

GIUSEPPE GARGIULO

**DIRITTO DI STABILIMENTO
LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO**

Estratto da: **Diritto e Pratica Tributaria Internazionale**
Volume III - (2003) - N. 2



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2003

Diritto di stabilimento e liquidazione iva di gruppo (*)

La società non residente operante nel territorio dello Stato italiano con un proprio rappresentante fiscale non può usufruire delle disposizioni in materia di iva di gruppo.

Agenzia delle entrate, risoluzione n. 347/E del 6 novembre 2002.

(*Omissis*). – Con istanza di interpello riguardante la corretta applicazione dell'art. 73 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 è stato esposto il seguente

Quesito. – La società XY, con sede sociale in Olanda, controlla alcune società di capitali italiane, operanti nel settore immobiliare di costruzione, gestione e vendita di complessi aziendali ed industriali. Il gruppo sta progettando una serie di interventi edilizi nel territorio dello Stato con le seguenti conseguenze:

1. erogazione di finanziamenti fruttiferi da parte della società controllante comunitaria a favore delle società controllate residenti, con conseguente pagamento di interessi da parte di quest'ultime a favore della capogruppo;

2. maturazione, in capo ad alcune società controllate residenti, di crediti iva, a cui presumibilmente si contrapporranno opposte situazioni di debiti iva per altre società del gruppo.

Quanto precede rende quindi opportuno valutare la possibilità di ricorrere alla procedura prevista per l'attuazione di compensazioni infragruppo e la richiesta di crediti di imposta.

Soluzione proposta dal contribuente. – La società istante ritiene applicabile la disciplina dell'iva di gruppo, di cui all'art. 73 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633. Gli adempimenti connessi alla procedura di liquidazione e versamento dell'iva di gruppo saranno attuati tramite la nomina di un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17, 2° comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633. Detto rappresentante, inoltre, emetterà le fatture, per conto della società controllante, relative agli interessi pagati dalle società controllate e riceverà eventuali fatture per acquisti di beni e servizi dalla stessa effettuati nel territorio dello Stato.

Risposta dell'Amministrazione. – La tesi del contribuente non può essere accolta. In attuazione dell'art. 73, 3° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972 il d.m. 13 dicembre 1979, n. 11065, reca «norme in materia di imposta sul valore aggiunto relative ai versamenti e alle dichiarazioni delle società controllate». La disciplina dell'iva di gruppo in tali norme contenuta prende le mosse dall'art. 4, par. 4, della VI Direttiva, che attribuisce facoltà agli Stati membri di considerare quale unico

soggetto passivo «le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici e organizzativi». Ciò premesso, si sottolinea che per l'individuazione del profilo soggettivo di applicazione di tali disposizioni assume particolare rilevanza l'art. 2 del citato d.m. 13 dicembre 1979, rubricato «società controllate». L'articolo, infatti, circoscrive la nozione di società controllata a un elenco tassativo di tipi societari previsti dal diritto interno italiano, comprendente le società per azioni, le società in accomandita per azioni e le società a responsabilità limitata. Inoltre, per rientrare in tale definizione occorre che le azioni o quote delle predette società aventi diritto di voto siano possedute dalla società controllante o da altra società da quest'ultima controllata per una quota superiore al 50% del loro capitale fin dall'inizio dell'anno solare precedente.

In proposito, la circolare del 28 febbraio 1986, n. 16, commentando l'art. 2, 2° comma, del d.m. 13 dicembre 1979, ha sottolineato come tale articolo preveda che le società controllate (società di capitali) possano assumere la veste di controllanti di altre società, lasciando chiaramente intendere che sia le une, sia le altre, debbono essere società di capitali appartenenti ai tipi previsti.

È pertanto evidente dall'esame della normativa richiamata che nella predetta definizione non possa rientrare un soggetto non residente, sia pure costituito sotto forma societaria, anche se questo abbia nominato un proprio rappresentante fiscale nel territorio dello Stato.

Ne consegue che l'impossibilità di fare parte di un «gruppo» nel senso indicato dall'art. 73 del d.p.r. n. 633 del 1972, per il soggetto non residente, anche se costituito in forma societaria, non è legata tanto a difficoltà di ordine pratico relative all'espletamento materiale degli obblighi tributari, bensì alla mancanza di un presupposto giuridico soggettivo previsto dalla fattispecie normativa.

La predetta interpretazione risulta in linea con la legislazione comunitaria in materia di iva contenuta nell'art. 4, par. 4, della VI Direttiva sopra richiamata. Infatti, benché la disciplina relativa all'iva di gruppo di cui al citato art. 73 del d.p.r. n. 633 del 1972 non dia luogo ad una vera e propria unificazione soggettiva delle società facenti parte del gruppo stesso, tuttavia attua comunque una deroga, sia pure parziale, ai principi di soggettività, prevedendo una procedura unificata di compensazione e versamento del tributo. In tal senso si è già espressa l'Amministrazione finanziaria con circolare n. 16 del 28 febbraio 1986, ove si legge testualmente che la disciplina dell'iva di gruppo, di cui all'art. 73 del d.p.r. n. 633 del 1972 e al relativo decreto di attuazione «prende le mosse dall'art. 4, punto 4, 2° comma, della VI Direttiva comunitaria, senza tuttavia accogliere il principio fondamentale in esso contenuto, consistente nel riconoscimento giuridico e fiscale della unitarietà del soggetto passivo in presenza di soggetti giuridicamente indipendenti, ma vincolati tra loro da rapporti economici ed organizzativi. Il principio contenuto nella citata norma comunitaria è stato recepito, invero, in termini molto ristretti e con contenuto di carattere pro-

cedurale, cioè mantenendo sempre l'autonomia giuridica e fiscale delle società interessate, sufficiente a perseguire il fine prefissato che era quello di offrire a dette società un mezzo semplificato di recupero delle eccedenze di credito mediante la compensazione tra debiti e crediti di imposta emergenti dalle liquidazioni e dichiarazioni di società facenti parte di un gruppo».

La conclusione sopra raggiunta circa la carenza del presupposto soggettivo per l'applicazione della disciplina dell'iva di gruppo nella società non residente operante nel territorio dello Stato con un rappresentante fiscale, non è in contraddizione con quanto precedentemente affermato nella risoluzione del 3 dicembre 1991, prot. n. 475921. In tale ultima pronuncia, infatti, si è chiarito che la semplice presenza nella catena di controllo di un gruppo di una società estera non operante nel territorio dello Stato è irrilevante ai fini dell'assolvimento degli obblighi di dichiarazione e liquidazione. E infatti precisa la risoluzione citata che «se nella fattispecie in esame, che si caratterizza per la presenza nella catena di controllo di società estere, i soggetti che partecipano alla compensazione iva di gruppo possiedono tutti i requisiti previsti, appare irrilevante, ai fini della procedura di consolidamento, che alcune delle società costituenti anelli della catena siano ubicate all'estero».

Al contrario, nel caso oggetto del presente interpello la società non residente sarebbe la capogruppo, responsabile quindi dell'adempimento degli obblighi dichiarativi e di versamento e inoltre partecipe, in relazione alle operazioni poste in essere nel territorio dello Stato tramite il proprio rappresentante fiscale, alla procedura di compensazione; in altri termini, il ruolo di tale società estera non sarebbe affatto irrilevante.

In conseguenza delle suesposte considerazioni, la possibilità di avvalersi della disciplina di cui all'art. 73 del d.p.r. n. 633 del 1972, è inoltre esclusa anche nell'ipotesi in cui una società non residente (che evidentemente abbia effettuato acquisti ovvero operazioni attive in Italia), con stabile organizzazione ovvero rappresentante fiscale nel territorio dello Stato ovvero identificatasi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del d.p.r. n. 633 del 1972, faccia parte della catena di controllo senza rivestire il ruolo di capogruppo. (*Omissis*).

(*) SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Corretto inquadramento giuridico del rapporto esistente tra l'art. 4, 4° comma, secondo periodo della VI Direttiva e l'art. 73, u.c., del d.p.r. n. 633 del 1972. – 3. Violazione dell'art. 43 del Trattato di Roma istitutivo della Comunità europea. – 4. *Rules or reason* e violazione del principio di proporzionalità. – 5. Violazione della VIII Direttiva Cee in materia di rimborsi iva a soggetti non residenti nello Stato. – 6. Conclusioni.

