. 192-bis della direttiva e dell'art. 53 del Reg. n. 282. Secondo tali disposizioni, il coinvolgimento della stabile organizzazione è limitato al caso in cui essa sia coinvolta nell'esecuzione dell'operazione nel territorio in cui è stabilita. Sicché eventuali operazioni effettuate dalla sede centrale, senza il coinvolgimento della stabile organizzazione, rimangono riferite al soggetto passivo estero²⁹. Simile con-

²⁷ Per esemplificare, si pensi alla *branch* estera di uno studio legale, perfettamente funzionante dal punto di vista dei mezzi umani e materiali, ma non in grado di fornire la consulenza che viene prestata dalla sede centrale, cioè, la casa madre dello studio. Ebbene, in questo caso, è possibile dubitare della sussistenza della stabile organizzazione, in quanto riferita *solo* agli acquisti e non anche alle operazioni attive. Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle entrate, con interpello dell'ottobre 2015 (non pubblicato) chiarendo che il coinvolgimento della stabile organizzazione deve riguardare «*una parte essenziale*» dell'operazione in questione, con riferimento alle indicazioni del Comitato Iva (*Working Paper* n. 791/2014 e n. 857/2015) secondo cui la stabile organizzazione partecipa all'operazione se i mezzi umani e tecnici della stabile organizzazione sono stati effettivamente utilizzati nel caso concreto al fine di fornire (prima o durante l'esecuzione) un supporto in merito al completamento dell'operazione (in tal senso si è espressa anche la Corte di giustizia, sent. 16 ottobre 2014, C-605/12, *Welmory*).

²⁸ Cfr. ris. 24 novembre 2011, n. 108, con la quale si conferma il diritto del soggetto non residente a cui viene riconosciuta la possibilità di recuperare – attraverso la *branch* – il credito Iva maturato in capo alla precedente posizione Iva, superando il divieto stabilito dalla risoluzione n. 327/E/2008, quale effetto dell'autonomia riconosciuta alle rispettive posizioni fiscali in conseguenza dall'intervento della Corte di giustizia nella causa C-244/08, *Commissione/Italia*.

²⁹ Parimenti criticabile si manifesta l'interpretazione offerta dall'Agenzia delle Entrate con la ris. 108/2011 cit., secondo cui la stabile organizzazione in Italia può detrarre l'Iva assolta

clusione contrasta, però, con la ricostruzione delle norme di Regolamento *retro* evidenziata secondo cui, in definitiva, il rimborso «*diretto*» è la modalità applicativa appropriata per il recupero dell'imposta a credito, quando le operazioni poste in essere non siano riconducibili alla *branch*, nel senso indicato dall'art. 192-*bis* della direttiva, dovendosi, in definitiva, riconoscere per essa una soggettività passiva parziale e non totalizzante di tutte le operazioni effettuate dal soggetto non residente con rilevanza nel territorio nazionale³⁰.

5. (Segue). *Le indicazioni della giurisprudenza dell'Unione*

Si è annotato *retro* che la stesura della norma contenuta nell'art. 11 del Reg. UE n. 282/2011 è stata influenzata dalle sentenze rese dalla Corte di giustizia in tema di stabile organizzazione.

Qui di seguito vengono ricordate le esperienze più significative, manifestatesi prima e dopo l'adozione della nuova disposizione regolamentare.

sugli acquisti posti in essere utilizzando la partita Iva, successivamente chiusa, attribuita al soggetto non residente identificato nel territorio dello Stato nella forma diretta, ai sensi dell'art. 35-*ter* del d.P.R. n. 633/1972, ovvero indiretta, cioè per mezzo del rappresentante fiscale. Con tale chiarimento, l'Agenzia delle Entrate giunge a considerare comunque stabilito nel territorio italiano il soggetto passivo che abbia *ivi* istituito una stabile organizzazione, come, sancito dall'art. 38-*bis*2, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972, anche al di fuori dell'ipotesi contemplata dall'art. 17, comma 4, in cui l'acquisto non sia riferibile all'attività della *branch*.

