

Dichiarazione separata delle operazioni proprie e di quelle imputabili alla casa madre

Branch, attività distinte nei conti

I diversi ruoli che la stabile organizzazione riveste riguardo all'applicazione dell'Iva esigono la distinta contabilizzazione e dichiarazione delle operazioni proprie e di quelle imputabili alla casa madre, ancorché non vi siano disposizioni normative in tal senso. Questa esigenza, funzionale alla corretta detrazione dell'imposta, deve essere coordinata con il principio dell'unicità della posizione Iva del soggetto passivo, da cui discende che, essendo la stabile organizzazione nazionale una mera articolazione della casa madre estera, con la quale costituisce un unico soggetto giuridico, tutte le operazioni e gli adempimenti nel territorio dello stato, quale che sia l'entità interna cui sono riferibili, faranno capo ad un solo numero identificativo Iva.

Si rammenta che il principio è stato espresso dalla Corte di giustizia Ue nella sentenza 16 luglio 2009, causa C-244/08, che ha sostanzialmente censurato la normativa italiana, che all'epoca non consentiva al soggetto estero che avesse effettuato acquisti in Italia di recuperare la relativa Iva esercitando la detrazione tramite la stabile organizzazione, ma prevedeva che il recupero potesse avvenire esclusivamente attraverso la procedura di rimborso diretto (ora regolata dalla direttiva 9/2008). Adequando alla sentenza, il dl n. 135/2009 ha modificato la legge nazionale prevedendo che:

- il soggetto estero non può identificarsi in Italia mediante rappresentante fiscale oppure direttamente, se dispone di una stabile organizzazione nel territorio nazionale

- la presenza della stabile organizzazione è ostativa al rimborso diretto.

Di conseguenza, le operazioni attive e passive poste

in essere direttamente dal soggetto estero, ai fini dell'esercizio dei diritti e dell'adempimento degli obblighi sul territorio nazionale, possono/devono essere "veicolate" dalla posizione Iva della stabile organizzazione, così come le operazioni proprie della stabile. Dopo questa modifica, l'agenzia ha dovuto rivedere la prassi precedente, tra cui la risoluzione n. 327/2008, riconoscendo che la stabile organizzazione in Italia di una società comunitaria ha il diritto di utilizzare il credito Iva relativo alle operazioni effettuate con la partita Iva di identificazione diretta poi cessata. La risoluzione rammenta poi "che qualora l'attività svolta dalla società comunitaria con identificazione diretta sia esente o, comunque, con limitato diritto alla detrazione, l'Iva relativa agli acquisti di beni e/o servizi, territorialmente rilevanti in Italia, effettuati dalla stessa, concorreranno nella liquidazione Iva della stabile organizzazione nel rispetto delle prescrizioni di cui agli articoli 19 e 19-bis del dpr n. 633 del 1972". Quest'ultimo passaggio accenna al tema del corretto esercizio del diritto alla detrazione da parte del soggetto passivo che sia titolare di posizioni Iva anche in stati membri diversi da quello nel quale è stabilito, con riferimento al principio dell'inerenza, ossia del "nesso diretto e immediato" tra gli acquisti di beni e servizi e lo svolgimento di un'attività dalla quale derivino operazioni con diritto alla detrazione.

Nella circolare n. 37/2011, l'agenzia delle entrate ha osservato che, poiché nella gestione Iva della stabile organizzazione confluiscono sia le operazioni proprie sia quelle "veicolate" per conto della casa madre, si rende necessario contabilizzare in modo distin-

- le operazioni imputabili alla stabile organizzazione, ossia quelle che essa stessa realizza e quelle alle quali "partecipa" (nel senso descritto nella pagina precedente), per le quali assume la veste di debitore dell'imposta, rispettivamente, in proprio e per conto della casa madre

- le operazioni imputabili esclusivamente alla casa madre, per le quali la stabile organizzazione esercita i diritti ed adempie gli obblighi Iva in rappresentanza necessaria.

Tale distinzione, precisa la circolare, non risponde a mere esigenze di rappresentazione contabile, ma è funzionale alla corretta determinazione dell'Iva detraibile in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati e a quelli veicolati dalla stabile organizzazione.

Al riguardo, va osservato che, secondo quanto previsto dall'art. 169, lett. a), della direttiva e, nella normativa nazionale, dall'art. 19, comma 3, lett. b) del dpr 633/72, il soggetto passivo ha diritto alla detrazione dell'Iva dovuta o assolta nello stato membro in cui è stabilito nella misura in cui effettua operazioni che conferiscono tale diritto, anche se tali operazioni sono effettuate al di fuori di detto stato membro.

Pertanto, qualora il soggetto passivo stabilito in un altro paese Ue effettui acquisti in Italia, egli ha diritto, nella stessa misura, ad ottenere il rimborso dell'imposta quivi assolta o dovuta (fatte salve le ipotesi di indetraibilità oggettiva); ciò a condizione che, nel periodo di riferimento, non avesse in Italia una stabile organizzazione dalla quale siano effettuate operazioni attive, né vi abbia effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi (eccettuate alcune operazioni non imponibili e le operazioni soggette all'inversione contabile).