1. – Premessa

In risposta ad una istanza di interpello proposta ai sensi dell'art. 11 della l. 27 luglio 2000, n. 212, l'Amministrazione finanziaria, con la Risoluzione,

ha negato espressamente l'applicabilità della procedura di liquidazione consolidata dell'iva di gruppo, di cui all'art. 73, 3° comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, nel caso in cui la controllante sia una società di capitali con sede in un'altro Stato dell'Unione europea, quantunque identificata nel territorio dello Stato italiano mediante la nomina di un rappresentante fiscale ai fini iva (1).

Tale conclusione è stata motivata dalla Amministrazione finanziaria sulla base di una duplice considerazione (2).

In primo luogo, l'Amministrazione finanziaria ha osservato che l'esclusione delle società controllanti non residenti sarebbe desumibile dall'art. 2 del d.m. di attuazione, 13 dicembre 1979, n. 11065, il quale, nello stabilire che le «società controllate» possono essere soltanto società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata, lascerebbe intendere la volontà del legislatore di escludere dalla procedura in esame tutte le società non costituite nelle tassative forme giuridiche di diritto italiano richiamate dalla suddetta norma, siano esse «controllate» o «controllanti». Pertanto, secondo tale tesi, nel caso in cui la controllante sia una società di capitali non residente, sarebbe carente il «presupposto giuridico soggettivo previsto dalla fattispecie normativa».

In secondo luogo, l'Amministrazione finanziaria ha osservato che poiché l'art. 4, par. 4, secondo periodo della VI Direttiva Cee – da cui la normativa in commento trarrebbe origine – prevede la facoltà degli Stati membri di considerare come unico soggetto passivo d'imposta esclusivamente i soggetti residenti all'interno di uno Stato, il regime dell'iva di gruppo previsto dalla normativa nazionale non sarebbe comunque applicabile laddove la società controllante sia un soggetto passivo non residente.

Entrambe le argomentazioni risultano, a parere di chi scrive, non corrette.

Per quanto riguarda la prima argomentazione, è sufficiente osservare in questa sede che essa risulta viziata da una errata interpretazione delle norme di diritto interno che regolano i presupposti soggettivi della procedura in esame. Tale aspetto è già stato adeguatamente sottolineato da altri autorevoli commentatori (3), per cui si ritiene opportuno non dilungarsi ulteriormente su di esso.

(1) Si precisa che le stesse conclusioni sono state estese dalla suddetta risoluzione anche al caso in cui la società estera si sia identificata direttamente nel territorio dello Stato, ai sensi del nuovo art. 35-ter del d.p.r. n. 633 del 1972, sia nel caso in cui essa sia dotata in Italia di una stabile organizzazione.

(2) Si osserva, a conferma ulteriore della attualità della questione ivi affrontata, che tale conclusione è stata ribadita recentemente anche nelle «Istruzioni» relative alla compilazione del Modello di dichiarazione iva relativo all'anno 2003 (approvate con Provvedimento del Direttore della Agenzia delle entrate del 14 gennaio 2003), dove si evidenzia (punto 3.4.1) che «Come precisato con risoluzione n. 347/E del 6 novembre 2002, le società non residenti che operino in Italia mediante stabile organizzazione, rappresentante fiscale ovvero che si identificano direttamente ai sensi dell'art. 35-ter, non possono avvalersi della procedura di liquidazione dell'iva di gruppo di cui all'art. 73».

(3) Si veda: M. Lorenzetti, *Società estere e IVA di gruppo nell'ultima interpretazione dell'Amministrazione finanziaria*, in *Il fisco*, 2002, n. 48, 17770 e ss.; *idem*, *L'IVA di gruppo per le controllanti non residenti*, in *Corr. trib.*, 2003, n. 5, 384 e ss.; *idem*, *Gli strumenti di consolidamento nella disciplina dell'IVA*, in *Corr. trib.*, 2003, n. 8, 629 e ss.; S. Casagni - R. Acernese, *Sulla legittimità del ricorso alla c.d. Iva di gruppo da parte delle società estere stabilite in Italia*, in *Rass. trib.*, 2003, n. 1, 140 e ss.; R. Fanelli, *Le società estere non possono partecipare all'IVA di gruppo*, in *Corr. trib.*, 2003, n. 3 (tale ultimo Autore, pur criticando le ragioni adottate dalla Amministrazione finanziaria a sostegno della propria

La seconda argomentazione merita invece alcuni specifici rilievi e commenti critici che riguardano, da un lato, il corretto inquadramento giuridico del rapporto esistente tra l'art. 4, par. 4, secondo periodo della VI Direttiva e l'art. 73, u.c., del d.p.r. n. 633 del 1972 e, dall'altro, la compatibilità della tesi ministeriale con il diritto di stabilimento sancito dall'art. 43 del Trattato di Roma (ex art. 52) e con il principio di proporzionalità elaborato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea.

2. - *Corretto inquadramento giuridico del rapporto esistente tra l'art. 4, par. 4, secondo periodo della VI Direttiva e l'art. 73, u.c., del d.p.r. n. 633 del 1972.*

In relazione a tale aspetto, deve innanzitutto osservarsi che, contrariamente a quanto lasciato intendere dalla Amministrazione finanziaria nella risoluzione in rassegna, lo Stato italiano non ha, in realtà, mai esercitato la facoltà concessa dall'art. 4, par. 4, secondo periodo della VI Direttiva, concernete la possibilità di considerare più soggetti indipendenti come un unico soggetto passivo d'imposta (4).

Infatti, dall'esame degli atti ufficiali della Comunità europea risulta che la Repubblica italiana non è compresa nel novero degli otto Paesi membri che hanno attuato la suddetta disposizione comunitaria sul soggetto passivo unico d'imposta (che sono: Danimarca, Germania, Irlanda, Paesi Bassi, Regno Unito, Austria, Svezia e Finlandia) (5).

Risulta inoltre che lo Stato italiano non ha neanche esperito la procedura di consultazione del Comitato iva (6) prevista dall'art. 4, par. 4, secondo periodo della Sesta Direttiva. Il che conferma ulteriormente che la procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo adottata dal legislatore nazionale non costituisce, né può costituire, attuazione della disciplina del soggetto passivo unico d'imposta di cui al citato art. 4, par. 4., secondo periodo della Sesta Direttiva. Infatti, anche qualora si volesse considerare che lo Stato italiano, attraverso l'art. 73, 3° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972, abbia inteso attuare la facoltà prevista dall'art. 4, par. 4, secondo periodo, della VI Direttiva, si dovrebbe comunque concludere per l'illegittimità della norma interna, per violazione dell'obbligo di consultazione del Comitato iva previsto dallo stesso art. 4, par. 4, secondo periodo della VI Direttiva (7).

tesi, sembra tuttavia ritenere fondate le conclusioni per asserite ragioni di rafforzamento della tutela della pretesa erariale). Si sottolinea, inoltre, che prima della pubblicazione della risoluzione in commento, autorevole dottrina si era già espressa a favore della applicazione della procedura *de qua* da parte delle società controllanti non residenti che fossero dotate in Italia di una stabile organizzazione o di un rappresentante fiscale ai fini iva: P. Ludovici, *Il regime impositivo della stabile organizzazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 67 e ss.

(4) Si veda in senso conforme: S. Castagni - R. Acemese, *Sulla legittimità del ricorso alla c.d. Iva di gruppo da parte delle società estere stabilite in Italia*, in *Rass. trib.*, 2003, n. 1, 146.

(5) Sul punto si veda: B.J.M. Terra - J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, opera a schede mobili, Amsterdam, vol. I, in particolare pp. 51-58, relative alla disciplina della *Single Taxable Person* prevista dall'art. 4, par. 4, secondo periodo della VI Direttiva.

(6) Sul sito *web* della Comunità non vi è, infatti, traccia di tali consultazioni.

(7) A tal riguardo, la Corte di giustizia ha, infatti, affermato che la consultazione del

D'altra parte, è la stessa Amministrazione finanziaria ad ammettere che la procedura di liquidazione dell'iva di gruppo adottata dal nostro Stato (ai sensi dell'art. 73, 3° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972, introdotto con il d.p.r. 29 gennaio 1979, n. 24) non costituisce attuazione della disciplina comunitaria del soggetto passivo unico d'imposta prevista dall'art. 4, par. 4, secondo periodo della VI Direttiva «non attuandone il principio fondamentale in esso contenuto, consistente nel riconoscimento giuridico e fiscale della unitarietà del soggetto passivo in presenza di soggetti giuridicamente indipendenti, ma vincolati tra loro da rapporti economici ed organizzativi».