³⁰ La conferma della sopravvivenza dell'autonomia della casa madre rispetto alla stabile organizzazione è rinvenibile nella sentenza della Corte di giustizia resa in data 25 ottobre 2012, cause riunite C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, *Daimler* e *Widex*. *Ivi* si precisa che la stabile organizzazione non può esistere solo perché «*potrebbe*» effettuare determinate operazioni essendo dotata di risorse tecniche umane, ma occorre verificare se, in concreto, vengono realizzate effettivamente operazioni nel mercato (verso altri soggetti) diverse dagli acquisti inerenti alla propria struttura, come viene ribadito al punto 43 della citata sentenza: «*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*». In definitiva, l'esistenza della stabile organizzazione non è la causa dell'imponibilità delle operazioni, ma ne è l'effetto in concomitanza degli altri requisiti previsti dalle norme comunitarie. Per questo motivo, la stabile organizzazione presente sul territorio in cui sono state realizzate le operazioni imponibili, non avendo partecipato alla loro realizzazione, non può vantare alcuna inerente per le stesse che legittimi la detrazione. Pertanto, il soggetto passivo non residente è l'unico a poter fare istanza di rimborso diretto, secondo le disposizioni della direttiva 2008/9/CE.

Sentenza 4 luglio 1985, Berkholz, C-168/84, EU:C:1985:299

Nel caso *Berkholz*, la Corte analizza il caso di una «installazione destinata ad un'attività commerciale, come la gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo, su una nave che viaggia in alto mare fuori del territorio nazionale», e ha affermato che essa può «essere considerata centro di attività stabile ai sensi della summenzionata disposizione solo se tale centro d'attività implica la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per le prestazioni di servizi di cui trattasi e se queste prestazioni non possono essere utilmente riferite alla sede dell'attività economica del prestatore»³¹.

L'Avvocato Generale G. Federico Mancini, nelle sue Conclusioni del 6 giugno 1985, ha correttamente osservato che: «un centro di attività economica, tanto più in quanto fornisce servizi che si estendono nel tempo, postula un minimo di organizzazione. Ora, non vi è organizzazione, ossia complesso ordinato di beni e di persone, che non implichi divisione del lavoro. Il prestatore di servizi dovrà dunque disporre sia di mezzi materiali, sia di collaboratori che lo aiutino a sfruttarli ed a gestirli. (...) il concetto di 'centro di attività stabile' comprende anche un impianto (come una macchina automatica per il giuoco d'azzardo), purché sia installato durevolmente in un certo luogo e comporti, per la sua gestione, l'impiego di collaboratori».

Sentenza 20 febbraio 1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77

Nella questione esaminata dalla Corte nella sentenza C-260/95, occorre stabilire a quali condizioni «il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro di attività abbia una consistenza minima grazie alla presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi»³². In particolare, la società DFDS disponeva, in un Paese diverso da quello in cui aveva la sede della propria attività, di una società controllata al 100%, ma totalmente autonoma sotto il profilo giuridico. La Corte, in via preliminare, si pone il dubbio se «in circostanze come quelle che caratterizzano la fattispecie in esame, l'agenzia di viaggi disponga effettivamente nello Stato membro di cui trattasi di siffatto centro di attività» e, a tal fine, ritiene di dover accertare «in primo luogo, se la società che opera in detto Stato per l'agenzia non fruisca di uno status indipendente rispetto a quest'ultima»³³. La questione è di particolare interesse, poiché in questo procedimento non si tratta di stabilire i parametri che una sede secondaria deve avere al fine di poter essere considerata una stabile organizzazione, bensì se una società autonoma sotto il profilo giuridico, ma totalmente dipendente dalla casa madre, possa costituire una SO di carattere personale.

La Corte osserva, al punto 26, che: «(...) il fatto, (...), che i locali della società controllata inglese, la quale ha propria personalità giuridica, appartengano a quest'ultima e non alla DFDS di per sé non è sufficiente a provare che la prima è effettivamente indipenden-

³¹ Cfr. punto 19 della sent. C-168/84.

³² Cfr. punto 20 della sent. C-260/95.

