

I chiarimenti contenuti nella risposta ad interpello n. 57/2023 dell'Agenzia delle entrate

06901

06901

La stabile organizzazione qualifica la cessione ai fini Iva

Pagine a cura
DI FRANCO RICCA

Ai fini Iva, la vendita di beni tra la società tedesca e l'acquirente italiano, il quale provvede a ritirare direttamente i beni in Germania e a trasferirli in Italia, se vi prende parte la stabile organizzazione nazionale del fornitore non è una cessione intracomunitaria, bensì una cessione interna, preceduta da un acquisto intracomunitario imputabile alla branch. Di conseguenza, l'Iva non può essere assolta dal cessionario con il meccanismo dell'inversione contabile, ma deve essere addebitata dalla stabile organizzazione. E' quanto si ricava dalla risposta dell'agenzia delle entrate n. 57/2023, che ribadisce un precedente parere reso allo stesso interpellante, proponendo un'interpretazione che parrebbe trascendere la portata delle disposizioni in materia di debitore dell'Iva.

La posizione della stabile organizzazione. Nel sistema dell'Iva, la stabile organizzazione nel territorio dello stato di un soggetto passivo stabilito all'estero, sul piano sostanziale, è considerata essa stessa un soggetto passivo residente, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute (art. 7, comma 1, lett. d, dpr 633/72), nonché un centro di imputazione territoriale delle prestazioni di servizi rese o ricevute (art. 7-ter, comma 1).

Sul piano procedurale, la stabile organizzazione assume inoltre il ruolo di debitore dell'Iva, oltre che per le proprie operazioni, anche in relazione alle operazioni poste in essere nel territorio dello stato direttamente dalla casa madre estera. Quest'ultima situazione (ossia l'assunzione del ruolo di debitore "per conto" della casa madre), in base alla normativa nazionale e unionale, si verifica in due casi:

a) quando il destinatario dell'operazione effettuata in Italia dalla casa madre estera non è un soggetto passivo sta-

bilito in Italia (ma è un soggetto passivo estero oppure un privato consumatore)

b) quando la stabile organizzazione "partecipa", nel senso di cui appresso, alla realizzazione dell'operazione effettuata in Italia dalla casa madre estera, chiunque sia il cessionario o committente.

Mentre il primo caso è chiaro, il secondo è più complesso, anche perché si fonda su un concetto, quello di "partecipazione", suscettibile di differenti valutazioni.

La norma di riferimento è l'art. 192-bis della direttiva Iva, secondo cui il soggetto estero che dispone di una stabile organizzazione nel luogo in cui è dovuta l'imposta, ai fini della individuazione del debitore dell'imposta, si considera soggetto passivo "non stabilito" qualora abbia effettuato in tale luogo un'operazione imponibile senza la partecipazione della stabile organizzazione. Se ne desume che, al contrario, se la stabile organizzazione partecipa all'operazione, la casa madre estera deve considerarsi, ai detti fini, come soggetto passivo stabilito.

Al riguardo, l'art. 53 del regolamento Ue n. 282/2011 chiarisce che, ai fini del citato art. 192-bis, vi è partecipazione quando il soggetto estero abbia utilizzato i mezzi umani o tecnici della stabile organizzazione per operazioni inerenti alla realizzazione dell'operazione, prima o durante la realizzazione stessa (primo comma); non rilevano, a tale scopo, i mezzi utilizzati solo per funzioni di supporto amministrativo come la contabilità, la fatturazione, il recupero di crediti (secondo comma); se viene comunque emessa fattura con il numero Iva della stabile organizzazione, si considera, salvo prova contraria, che essa abbia partecipato all'operazione (terzo comma).

In definitiva, qualora la stabile organizzazione partecipi, nel senso di cui sopra, all'operazione effettuata dal soggetto estero, essa assume i relativi obblighi d'imposta, per cui

sarà tenuta ad addebitare il tributo nei modi ordinari, chiunque sia il destinatario dell'operazione (fatte ovviamente salve le speciali previsioni sul c.d. reverse charge "interno").

Premesso che mancano, ad oggi, contributi giurisprudenziali in ordine all'esplicazione del concetto di partecipazione con riferimento a casi concreti, occorre evidenziare che la sfera di applicazione delle disposizioni dell'art. 192-bis è circoscritta alle operazioni effettuate dal soggetto estero nel territorio dello stato. Di conseguenza, tali disposizioni non possono trovare ingresso qualora l'operazione posta in essere dal soggetto estero non sia localizzata nel territorio dello stato, come ad esempio nel caso in cui questi ponga in essere, dal proprio paese, una cessione intracomunitaria nei confronti di un soggetto passivo: in tal caso, gli obblighi d'imposta nel territorio nazionale si ricollegano all'acquisto intracomunitario effettuato dal cessionario, sicché è del tutto irrilevante l'eventuale presenza di una stabile organizzazione del cedente, che non effettua alcuna operazione nel territorio stesso.

Va infine ricordato che, in base all'art. 54 del citato regolamento n. 282/2011, nel caso in cui l'imposta risulti dovuta nel luogo in cui la casa madre ha la propria sede, essa è debitrice dell'imposta anche qualora l'operazione sia stata realizzata, in tutto o in parte, dalla stabile organizzazione: così, ad esempio, se una stabile organizzazione fornisce una prestazione generica ad un'impresa italiana, paese nel quale ha sede la propria casa madre, quest'ultima è comunque debitrice dell'imposta.