È ben noto, infatti, che la procedura prevista dal nostro legislatore ha rilevanza meramente procedurale ed attiene alla sola fase di liquidazione dell'imposta (8). In essa ciascuna società conserva la piena autonomia soggettiva ai fini iva, sia con riferimento alle operazioni attive effettuate, sia con riferimento al diritto di detrazione dell'iva assolta sugli acquisti. Per contro, la disciplina del soggetto passivo unico d'imposta prevista dall'art. 4, par. 4, secondo periodo della VI Direttiva prevede come suo elemento inderogabile che le singole società del gruppo perdano la loro autonomia soggettiva ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, con la conseguenza che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere tra le società del gruppo non sono soggette ad iva, atteso che le stesse sono considerate come operazioni svolte all'interno di diverse articolazioni di un unico soggetto passivo d'imposta (9).

Ciò chiarito, non è superfluo rammentare in questa sede che è solo in tale contesto normativo di unificazione soggettiva delle varie società del gruppo che si giustifica la limitazione territoriale ai soli soggetti residenti contenuta nell'art. 4, par. 4, secondo periodo della Sesta Direttiva, essendo la stessa fina-

Comitato iva costituisce un obbligo procedurale che gli Stati membri devono rispettare, ove previsto, in quanto lo stesso rappresenta il presupposto procedurale per l'adozione di qualsiasi misura di deroga della VI Direttiva (vedasi: Corte di giustizia, V Sezione, sentenza 8 gennaio 2002, *Metropol*, C-409/99, in *Racc.*, 2002, I-0081). Da ciò discende che qualora la consultazione sia stata omessa, non è consentito alle autorità fiscali nazionali opporre ad un soggetto passivo una disposizione comunitaria di deroga alla VI Direttiva.

(8) Si veda in senso conforme: Circ. min. 28 febbraio 1986, 360711, n. 16; in dottrina: V. Ficari, *Liquidazione congiunta dell'Iva ex art. 73 DPR 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*; in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 156; F. Gallo, *I gruppi d'impresa e il fisco*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997, tomo I, 582; A. Comelli, *Iva comunitaria ed Iva nazionale*, Padova, 2000, 501-502.

(9) L'occasione è opportuna per precisare che la disciplina del soggetto passivo unico d'imposta prevista dall'art. 4, par. 4, secondo periodo della VI Direttiva comporta che l'attività svolta dalle singole società del gruppo venga unitariamente considerata come effettuata da un unico soggetto passivo d'imposta, che coincide generalmente con l'ente o società controllante. Tale soggetto è l'unico ad essere dotato di un numero di identificazione ai fini iva ed è l'unico ad essere legittimato nei confronti dei terzi a ricevere e contabilizzare le fatture passive relative ai beni e servizi acquistati dalle singole società del gruppo e ad emettere le fatture attive relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dalle singole società del gruppo nei confronti dei terzi. Nei rapporti interni, invece, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra le società del gruppo non sono soggette ad iva, atteso che le società del gruppo sono considerate delle mere articolazioni operative di un unico soggetto passivo d'imposta. Sul punto si veda: B.J.M Terra - J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, op. cit., in particolare pp. 51-58.

lizzata unicamente ad evitare i salti d'imposta e le conseguenti distorsioni della concorrenza che potrebbero realizzarsi per effetto della deroga al principio della autonomia soggettiva delle singole società (10).

Una volta assodato che la normativa nazionale non costituisce, ne può costituire, norma di attuazione della disciplina del soggetto passivo unico d'imposta prevista dall'art. 4, par. 4, secondo periodo della Sesta Direttiva, non attuandone il principio fondamentale, è evidente che la limitazione territoriale ai soli soggetti residenti (*rectius*: stabiliti (11)) nello Stato, contenuta in tale di-

(10) Per rendersi conto dei possibili effetti distorsivi che lo schema del soggetto passivo unico d'imposta può comportare se applicato anche a favore di soggetti residenti in un altro Paese membro e, quindi, dei motivi che ne giustificano la limitazione territoriale da parte del legislatore comunitario ai soli soggetti residenti all'interno dello Stato, può essere utile riproporre un esempio proposto di recente da autorevole dottrina (Cfr. Prof. Renè N. van der Paardt, *Su una ipotesi di incompatibilità con il diritto comunitario della nozione di «centro di attività stabile» ai fini Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 12, 2002, 1337-1338). Si considerino due società appartenenti ad un gruppo bancario. La prima, costituita in Germania, rende servizi di cui all'art. 9, n. 2, della Sesta Direttiva (a titolo esemplificativo, servizi di elaborazione dati) ad una seconda società del gruppo stabilita nei Paesi Bassi esercente attività bancaria. A causa dell'inversione della regola generale di territorialità recata dall'art. 9, n. 2 della Sesta Direttiva, tali servizi sarebbero territorialmente rilevanti (*ergo* imponibili) nei Paesi Bassi mediante l'applicazione del *reverse charge* (c.d. autofatturazione). L'iva dovuta nei Paesi Bassi sarebbe totalmente (o parzialmente) indetraibile a causa del *pro rata* generato dai servizi bancari esenti prestati dalla società olandese. Qualora sia la società olandese che la società tedesca operino in uno Stato membro terzo (ad esempio l'Irlanda) tramite dei centri di attività stabile (stabili organizzazioni) e tali centri di attività stabile siano ammessi a partecipare ad un gruppo ai fini Iva in Irlanda, la società tedesca potrebbe rendere i servizi di elaborazione dati al proprio centro di attività stabile in Irlanda (in tal caso, l'iva non sarebbe dovuta data l'unitarietà soggettiva della società tedesca e del proprio centro di attività stabile). Il centro di attività stabile irlandese della società tedesca potrebbe a sua volta rendere tali servizi al centro di attività stabile irlandese della società olandese (su tali servizi l'iva non sarebbe dovuta a causa dell'iva di gruppo) che, a sua volta, potrebbe attribuire tali costi alla casa madre olandese (anche in tal caso, l'iva non sarebbe dovuta data l'unitarietà soggettiva della società olandese e del proprio centro di attività stabile). In buona sostanza ammettere che molteplici centri di attività stabile di soggetti non residenti possano invocare l'applicabilità delle disposizioni nazionali sull'iva di gruppo intesa nel senso di cui all'art. 4, par. 4, secondo periodo della Sesta Direttiva potrebbe legittimare salti d'imposta e, di conseguenza, distorsioni della concorrenza. Tali effetti sarebbero ancora più evidenti qualora società stabilite in Stati membri che non hanno esercitato la facoltà prevista dal citato articolo della Sesta Direttiva operino, per il tramite di centri di attività stabile, in un Paese membro che ha recepito la menzionata disposizione di deroga sulla soggettività passiva delle società del gruppo. Sul punto si veda in senso conforme anche: Terra B.J.M - Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, *op. cit.*, in particolare p. 57, paragrafo denominato «*Tax evasion*».