³³ Cfr. punto 25 della sent. C-260/95.

te dalla seconda». Tuttavia, pur escludendo la rilevanza della proprietà dei locali, ritiene, invece, che: «dagli elementi contenuti nell'ordinanza di rinvio, in particolare dal fatto che la DFDS detiene l'intero capitale sociale della società controllata, e dall'esistenza di vari obblighi contrattuali imposti alla società controllata dalla società madre, emerge invece che la società stabilita nel Regno Unito agisce come semplice ausiliaria di quest'ultima», e conclude statuendo che: «la questione pregiudiziale deve essere quindi risolta come segue: l'art. 26, n. 2, della sesta Direttiva deve essere interpretato nel senso che, qualora un organizzatore di viaggi turistici la cui sede è situata in uno Stato membro fornisca a viaggiatori prestazioni di servizi tramite una società che opera in qualità di agente in un altro Stato membro, tali prestazioni sono soggette all'IVA in quest'ultimo Stato, se tale società, che agisce come semplice ausiliaria dell'organizzatore, dispone dei mezzi umani e tecnici che caratterizzano un centro di attività stabile».

Sentenza 17 luglio 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374

Nella sentenza ARO Lease viene ripresa la questione della stabile organizzazione personale, avendo riguardo all'attività svolta da agenti indipendenti in favore di una società operante in altro Stato membro.

La Corte conclude ritenendo che: «una società di leasing [che] non dispone in uno Stato membro né di personale proprio né di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità, nell'ambito della quale possano essere redatti contratti o prese decisioni amministrative, struttura che sia quindi idonea a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi in questione, (...) non può essere considerata disporre di un centro di attività stabile in tale Stato»³⁴. Escluso, pertanto, che tale società disponga di una SO in altro stato membro, la Corte esamina la questione relativa allo *status* degli agenti tramite i quali opera la società, concludendo, al punto 21, che: «(...) Gli intermediari indipendenti che mettono in contatto i clienti interessati con la ARO non possono considerarsi mezzi umani permanenti, ai sensi della giurisprudenza citata»³⁵.

Più precise ancora sono le Conclusioni dell'Avvocato Generale che, al punto 31, osserva: «anche se, contrariamente al parere che ho appena espresso, la nozione di 'mezzi umani e tecnici' impiegata nella giurisprudenza della Corte potrebbe essere interpretata in modo ampio per includere i mezzi forniti da terzi e soggetti a un distinto trattamento fiscale, ai sensi della sesta Direttiva, non credo che si possa realisticamente sostenere che il servizio di concessione in leasing di autovetture, oggetto della presente causa, sia stato prestato da un centro di attività stabile in Belgio, dal momento che tale centro di attività avrebbe dovuto essere costituito dalle varie sedi belghe di attività economica dei diversi

³⁴ Cfr. punto 19 della sent. C-190/95.

³⁵ Le medesime Conclusioni sono contenute nella sentenza della Corte 7 maggio 1998, nel procedimento C-390/96, EU:C:1998:206, *Lease Plan Luxembourg*, punto 26: «(...) allorché una società di leasing non dispone in uno Stato membro né di personale proprio né di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità, nell'ambito della quale possano essere redatti contratti o prese decisioni amministrative, struttura che sia quindi idonea a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi in questione, essa non può essere considerata disporre di un centro di attività stabile in tale Stato».

agenti, i quali prestavano, a nome dell'ARO, servizi di preparazione e assistenza relativi a contratti di leasing. In sostanza, i servizi forniti dall'ARO comprendono la stipula dei contratti di leasing, che chiaramente aveva luogo nei Paesi Bassi e senza dubbio comportava l'impiego, in quel paese, di mezzi umani e tecnici da parte dell'ARO; non è infatti possibile stipulare contratti e concludere accordi finanziari senza l'impiego di mezzi considerevoli. È dunque logico affermare che i Paesi Bassi sono il luogo in cui le prestazioni dei servizi vengono effettuate conformemente all'interpretazione estensiva che occorre attribuire alla nozione di "luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica"».

Sebbene la norma sopra richiamata si riferisca ai servizi, la definizione ivi offerta può essere apprezzata, *lato sensu*, per la qualifica della SO ai fini IVA, seguendo la traccia indicata dalla Corte nel caso *Planzer Luxembourg*³⁶ sopra citato. Ivi, al punto 61, la Corte rileva che: «la determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società. Possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie».

Di conseguenza, fermo restando il criterio di collegamento oggettivo di tassazione dei beni e dei servizi, il luogo di stabilimento dell'operatore economico può essere oggetto di localizzazione multipla, laddove risponda ai principi di *stabilità* discendenti dalla norma (art. 9, par. 1, direttiva 2006/112/CE).