La risposta dell'agenzia sulle forniture intracomunitarie. Venendo alla risposta n. 57/2013 dell'Agenzia, il caso rappresentato era quello di una società con sede in Germania e stabile organizzazione in Italia che effettua, nei confronti di soggetti passivi



italiani, cessioni di beni che sono trasferiti direttamente dalla propria sede al domicilio dei clienti in Italia, a volte con trasporto a cura degli stessi clienti.

Poiché la stabile organizzazione interviene nella negoziazione e conclusione dei contratti, svolgendo anche alcune attività di pre e post vendita, la società chiedeva di conoscere gli effetti di questo coinvolgimento sull'articolazione dell'operazione e sui conseguenti adempimenti.

Al riguardo, l'agenzia ricorda anzitutto che "lo svolgimento di meri compiti di supporto amministrativo non è sufficiente per considerare integrato il requisito dell'intervento della stabile organizzazione nella fornitura dei beni, né è determinante "la circostanza che la stabile organizzazione stipuli contratti in nome e per conto della capogruppo o si occupi del marketing e dei rapporti con i clienti". L'intervento della stabile organizzazione nell'operazione commerciale deve essere valutato in concreto, caso per caso. Ciò premesso, poiché la società rappresenta come le attività poste in essere dalla stabile organizzazione siano connaturate da carattere di particolare complessità, soprattutto in relazione alle fasi propedeutiche alla fornitura dei beni, consistenti nella negoziazione dei contratti e dei connessi contenuti tecnici, influenti sulla definizione delle caratteristiche del prodotto fornito dalla casa madre, "il contributo della stabile organizzazione sembrerebbe essere rilevante per la determinazione concreta della qualità, della struttura e della funzionalità del prodotto fornito dal-

la casa madre." Nelle circostanze date, quindi, "sembrerebbe che la stabile organizzazione intervenga concretamente nelle operazioni, svolgendo un ruolo qualitativamente qualificante ed operando con un rilevante grado di autonomia dalla casa madre".

Posto ciò, l'agenzia esprime l'avviso che, sussistendo nella fattispecie la condizione della partecipazione della stabile organizzazione alla transazione, questa effettuerà un acquisto intracomunitario nei confronti della casa madre, a nulla rilevando il fatto che il trasporto dei beni sia curato dall'acquirente finale, e adempirà agli obblighi di imposta mediante il meccanismo del reverse charge. La stessa stabile organizzazione effettuerà poi una cessione domestica nei confronti dell'acquirente finale nazionale, addebitando l'imposta in rivalsa. Laddove invece non sussistesse, nel caso concreto, la condizione della partecipazione della stabile organizzazione alla transazione, si verificherebbe un acquisto intracomunitario, con controparte la casa madre, posto in essere dall'acquirente finale nazionale; in tal caso, quest'ultimo sarebbe tenuto ad adempiere agli obblighi di imposta mediante il meccanismo del reverse charge. Non appare invece condivisibile, conclude l'agenzia, l'ipotesi di interposizione di un rappresentante fiscale, peraltro costituito dalla medesima stabile organizzazione.

La soluzione dell'agenzia non appare convincente. Le disposizioni dell'articolo 192-bis della direttiva, collocate nel contesto delle norme concernenti la determinazione degli

obblighi dei soggetti passivi e l'individuazione del debitore dell'imposta dovuta sulle operazioni imponibili effettuate nel territorio dello stato, possono trovare applicazione allorché sussista, appunto, un'operazione imponibile effettuata dal soggetto estero, mentre non possono costituire esse stesse il fondamento per individuare l'operazione imponibile. Questo è ciò che emerge, invece, dall'interpretazione dell'agenzia, che dalla (ritenuta) partecipazione della stabile organizzazione desume che il trasferimento dei beni dalla Germania all'Italia non configuri una cessione intracomunitaria tra la società tedesca e i propri clienti italiani ed un corrispondente acquisto intracomunitario da parte di quest'ultimi, bensì una cessione intracomunitaria "per assimilazione" (ossia un c.d. trasferimento a se stessi) tra la società e la propria stabile organizzazione italiana ed un corrispondente acquisto intracomunitario da parte di quest'ultima, con una conseguente, successiva, cessione ai clienti italiani quando i beni si trovano già nel territorio nazionale.

Non si vuole certo dire che una siffatta ricostruzione non possa ammettersi, ma che non possa fondarsi sulle disposizioni dell'art. 192-bis, dovendo invece poggiare sulla valutazione degli elementi costitutivi della cessione intracomunitaria; elementi che, peraltro, nella fattispecie parrebbero indicare che tale operazione sia effettivamente intervenuta tra la società tedesca e i propri clienti italiani, perlomeno nei casi in cui sono questi ultimi a ritirare i beni in Germania e a trasportarli in Italia.

— © Riproduzione riservata — ■

Il parere delle Entrate

Se la stabile organizzazione italiana partecipa ad una fornitura intracomunitaria di beni dalla propria casa madre in un altro paese Ue ad un cessionario soggetto passivo in Italia, si realizzano:

- un trasferimento assimilato ad una cessione intraUe tra la casa madre e la stabile organizzazione
- un acquisto intracomunitario in Italia da parte della stabile organizzazione
- una cessione interna al territorio italiano tra la stabile organizzazione e l'acquirente soggetto passivo, da assoggettare all'Iva con la rivalsa