(11) Invero, come si evince dal confronto delle varie versioni linguistiche della Sesta Direttiva, la traduzione più corretta dell'art. 4, par. 4, secondo periodo della Sesta Direttiva sembrerebbe essere quella di «soggetti stabiliti in uno Stato» e non di «soggetti residenti». A tal proposito deve, tuttavia, osservarsi, per mera completezza di analisi, che il tenore letterale dell'art. 4, par. 4, secondo periodo della Sesta Direttiva non chiarisce se la locuzione «stabiliti nel territorio dello Stato» vada assunta, ai fini della disciplina del soggetto passivo unico d'imposta, come riferita ai soli soggetti aventi la sede nel territorio dello Stato o nel senso più ampio che suole attribuirsi a tale locuzione nell'ambito dell'art. 9 della Sesta Direttiva (recante la disciplina della territorialità delle prestazioni di servizi) ovvero come riferita anche ai

sposizione comunitaria, non può essere invocata dalla Amministrazione finanziaria, sulla base di un malinteso principio di «interpretazione conforme» del diritto nazionale a quello comunitario, per introdurre nell'ordinamento nazionale una limitazione non espressamente prevista dalla normativa nazionale in materia di liquidazione dell'iva di gruppo. A tal proposito, non è superfluo rammentare che mentre al cittadino è consentito invocare a proprio vantaggio le disposizioni della direttiva comunitaria incondizionate, precise e dettagliate, ancorché non recepite nell'ordinamento nazionale (12) (o recepite in modo non

soggetti che, pur avendo la sede in un altro Paese membro, hanno nel territorio dello Stato un centro di attività stabile attraverso cui l'attività viene svolta. A tal riguardo, deve sottolinearsi che la dottrina estera più accreditata sembra propendere per l'interpretazione più restrittiva del termine, in considerazione dei rischi di salti d'imposta che la soluzione più liberale potrebbe comportare per effetto della perdita della soggettività passiva d'imposta delle singole società del gruppo prevista dall'art. 4, par. 4, secondo periodo della Sesta Direttiva. Cfr. Prof. Renè N. van der Paardt, *Su una ipotesi di incompatibilità con il diritto comunitario della nozione di «centro di attività stabile» ai fini Iva*, op. cit., 1336-1337; Terra B.J.M - Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, op. cit.; in particolare pp. 51-58. Sembra, tuttavia, dalle informazioni in nostro possesso, che ben cinque degli otto Stati membri che hanno adottato lo schema del soggetto passivo unico d'imposta hanno optato per la soluzione più liberale, consentendo la partecipazione a tale schema anche ai centri di attività stabile, situati nel territorio dello Stato, di soggetti residenti in altri Paesi membri.

(12) Sulla diretta applicabilità delle direttive comunitarie si veda per la giurisprudenza comunitaria: Corte di giustizia CE, 5 maggio 1979, causa C-148/78; 6 maggio 1982, causa C-8/81; 20 aprile 1993, cause riunite C-71/91 e C-178/91; 20 ottobre 1993, causa C-10/1992, in *Giust. civ.*, 1994, I, 3. Per la giurisprudenza della nostra Corte Costituzionale si veda: sentenza del 18 aprile 1991, n. 168, pubblicata in *Foro it.* 1992, I, 662 con commento di L. Daniele, *Corte Costituzionale e direttive comunitarie*; in *Finanza locale*, 1991, 825 e ss., con nota di F. Tesauro, *Anche per la Corte Costituzionale le direttive comunitarie sono direttamente applicabili* ed in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1992, II, 85-96 con nota di M.C. Fregni, *Sulla diretta applicabilità delle direttive comunitarie nell'ordinamento tributario italiano*. La dottrina giuridica formatasi sul tema dell'«efficacia diretta» delle direttive comunitarie è vastissima. Pertanto, senza alcuna pretesa di completezza e limitando l'attenzione ai soli contributi prodotti dalla dottrina tributaria italiana, si vedano, oltre agli Autori già citati: C. Sacchetto, *L'applicabilità diretta delle direttive fiscali Cee nell'ordinamento italiano*, in *Riv. it. dir. pub. comp.*, 1991, 1096 e ss.; IDEM, *L'immediata applicabilità delle direttive fiscali CEE*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 212 e ss.; P. Braccioni, *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 246 e ss.; G. Casertano, *Riflessioni in merito alla gerarchia delle norme tributarie alla luce della recente evoluzione del diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Rass. trib.*, 1995, n. 3, 441 e ss, specialmente pp. 459-460; A. Comelli, *Iva comunitaria ed Iva nazionale*, Padova, 2002, in particolare pp. 167-198. Più in generale, sul rapporto tra diritto interno (tributario) e diritto comunitario si veda: C. Sacchetto, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *retro*, 2001, n. 1, 3 e ss.; A. Amatucci, *La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. Uckmar, Padova, 2002, 845 e ss.; G. Bizzioli, *Le fonti del diritto comunitario (tributario)*, in AA.VV., *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, coordinato da C. Sacchetto e L. Alemanno, Milano, 2002, 27-48; R. Pisano *Il rapporto tra norme interne, diritto convenzionale e diritto comunitario*, in *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, a cura di Uckmar e Garbarino; Milano, 1995, 411 e ss. Per un prospettiva paneuropea: G. Casado Ollero, *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, I, 825-862, spec. p. 829.

conforme, come nel caso in esame) non altrettanto è concesso all'Autorità fiscale, alla quale non è permesso, come precisato dalla Corte di Giustizia Europea (13), invocare, a danno del privato contribuente, il principio dell'efficacia diretta o dell'«interpretazione conforme al diritto comunitario» per introdurre limitazioni (alla portata delle singole fattispecie) ulteriori e diverse rispetto a quelle espressamente previste dalla normativa nazionale (vedi Corte di giustizia Europea, sentenza 26/2/86, C- 152/84, caso *Marshall*, in «Racc.», 1986, I-749; sentenza 14/7/94, C- 91/92, caso *Faccini Dori*, in «Racc.», 1994, I-3357) (14).

(13) Cfr. Corte di giustizia CE, 8 ottobre 1987, n. 80/86, in *Giust. civ.*, 1989, I, 3, con nota di R. Baratta, *Inopponibilità ai singoli di direttive non tempestivamente attuate e loro rilevanza nell'interpretazione del diritto nazionale*. Sul punto si veda anche: Corte di giustizia CE, sentenza del 5 aprile 1979, causa 148/78, in *Racc.*, 1979, 1641 e 1642 e in *Foro pad.*, 1979, IV, 97 e ss., con nota di F. Capelli, *Direttive comunitarie e normativa penale degli Stati membri*. In dottrina, diffusamente sulla questione cfr. F. Toriello, *I principi generali del diritto comunitario*, Milano, 2000, in particolare paragrafo 2.5, *I soggetti legittimati ad invocare le direttive non attuate ed i soggetti nei cui confronti esse possono essere invocate*, 192 e ss.; R. Baratta, *Norme contenute in direttive comunitarie inattuata e loro opponibilità ai singoli*, in *Riv. dir. int.*, 1989, 252 e ss. Nella dottrina tributaria, tale aspetto è ben evidenziato da: P. Centore, *Le norme di diritto comunitario*, in *Corr. trib.*, n. 4, 2001, 291-292, L. Carpentieri - R. Lupi - D. Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, 42, i quali affermano che «l'efficacia diretta e verticale dello Stato non può opporre la mancata transposizione della direttiva derivante dal suo inadempimento; d'altro lato, lo stesso Stato non può far valere, nei confronti del singolo, un obbligo del singolo sancito dalla direttiva non trasposta, poiché la direttiva non può, per sua natura, imporre obblighi in capo ai singoli» (cfr. in tal senso Corte di giustizia europea, 26 settembre 1996, C-168/95, in *Racc.*, I-4705, punto 36).

(14) In altri termini, di fronte ad una normativa nazionale che non ha recepito né il principio fondamentale contenuto nell'art. 4, par. 4, secondo periodo della Sesta Direttiva né la limitazione territoriale ai soli soggetti residenti in esso contenuta - l'Amministrazione finanziaria non può invocare a discapito di un privato contribuente la diretta applicabilità della disposizione comunitaria non attuata (o attuata in modo non conforme), né può aggirare tale preclusione mediante l'espedito della c.d. «interpretazione conforme» della normativa nazionale a quella comunitaria. Così facendo, infatti, lo Stato si avvantaggerebbe, a discapito dei propri amministrati, del c.d. «effetto indiretto» delle direttive non attuate, il quale non può che soggiacere agli stessi limiti sanciti dalla giurisprudenza comunitaria in tema di applicabilità diretta delle direttive non attuate da parte di uno Stato inadempiente (cfr. F. Toriello, *I principi generali*, op. cit., 210). Da ciò discende che all'Amministrazione finanziaria non è consentito - in applicazione del principio di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento - invocare, a danno del privato contribuente, il principio dell'«interpretazione conforme al diritto comunitario» per introdurre (surrettiziamente) limitazioni (alla portata delle singole fattispecie) ulteriori e diverse rispetto a quelle espressamente previste dalla legge nazionale. Per l'applicazione di tale principio in materia di attuazione della Sesta Direttiva CEE, recante la disciplina comune dell'imposta sul valore aggiunto, si vedano, anche per ulteriori richiami giurisprudenziali, le interessanti considerazioni svolte da: A. Comelli, *Iva comunitaria ed Iva nazionale*, Padova, 2002, 215-217; M. Giorgi, *L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, in *Rass. trib.*, 1999, in part. pp. 321-322; IDEM, *Detrazione Iva ed operazioni esenti*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, in particolare p. 333; S. Confalonieri, *Sulla interpretazione delle esenzioni Iva oggetto dell'art. 13 della sesta direttiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, II, in particolare p. 689.