Sentenza 25 ottobre 2012, Daimler e Widex, cause riunite C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666

Nel caso concreto, entrambe le società, sia pure con strutture differenti, utilizzavano mezzi materiali ed umani in Svezia al solo fine di eseguire delle prove di carattere tecnico. La controversia, sorta, in seguito alla istanza di rimborso dell'IVA pagata per gli acquisti di beni e servizi, verteva sulla applicazione della Direttiva 2008/9/CE.

Tale Direttiva, all'art. 3 prevede che:

«La presente Direttiva si applica ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso che soddisfano le seguenti condizioni:

a) (...) 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) (...) 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 talune prestazioni di trasporto e determinate altre prestazioni di servizi]».

³⁶ Sent. 28 giugno 2007, C-73/06, EU:C:2007:397.

L'Amministrazione finanziaria svedese riteneva che, in entrambi i casi, le strutture esistenti sul proprio territorio avessero i requisiti per essere considerate una stabile organizzazione e ciò era ostativo alla istanza di rimborso presentata ai sensi della direttiva 2008/9/CE.

Al riguardo, la Corte osserva che (punto 35) «(...) in tutte le sentenze richiamate dallo Skatteverket e indicate supra al punto precedente, la Corte ha interpretato la nozione di “centro di attività stabile”, di “stabile organizzazione” o di “sede dell'attività economica” in merito ad operazioni imponibili effettivamente realizzate, ai fini della determinazione del loro luogo di imposizione. Così facendo la Corte non si è minimamente pronunciata sulla questione distinta se, ai fini dell'esclusione del diritto al rimborso dell'IVA, nello Stato membro di rimborso debbano essere state effettivamente realizzate operazioni imponibili ovvero se sia sufficiente la semplice capacità di realizzare operazioni di tal genere».

In sostanza la questione, nuova rispetto ai casi sino ad allora esaminati, riguarda la rilevanza della cd. stabile organizzazione negativa, intesa come centro di attività che ha il solo scopo di effettuare degli acquisti ed eventualmente fornire dei servizi alla casa madre che, come noto non hanno rilevanza ai fini IVA.

La Corte conclude, sostenendo che (punto 44) «non può ritenersi che un soggetto passivo IVA, stabilito in uno Stato membro e che effettui, in un altro Stato membro, unicamente prove tecniche o attività di ricerca, ad esclusione di operazioni imponibili, disponga, in detto altro Stato membro, di un “centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni”, o di una “stabile organizzazione dalla quale [sono state] effettuate operazioni” ai sensi dell'art. 1 dell'ottava Direttiva e dell'art. 3, lett. a), della Direttiva 2008/9».

Sentenza 17 settembre 2014, Skandia America (USA), causa C-7/13, EU:C:2014:2225

L'attesa per la sentenza *Skandia* (GCE 17 settembre 2014, causa C-7/13), unitamente a quella resa successivamente sul caso *Welmory*, qui di seguito richiamata, è ben giustificata considerando il tema che è *ivi* trattato, a riguardo del non semplicissimo rapporto che unisce la sede centrale, cioè, la Casa Madre, alla propria filiale, da un lato; e, dall'altro lato, a riguardo della natura della filiale come soggetto passivo autonomo rispetto ai terzi, nelle transazioni per parte attiva e per parte passiva. Il risultato di questa tappa va nella direzione dell'estensione dei principi già stabiliti dalla Corte di Giustizia in precedenti illustri, tra cui, certamente, va ricordato il caso *FCE Bank*³⁷, anche quando la Casa Madre sia stabilita in un territorio extra-unionale: vale a dire, la irrilevanza dello scambio di servizi *Intercompany*, nella presupposizione che la filiale non sia dotata di una effettiva e propria autonomia rispetto alla Casa Madre. Sull'altro versante, trova conferma la piena autonomia della filiale nei rapporti con i terzi, pur con i limiti previsti dall'art. 192-bis della Direttiva in relazione agli interventi «diretti» della Casa Madre³⁸, tanto da poter partecipare al «gruppo IVA» disciplinato dall'art. 11 della direttiva 2006/112/CE.

³⁷ Corte di giustizia, sent. 23 marzo 2006, *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196.

³⁸ Si v. al riguardo la sentenza della CGE resa in data 25 ottobre 2012 nelle cause riunite C-318/11 e C-319/11, *Daimler e Widex*.