Se dette condizioni non sono soddisfatte, il soggetto passivo estero, dovendo necessariamente identificarsi ai fini Iva in Italia (in quanto vi effettua operazioni attive), può recuperare l'imposta quivi dovuta o assolta, anziché mediante il rimborso diretto, attraverso l'ordinario istituto della detrazione, secondo la disciplina generale.

Inoltre, poiché il soggetto effettua operazioni attive sia nel paese Ue in cui è stabilito sia in Italia, potendo gli acquisti effettuati in Italia ricollegarsi, in tutto o in parte, alle operazioni effettuate nel paese di stabilimento (e viceversa), sorge l'esigenza di distinguere gli acquisti in funzione della destinazione, onde verificare se e in quale misura compete il diritto alla detrazione dell'imposta ad essi relativa.

Qualora, poi, le operazioni attive effettuate dal soggetto estero e/o dalla sua stabile organizzazione comportino l'applicazione del meccanismo del prorata di detrazione, si porrà la complessa questione di come determinare tale prorata, su cui si rinvia sentenza della Corte di giustizia 12 settembre 2013, C-388/11.

La necessità, evidenziata dalla circolare, di separare la fatturazione attiva, sottende che:

a) per gli acquisti inerenti alle operazioni attive proprie della stabile organizzazione, il diritto alla detrazione e l'entità dell'imposta detraibile devono essere determinati in funzione della natura di tali operazioni

b) per gli acquisti inerenti invece alle operazioni attive della casa madre, che la stabile organizzazione si limita a veicolare in veste di debitore, come pure per gli eventuali acquisti del soggetto estero non riferibili a sue operazioni territorialmente rilevanti in Italia, comunque transitati dalla stabile organizzazione, il diritto alla detrazione e l'entità dell'imposta detraibile devono essere determinati in relazione alla situazione del soggetto estero nel paese membro in cui è stabilito; occorre però tenere conto anche della normativa nazionale, sia in ordine ad eventuali limitazioni oggettive (es. spese per autoveicoli, spese di rappresentanza) che, in generale, al trattamento previsto per quel tipo di operazioni.

L'esigenza di contabilizzare distintamente le opera-

zioni, osserva ancora la circolare n. 37/2011, sussiste anche in relazione all'ipotesi considerata dall'art. 54 del regolamento Ue n. 282/2011, vale a dire quando il soggetto passivo stabilito in Italia assolve gli obblighi d'imposta in relazione alle operazioni territorialmente rilevanti poste in essere attraverso la propria stabile organizzazione all'estero. Ciò dovrebbe significare che queste operazioni, generate dalla stabile organizzazione, confluiscono in una sorta di "gestione separata" del soggetto passivo, il quale dovrà, ai fini del diritto alla detrazione, valutarle autonomamente e distintamente da quelle proprie.

Le istruzioni di compilazione della dichiarazione annuale, in merito alla separazione contabile delle operazioni effettuate dalla stabile organizzazione rispetto a quelle da essa semplicemente veicolate per conto della casa madre estera, precisano che le due tipologie di operazioni dovranno essere riportate in distinti moduli dell'unica dichiarazione presentata dalla stabile organizzazione, secondo lo schema riportato in questa pagina.

— © Riproduzione riservata — ■

Così la dichiarazione Iva

06901

06901

Operazioni attive effettuate dalla stabile organizzazione (SO)	La SO è tenuta agli adempimenti relativi alle proprie operazioni, in quanto debitore dell'imposta	Quadro VE, modulo 1
Operazioni attive realizzate dal soggetto estero con la partecipazione della SO	La SO è tenuta agli adempimenti in quanto assume il ruolo di debitore dell'imposta	Quadro VE, modulo 1 (*)
Operazioni attive realizzate dal soggetto estero senza la partecipazione della SO	Se il cessionario/committente è un soggetto passivo estero oppure un privato, gli obblighi d'imposta sono a carico della SO (**)	Quadro VE, modulo 2
SO destinataria di operazioni che riceve e utilizza in proprio	La SO adempie gli obblighi ed esercita i diritti in proprio	Quadri VJ e VF, modulo 1
Acquisti di beni e/o servizi in Italia, utilizzati direttamente dal soggetto estero	Il soggetto estero dovrà adempiere gli obblighi e potrà esercitare i diritti attraverso la SO	Quadri VJ e VF, modulo 2

(*) La soluzione, desumibile dalla circolare n. 37/2011 e dalle istruzioni della dichiarazione appare però dubbia, in ragione del fatto che le operazioni sono effettuate dal soggetto estero e che la SO assume solo il ruolo di debitore dell'imposta

(**) Se il cessionario/committente è un soggetto passivo stabilito, l'imposta è dovuta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile. In questo caso, le operazioni non devono figurare nella dichiarazione della SO