3. – *Violazione dell'art. 43 del Trattato di Roma istitutivo della Comunità Europea*

Deve inoltre osservarsi che l'interpretazione della Amministrazione finanziaria nella misura in cui pretende di escludere l'applicabilità della procedura Iva di gruppo da parte delle società di capitali italiane controllate da una società con sede in un altro Paese dell'Unione Europea contrasta con l'art. 43 (*ex art. 52*) del Trattato di Roma che disciplina il diritto di stabilimento (15).

Infatti, una tale interpretazione della norma introdurrebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra le società controllate con sede in Italia, a seconda che la loro società capogruppo abbia sede o meno in Italia, con l'effetto di introdurre una *restrizione discriminatoria* al diritto di stabilimento, incompatibile con l'art. 43 del Trattato (16).

Per rendersi conto di ciò basti osservare che mentre le società controllate

(15) A tal riguardo si desidera precisare, in via preliminare, che le considerazioni ivi svolte possono essere invocate solo da parte dei cittadini della Comunità, atteso che il Trattato di Roma garantisce, in linea di principio e salve alcune specifiche deroghe (come, ad esempio, quella concernente la libertà di movimento dei capitali), il rispetto delle c.d. «libertà fondamentali» in esso previste solo nei confronti delle persone (fisiche o giuridiche) aventi la nazionalità di un Paese della Comunità, mentre nessun obbligo sussiste nei confronti dei soggetti aventi la nazionalità di Paesi *extra-UE*. Non esiste, infatti, nel Trattato di Roma un principio generale che imponga alla Comunità, nelle proprie relazioni esterne, di assicurare ai cittadini di Paesi terzi i medesimi benefici che il Trattato assicura ai cittadini della Comunità europea. Si veda sul punto da ultimo: Cass., sez. trib., sent. 8 marzo 2002, n. 3410, pubblicata in *Rass. Trib.*, n. 5, 2002, 1744 e ss., con nota adesiva di P. Pistone, *Reviviscenza del tributo sostituito ove un trattato contro le doppie imposizioni escluda il tributo sostituito: riflessi sul principio di non discriminazione*, 1748 e ss e in *retro*, n. 1, 2002, 100 e ss., con nota adesiva di C. Garbarini, *Portata del principio comunitario di non discriminazione*, 113. Si evidenzia, tuttavia, che in data 21 febbraio 2003, la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, ha adottato una ordinanza (pubblicata in *Giur. trib.*, n. 6, 2002, 538) con cui ha rimesso la questione *sub judice* al Primo Presidente della Corte di Cassazione, per l'eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni Unite. Per la parte che qui interessa, si segnala in particolare che al punto 2.5. dell'ordinanza citata viene posta (a parere di chi scrive, in termini assai poco convincenti) l'ipotesi di un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia europea al fine di stabilire quale sia la corretta interpretazione dell'art. 12 del Trattato CEE, in relazione all'estensione del principio di non discriminazione nei confronti di soggetti residenti in Stati terzi (non comunitari).

(16) Si reputa opportuno precisare che la presente analisi è impostata in termini di *restrizione discriminatoria* al diritto di stabilimento, da ritenersi vietata in base all'art. 43 del Trattato di Roma e non in base all'art. 12 del Trattato, in quanto, come precisato dalla giurisprudenza costante della Corte di giustizia europea, il divieto di discriminazione in base alla nazionalità (o in base a criteri che portano a risultati sostanziali equivalenti, c.d. «discriminazione indiretta») sancito, in via generale, dall'art. 12 del Trattato CE si applica solo in presenza di una discriminazione di trattamento che non ricada nell'ambito di applicazione di altra norma più specifica del Trattato medesimo, come ad esempio quella concernente il «diritto di stabilimento» (cfr. *ex plurimis* Corte di Giustizia Europea, sentenza 30 maggio 1989, causa -305/87, *Commissione/Grecia*, in *Racc.*, I-1461, punti 12 e 13; sentenza 12 aprile 1994, causa C-1/93, *Hulliburton Services*, in *Racc.*, I-1137, punto 12; sentenza 29 aprile 1999, causa C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, in *Racc.*, I-2651, punto 20; sentenza 13 aprile 2000, causa C-251/98, *Baars*, in *Racc.*, I-2787).

con sede in Italia la cui capogruppo è ivi stabilita potrebbero beneficiarie del regime di liquidazione dell'iva di gruppo ed essere quindi ammesse a compensare a livello finanziario i rispettivi crediti e debiti iva, senza dovere soggiacere ai lunghi tempi del rimborso delle eccedenze a credito, tale vantaggio finanziario sarebbe, al contrario, negato alle controllate con sede in Italia di società che abbiano la sede in un altro Stato dell'Unione Europea.

È pacifico che, in questo modo, la controllate italiane di una società capogruppo con sede in Italia disporrebbero di un vantaggio a livello di liquidità, di cui non disporrebbero le società controllate con sede in Italia di società con sede in un altro Paese dell'Unione europea.

Ciò premesso, è convinzione di scrive che l'art. 43 del Trattato di Roma, che disciplina il diritto di stabilimento, osta a che la normativa nazionale in materia di liquidazione dell'iva di gruppo possa legittimamente effettuare una discriminazione di trattamento in relazione alla residenza della società capogruppo comunitaria.

È evidente, infatti, che se la normativa nazionale in materia di liquidazione Iva di gruppo dovesse essere interpretata nel senso proposto dalla Amministrazione finanziaria essa avrebbe l'effetto di dissuadere le società con sede in un altro Stato membro dallo stabilirsi in Italia mediante la costituzione di società controllate, determinando pertanto una ingiustificata restrizione alla libertà di stabilimento in Italia delle società comunitarie (17).

A tal riguardo giova rammentare che l'art. 43 del Trattato di Roma è una disposizione fondamentale del diritto comunitario, che è direttamente applicabi-

(17) Nel caso in esame siamo, quindi, in presenza di una restrizione al diritto di stabilimento avente natura chiaramente discriminatoria (c.d. «ostacolo discriminatorio»). Sulla questione concernente il rapporto tra il principio comunitario di *divieto di discriminazioni* (in base alla nazionalità o a criteri equivalenti) e quello di *divieto di restrizioni* (all'esercizio delle «libertà fondamentali» ed in particolare al diritto di stabilimento) e sulle conseguenze che i diversi modi di intendere il suddetto rapporto hanno in termini di valutazione della compatibilità delle normative nazionali con il diritto comunitario (ed in special modo sulla diversa struttura del giudizio di compatibilità e sulle connesse «cause di giustificazione»), si rinvia - non essendo in questa sede possibile sviluppare adeguatamente l'argomento, per evidenti ragioni di spazio e di economia del discorso - ai seguenti recenti fondamentali contributi: P. Farmer, *The Court's case law on taxation: a castle built on shifting sands?*, in *EC Tax Review*, n. 2, 2003, 75 e ss.; R. Lyal, *Non-discrimination and direct tax in Community law*, in *EC Tax Review*, n. 2, 2003, L. Hinnekens, *The search for the framework conditions of the fundamental EC Treaty principles as applied by the European Court to Member States' direct taxation*, in *Ec Tax Review*, n. 3, 2002, 112 e ss.; IDEM, *The Lankhorst-Hohorst case. The ECJ finds German thin capitalization rules incompatible with freedom of establishment*, in *EC Tax Review*, n. 2, 2003, 90 e ss (in particolare pp. 92-95); G. Bizioli, *Il rapporto tra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: un'applicazione nel recente caso Imperial Chemical Industries*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, III, 323 e ss.; A. Mondini, *I limiti alla deducibilità dei contributi previdenziali versati all'estero tra coerenza fiscale e divieto di discriminazione*, in *Giurisprudenza delle Imposte*, n. 1, 2003, 313 e ss., spec. il paragrafo n. 2 denominato «Discriminazione o restrizione? Gli effetti sui limiti alla sovranità fiscale degli Stati membri...» ed il paragrafo n. 3 denominato «...e sul ruolo delle cause di giustificazione in materia tributaria». In una prospettiva più generale (e non limitata alla materia fiscale), interessanti considerazione sul rapporto tra principio di non discriminazione e principio di non restrizione, nell'ambito del diritto comunitario, sono rinvenibili nella recente monografia di F. Ghera *Il principio di eguaglianza nella costituzione italiana e nel diritto comunitario*, Milano, 2003, 7-137, spec. pp. 106-117.

le negli Stati membri. In forza di questa disposizione, i cittadini di uno Stato membro possono stabilirsi liberamente nel territorio di un altro Stato membro per ivi svolgere un'attività economica (non subordinata) secondo le medesime leggi che lo Stato ospitante prevede per i propri cittadini.

La libertà di stabilimento implica inoltre, per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio della Comunità (18), il diritto di svolgere la loro attività in un altro Stato membro mediante la costituzione di una società controllata, di una succursale o di un'agenzia (vedi sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, in *Racc.*, pag. I-4695, punto 20 e giurisprudenza ivi citata, e 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, in *Racc.*, pag. I-6161, punto 35) (19).

Ammettere che lo Stato membro di stabilimento possa riservare un trattamento diverso alle società controllate ivi stabilite per il solo fatto che la sede della loro società controllante si trova in un altro Stato membro svuoterebbe di contenuto l'art. 43 del Trattato (sentenza Commissione/Francia, in *Racc.*, pag. 73, punto 18).

4. – Rules of reason e violazione del principio di proporzionalità

Affinché il ragionamento sopra svolto non si risolva in una apodittica petizione di principio (20), si deve inoltre evidenziare che nel caso in esame, in cui la procedura iva di gruppo si risolve, come riconosciuto dalla stesso Ministero delle Finanze (21), in un mero fatto a rilevanza procedurale, consistente nella semplificazione della tecnica di liquidazione dell'imposta, ove ciascuna società del gruppo mantiene la propria autonomia soggettiva (e quindi la propria partita iva) sia sul versante della effettuazione delle operazioni attive che sul versante del diritto alla detrazione, non è ravvisabile *ipso facto* alcuna ragione di coerenza interna dell'ordinamento fiscale nazionale o di tutela della pretesa erariale che possa giustificare – anche alla luce del «principio di proporzionalità» elaborato dalla Corte di Giustizia Europea (22) – una discriminazione di trattamento,

(18) È importante ricordare, in questo contesto, che la sede delle società serve a determinare, al pari della cittadinanza delle persone fisiche, il loro collegamento giuridico all'ordinamento di uno Stato (vd. sentenze citate ICI, punto 20 e giurisprudenza ivi citata, e *Saint-Gobain Zn*, punto 36).

(19) Sull'argomento si veda diffusamente: A. Pietrobon, *L'interpretazione della nozione comunitaria di filiale*, Padova, 1990, in particolare p. 120 e ss e 145 e ss.

(20) È ben noto, infatti, che non ogni disparità di trattamento fondata sulla nazionalità (o su criteri equivalenti) è incompatibile con le libertà fondamentali sancite dal Trattato. Infatti, a parte le deroghe al principio di non discriminazione espressamente consentite da specifiche norme del Trattato, la Corte di giustizia europea ha elaborato altre cause di giustificazione di trattamenti discriminatori, comunemente denominate «rules of reason». Si veda sul punto, anche per puntuali richiami bibliografici e giurisprudenziali, l'efficace sintesi contenuta in: F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, 2, Torino, 2002, 317 e ss, nonché gli Autori precedentemente citati in nota 17.

(21) Vedasi: ris. min. 347/2002 e circ. min. n. 16 del 28 febbraio 1986.

(22) In base al principio di proporzionalità, una normativa nazionale, che comporti una restrizione alle libertà fondamentali, per essere compatibile con il diritto comunitario deve essere giustificata dal perseguimento di un fine di interesse generale riconosciuto come rilevante per

da parte della disciplina nazionale, basata sulla residenza dell'«ente o società controllante», essendo manifestamente ininfluyente, ai fini del corretto funzionamento della procedura in esame, che tale soggetto sia o meno residente, una volta che il medesimo, identificatosi ai fini iva nello Stato, sia assoggettato alla normativa interna. A tal riguardo, è la stessa Autorità fiscale a riconoscere, nella risoluzione qui criticata, che per la controllante comunitaria non residente, identificata ai fini iva nel territorio dello Stato italiano mediante la nomina di un rappresentante fiscale e come tale obbligata a presentare la dichiarazione I-va, non esistono «difficoltà di ordine pratico relative all'espletamento materiale degli obblighi tributari» (23).

Nel caso in esame, quindi, si tratterebbe, per ammissione della stessa Autorità fiscale italiana, di una discriminazione soggettiva basata sull'unico elemento della residenza della società controllante, non accettabile in via interpretativa in quanto altrimenti porterebbe ad una conclusione illegittima, per violazione dell'art. 43 (ex art. 52), secondo comma, del Trattato istitutivo della Comunità europea che garantisce il diritto di «libertà di stabilimento» (24).

il diritto comunitario e, allo stesso tempo, non deve essere sproporzionata rispetto allo scopo perseguito e non devono esistere strumenti alternativi per conseguire tale scopo che siano meno restrittivi delle libertà fondamentali (si vedano in tale senso: Corte di giustizia europea, sentenza 26 settembre 2000, causa C-478/98, *Commissione c. Belgio*, punto 41; sentenza 11 luglio 1989, causa 265/87, *Schröder*, in *Racc.*, 1989, 2237, punto 21; sentenza, 15 aprile 1997, causa C-27/95, *Bakers of Nailsea*, in *Racc.*, 1997, I-1847, punto 17; sentenza 17 luglio 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, in *Racc.*, I-1461, punto 44; sentenza del 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-47/96, *Garage Molenheide et aa*, in *Racc.*, I-7281, punti 47-48).

(23) Vedasi pag. 2 della citata risoluzione ove si legge: «Ne consegue che l'impossibilità di fare parte di un 'gruppo' nel senso indicato dall'art. 73 del d.p.r. n. 633 del 1972, per il soggetto non residente, anche se costituito in forma societaria, non è legato tanto a difficoltà di ordine pratico relative all'espletamento materiale degli obblighi tributari, bensì alla mancanza di un presupposto giuridico soggettivo previsto dalla fattispecie normativa».

(24) È importante osservare, al riguardo, che la suddetta discriminazione è già stata ritenuta incompatibile con il diritto di stabilimento dalla Corte di giustizia europea in un recente caso, che presenta forti analogie con quello ivi prospettato (caso *Metallgesellschaft et aa*, cause riunite C-397/98 e C-410/98, sentenza della Corte di giustizia europea, 8 marzo 2001, in *Rass. Trib.*, n. 5, 2001, 1463 e ss.). In tale sentenza la Corte, affrontando la questione della compatibilità con il diritto comunitario della normativa fiscale inglese in materia di tassazione consolidata di gruppo laddove riconosce l'accesso a tale sistema di tassazione solo per i gruppi con a capo una società controllante residente nel Regno Unito, ha statuito che «l'art. 52 del Trattato osta alla possibilità di rifiutare l'applicazione del regime dell'imposizione di gruppo quando la capogruppo non sia stabilita nel Regno Unito». Lo stesso principio è stato, inoltre, ribadito dalla Corte di giustizia europea nella sentenza 12 dicembre 2002, causa C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, pubblicata in *Giur. trib.*, n. 4/2003, 305 e ss. (con nota di L. Barone). In tale pronuncia, la Corte ha ritenuto incompatibile con l'art. 43 del Trattato CE la normativa tedesca in materia di c.d. «thin capitalization», avendo riscontrato che tale normativa si applicava, di fatto, in modo discriminatorio nei confronti delle sole società capogruppo non residenti in Germania, ostacolando, per l'effetto, le società residenti in altri Stati membri dallo stabilirsi in Germania, attraverso la costituzione di società controllate ivi residenti. Si veda per un arguto commento a tale sentenza: L. Hinnekens, *The Lankhorst-Hohorst case. The ECJ finds German thin capitalization rules incompatible with freedom of establishment*, in *EC Tax Review*, n. 2, 2003, 90 e ss; M. Morelli, *Le thin capitalization rules al vaglio della Corte*

Per rendersi conto di ciò basti osservare che, quando la capogruppo è stabilita in un altro Stato membro, la procedura in esame non comporta affatto la rilevanza fiscale di circostanze verificatesi all'estero, poiché le operazioni attive e passive della capogruppo estera sono, ovviamente, solo quelle effettuate in Italia, rilevanti ai fini dell'imposta italiana ed annotate sulla contabilità Iva tenuta dal rappresentante fiscale. Inoltre, le società residenti che trasferiscono debiti di imposta alla capogruppo comunitaria, restano pienamente responsabili in proprio per qualsiasi violazione dovesse essere accertata nei loro confronti e rispondono in solido con l'ente o società controllante dei debiti d'imposta a questa trasferiti e da essa non versati. Nessuna diffidenza è perciò giustificata anche sul piano della riscossione, poiché, ove la società controllante non residente omettesse di versare i debiti d'imposta trasferibile dalle società controllate italiane (ovvero li compensasse con iva non detraibile), il fisco non dovrebbe esperire alcuna attività esattiva all'estero, poiché resterebbe ferma la responsabilità delle società residenti suddette (nonché la responsabilità solidale del rappresentante fiscale, anch'esso residente in Italia) (25). Preoccupazioni esattive sarebbero comunque salvaguardate dall'obbligo di presentare, in caso di compensazione tra debiti e crediti, la fideiussione di cui all'ultimo comma dell'art. 6 del d.m. 13 dicembre 1979. Questo conferma come il legislatore non avesse alcun motivo di discriminare tra controllanti residenti e non residenti, ma registrate in Italia, ed avvalora ulteriormente, sotto un autonomo profilo sistematico, il fondamento di quanto qui sostenuto.

Nel caso di specie, non sussistono neanche ragioni di coerenza interna dell'ordinamento fiscale nazionale o pericoli di salti d'imposta (in linea di principio ipotizzabili nella diversa ipotesi di unificazione soggettiva prevista dall'art. 4, par. 4, secondo periodo, della Sesta Direttiva (26)) che possano giustificare una discriminazione di trattamento basata sulla residenza della società controllante, atteso che ciascuna società partecipante alla liquidazione consolidata dell'iva di gruppo mantiene la propria autonomia soggettiva sotto ogni profilo dell'imposta.

Una volta assodato che non sussistono né ragioni di «tutela della pretesa erariale» né ragioni di «coerenza interna dell'ordinamento fiscale nazionale» che possano giustificare, nel caso di specie, una discriminazione di trattamento, da parte della normativa nazionale, basata sulla residenza degli «enti e società

di Giustizia: la crisi del modello europeo ispiratore della riforma italiana, in *Giur. imp.*, n. 2, 2003, 692 e ss. Per l'affermazione di un analogo principio (i.e. divieto di discriminazione di trattamento tra società controllate residenti nello Stato, in relazione alla residenza della società controllante) si veda, da ultimo, anche il recente caso *X e Y*, Corte di giustizia, CE, sentenza del 21 novembre 2002, causa C-436/00, pubblicata in *Riv. dir. trib.*, III, 2003, 27 e ss. con nota di P. Conci, *Ostacoli fiscali alle libertà fondamentali comunitarie in tema di conferimenti societari transnazionali*, 43 e ss.

(25) A tali considerazioni si aggiunga, inoltre, che il recupero coattivo dei crediti iva da parte dello Stato italiano nell'ambito dell'Unione europea è adeguatamente tutelato anche da una apposita direttiva comunitaria (76/308/CE, così come modificata dalla direttiva 2001/44/CE) che assicura l'obbligo di collaborazione da parte dello Stato membro dove ha sede il soggetto debitore d'imposta. Si veda al riguardo: L. Malinconico, *L'assistenza comunitaria nel recupero coattivo dei crediti*, in *L'iva*, n. 6, 2001, 433 e ss.; M. Basilavecchia, *La cooperazione nella riscossione*, in L. Carpentieri - R. Lupi - D. Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, 120-121

(26) Si rinvia a quanto precisato nella nota 10.

controllanti», diventa inevitabile concludere che la preclusione dell'accesso alla procedura di liquidazione dell'iva di gruppo qualora la controllante sia una società di capitali con sede in un altro Paese dell'Unione europea, si tradurrebbe — ove fosse ritenuta esistente — in una ingiustificata ed inammissibile disparità di trattamento nei confronti delle società comunitarie non residenti rispetto ad una situazione analoga in cui, però, a capo della catena di controllo vi sia un società controllante residente (27).

Alla luce di tali considerazioni, è dato ribadire che la rilevata assenza di ragioni di «coerenza interna dell'ordinamento fiscale nazionale» e «di tutela della pretesa erariale» (già sufficientemente salvaguardate nella procedura dell'iva di gruppo adottata dal nostro legislatore) osta a che la normativa nazionale possa legittimamente escludere l'applicabilità della procedura iva di gruppo qualora la controllante delle società di capitali italiane sia residente in un altro Paese dell'Unione europea, perché in tal caso sarebbe violato anche il «principio di proporzionalità»; principio, secondo cui una misura di diritto interno, soprattutto se motivata dalla necessità di contrastare l'evasione o a prevenire frodi, non deve eccedere i limiti di quanto è strettamente necessario per il raggiungimento del buon funzionamento del sistema comune d'imposta (28).

(27) Al riguardo, si reputa opportuno precisare, in via incidentale, che ove la fattispecie in esame fosse stata analizzata direttamente secondo lo schema di giudizio proprio del principio di non discriminazione in base alla nazionalità (in luogo dell'applicazione dello schema di giudizio proprio del principio di divieto di restrizioni, sopra utilizzato) gli elementi costitutivi dell'esigenza di preservare la «coerenza fiscale interna» del sistema dell'imposta sul valore aggiunto e la «salvaguardia dei controlli fiscali», fin qui considerati come «motivi imperativi di interesse generale» (c.d. *rules of reason*), alla luce dei quali valutare la ricorrenza di valide cause di giustificazione alla restrizione del diritto di stabilimento, sarebbero venuti in rilievo come elementi alla luce dei quali valutare l'effettiva comparabilità delle due situazioni esaminate (i.e. gruppo di società residenti controllate da una società capogruppo anch'essa residente vis-à-vis gruppo di società residenti controllate da una società capogruppo residente in altro Paese della Comunità, ma dotata di rappresentante fiscale ai fini iva in Italia), per dimostrare, quindi, che nel caso di specie tra le due situazioni non ricorreva alcuna sostanziale differenza, ai fini della procedura in esame, idonea a giustificare la discriminazione di trattamento derivante dal mancato riconoscimento del diritto di avvalersi della procedura *de qua* da parte della capogruppo non residente. Per tale approccio metodologico, che tenta di riconciliare lo schema di analisi proprio del «principio di non discriminazione» con quello proprio del «principio di divieto di restrizione», si veda da ultimo: P. Farmer, *The Court's case law on taxation: a castle built on shifting sands?*, in *EC TAX Review*, n. 2, 2003, 75 e ss.; R. Lyal, *Non-discrimination and direct tax in Community law*, in *EC Tax Review*, n. 2, 2003.

(28) Sul principio comunitario di proporzionalità si veda, a livello generale e senza alcuna pretesa di completezza: G. De Burca, *The Principle of Proportionality and its Application in EC Law*; in *Yearbook of European Law* 1993, 105; D.U. Galetta, *Il principio di proporzionalità nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. pub. comp.*; 1993, 837; N. Emiliou, *The Principle of Proportionality in European Law*, London etc., Kluwer, 1996; F. Ghera, *Il principio di eguaglianza nella costituzione italiana e nel diritto comunitario*, Padova, 2003, 114 e ss.. Con specifico riferimento alla struttura del sindacato di proporzionalità in relazione alle misure fiscali restrittive e/o discriminatorie, si rinvia, anche per puntuali richiami bibliografici e giurisprudenziali, a: P. Pistone, *Presunzioni assolute, discrezionalità e principio di proporzionalità in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, 91; IDEM, *The Impact of Community Law on Tax Treaties*, London etc., Kluwer, 2002, 64 e ss.

Il principio di proporzionalità è, infatti, un principio generale del diritto comunitario che, secondo l'insegnamento della Corte di giustizia, deve sempre essere utilizzato come parametro di valutazione della conformità delle norme interne al diritto comunitario. Nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto la Corte ha affermato che «in conformità al principio di proporzionalità, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria» (29).

L'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, contenuta nella Risoluzione n. 347/E del 6 novembre 2002, è, quindi, contraria sia alle norme comunitarie primarie che disciplinano il diritto di stabilimento, sia al fondamentale «principio di proporzionalità» individuato dalla Corte di giustizia europea quale inviolabile principio di giustizia e ragionevolezza, alla stregua del quale deve essere valutata la legittimità di qualunque normativa nazionale che restringa, sia direttamente che indirettamente, l'esercizio delle libertà fondamentali che il Trattato di Roma attribuisce ai cittadini degli Stati membri.

5.- *Violazione della Ottava Direttiva CEE in materia di rimborso Iva ai soggetti non residenti nello Stato*

L'interpretazione della Amministrazione finanziaria - nella misura in cui nega l'applicabilità della procedura iva di gruppo nel caso in cui le società italiane siano controllate da una capogruppo stabilita in un altro Paese dell'Unione Europea - viola anche i principi fissati dalla direttiva n. 79/1072/CEE, pubblicata sulla G.U.C.E. n. 331 del 27 dicembre 1979 (comunemente nota come «Ottava Direttiva»), in materia di rimborsi iva che i Paesi membri devono riconoscere ai soggetti passivi non residenti all'interno dello Stato.

Infatti, se è vero, come da tutti pacificamente riconosciuto (30), che la procedura Iva di gruppo di cui all'art. 73, u.c., del d.p.r. n. 633 del 1972 ha rilevanza meramente procedurale ed attiene alla sola fase di liquidazione dell'imposta, introducendo delle semplificazioni nelle modalità di riscossione e/o rimborso dell'imposta, è immediato concludere che le regole da essa previste devono comunque essere conformi ai principi stabiliti dalla Ottava Direttiva in materia di rimborsi Iva ai soggetti non residenti (31).

(29) Vedi: Corte di giustizia, sentenza 18 dicembre 1997, *Garage Molenheide e altri*, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96. Si veda anche, Corte di giustizia, sentenza 11 giugno 1998, *Société générale des grandes sources*, causa C-361/96; sentenza 29 maggio 1997, *Skipalle*, causa C-63/96; sentenza 16 dicembre 1992, *Commissione contro Repubblica ellenica*, causa C-210/91; sentenza 25 febbraio 1988, *Drexsl*, causa 299/86, sentenza 12 luglio 1988, *Direct Cosmetics e altri*, cause riunite 138 e 139/86; sentenza 4 febbraio 1988, *Commissione contro Regno del Belgio*, causa 391/85; sentenza 10 aprile 1984, *Commissione contro Regno del Belgio*, causa 324/82.

(30) Si vedano i richiami contenuti nella precedente nota 8.

(31) Come noto, infatti, l'art. 17 della Sesta Direttiva CEE disciplina la detrazione ed il rimborso dell'iva, disponendo, in particolare, che il rimborso dell'iva a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti all'interno di un Paese, ma che sono stabiliti in altro Stato mem-

Ai fini che qui rilevano è sufficiente ricordare che l'art. 6 della suddetta direttiva, dispone, tra l'altro, che gli Stati membri non possono imporre ai soggetti passivi di cui all'art. 2, cioè a quelli non residenti all'interno del Paese, ma residenti in un altro Stato membro, alcun altro obbligo diverso da quello previsto dagli artt. 3 e 4 della direttiva medesima. In altri termini, i soggetti passivi comunitari hanno diritto, in sede di richiesta di rimborso dell'iva presso un altro Stato membro rispetto a quello della loro residenza, ad operare con le stesse regole applicabili in tale ultimo Paese (art. 5 citato) ed agli stessi non possono essere imposti ulteriori obblighi oltre a quelli espressamente previsti dalla direttiva (art. 6 citato).

Pertanto, l'interpretazione della Amministrazione finanziaria viola anche il principio della parità di trattamento tra soggetti interni e comunitari stabilito dall'Ottava Direttiva CEE in materia di rimborso dell'iva ai soggetti non residenti.

Risulta evidente, infatti, che negare l'accesso alla procedura di liquidazione dell'iva di gruppo, di cui all'art. 73, u.c., d.p.r. n. 633 del 1972, alle società controllanti residenti in un altro Paese dell'Unione Europea, equivale di fatto ad imporre a tali soggetti condizioni più gravose per l'esercizio del diritto di rimborso dell'Iva (con conseguenti aggravii finanziari) rispetto ai soggetti residenti, ove si consideri che la procedura di cui al citato art. 73 u.c. rappresenta, per la controllante comunitaria non residente, una alternativa concreta alla procedura di rimborso ordinaria.

6. - Conclusioni

Le considerazioni svolte nei paragrafi precedenti evidenziano che la posizione espressa dalla Amministrazione finanziaria nella risoluzione in rassegna, che nega l'applicabilità della procedura di liquidazione dell'iva di gruppo nel caso in cui le società di capitali italiane siano controllate da una capogruppo avente la sede in un altro Paese dell'Unione europea, risulta viziata in radice da un errato inquadramento giuridico del rapporto esistente tra la normativa nazionale che disciplina la procedura in esame (art. 73, u.c., d.p.r. n. 633 del 1972 e d.m. 13 dicembre 1979, n. 11065) e la disciplina del soggetto passivo unico d'imposta recata dall'art. 4, par. 4, secondo periodo della Sesta Direttiva.

Tale fraintendimento ha determinato, inoltre, che l'Amministrazione finanziaria abbia completamente ommesso di considerare i profili di incompatibilità della propria tesi interpretativa con le norme di diritto comunitario primario e secondario. In particolare, l'Amministrazione sembra aver del tutto trascurato i diversi profili che rendono la suddetta tesi non compatibile con il contenuto del diritto di stabilimento sancito dall'art. 43 del Trattato di Roma (ex art. 52) e con il «principio di proporzionalità», individuato dalla Corte di giustizia europea quale inviolabile principio di giustizia e ragionevolezza, alla stregua del quale deve essere valutata la legittimità di qualunque normativa nazionale da cui derivino, sia direttamente che indirettamente, possibili restri-

bro, debba essere effettuato con le modalità di applicazione stabilite dalla citata direttiva 79/1072/CEE (Ottava Direttiva del Consiglio).

zioni all'esercizio delle libertà fondamentali che il Trattato di Roma attribuisce ai cittadini degli Stati membri.

Inoltre, nella risoluzione in rassegna l'Amministrazione finanziaria ha ommesso di considerare la (in)compatibilità della propria tesi con i principi fissati dall'Ottava Direttiva CEE in materia di rimborsi iva che ciascun Stato membro deve riconoscere ai soggetti residenti negli altri Stati membri.

Conclusivamente, non può che auspicarsi che l'Amministrazione finanziaria voglia rivedere al più presto la propria posizione sull'argomento, riesaminando *ex professo* la questione (32).

dott. GIUSEPPE GARGIULO
Dottore commercialista in Roma

(32) A tal riguardo, si segnala che sulla questione in esame ha avuto modo di pronunciarsi, recentemente, anche la Commissione Tributaria Provinciale di Roma, sezione 29, sentenza n. 27/29/03, depositata in data 19 febbraio 2003 (non ancora pubblicata), la quale ha espressamente negato validità alla tesi dell'Ufficio, secondo cui non sarebbe consentito applicare la procedura di liquidazione iva di gruppo qualora le società di capitali italiane siano controllate da una società capogruppo non residente, avente sede in un altro Paese dell'Unione europea (e segnatamente in Olanda) ed operante in Italia tramite un rappresentante fiscale ai fini iva nominato *ex art. 17 del d.p.r. n. 633 del 1972*. In particolare, la Commissione ha ritenuto, sotto il profilo del diritto comunitario, che l'illegittimità della tesi avanzata dalla Amministrazione finanziaria possa «rinvenirsi nella violazione delle norme comunitarie [...] che tutelano il pari trattamento tra imprese residenti e quelle comunitarie non residenti e che sanciscono il divieto di assoggettare i soggetti passivi non residenti a condizioni più gravose per l'esercizio del diritto al rimborso».