

L'interpretazione estensiva dell'Agenzia delle entrate in materia di stabile organizzazione

DS6901

DS6901

Cessioni intraUe, la branch è candidata come debitrice Iva

*Pagina a cura
di FRANCO RICCA*

Cessioni intracomunitarie verso l'Italia a rischio "dirottamento" se c'è una stabile organizzazione del fornitore che collabora all'operazione: secondo l'Agenzia delle entrate, anche se i beni sono inviati direttamente dal fornitore al proprio cliente, l'acquisto intracomunitario non va imputato a quest'ultimo, bensì alla branch, che dovrà poi fatturare la cessione interna addebitando l'Iva. Questi gli effetti della lettura estensiva delle disposizioni dell'art. 192-bis della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (direttiva Iva) che l'Agenzia ha fornito in diverse occasioni. Una lettura che sembra però travalicare il contesto e le finalità di dette disposizioni, che riguardano esclusivamente l'individuazione del debitore dell'imposta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi imponibili effettuate nel territorio nazionale da un soggetto passivo non residente.

Il ruolo della stabile organizzazione. Nel sistema dell'Iva, la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto passivo stabilito all'estero è assimilata a un soggetto passivo residente, limitatamente alle operazioni da essa stessa rese o ricevute (art. 7, comma 1, lett. d, dpr 26 ottobre 1972, n. 633). Sul piano procedurale, la stabile organizzazione assume inoltre il ruolo di debitore dell'Iva, oltre che, naturalmente, per le proprie operazioni, anche in relazione alle operazioni poste in essere nel territorio dello Stato direttamente dalla casa madre estera. Quest'ultima situazione, in base alla normativa nazionale e unionale, si verifica:

a) quando il destinatario dell'operazione effettuata in Italia dalla casa madre estera non è un soggetto passivo ivi stabilito, ma è un soggetto passivo estero oppure un privato consumatore

b) quando la stabile organizzazione "partecipa", nel senso di cui appresso, alla cessione o

alla prestazione effettuata in Italia dalla casa madre estera, chiunque sia il cessionario o committente.

Mentre l'ipotesi sub a) non presenta particolari problemi, più complessa è quella sub b).

La norma di riferimento è il citato 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 una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile senza la partecipazione della stabile organizzazione. Il significato di questa contorta disposizione, desumibile dalla sua lettura a contrariis, è che se la stabile organizzazione partecipa alla cessione o prestazione della casa madre estera, quest'ultima deve considerarsi, ai fini dell'individuazione del debitore dell'imposta, un soggetto passivo stabilito, sicché dovrà assolvere i relativi obblighi sul territorio nazionale, ovviamente per il tramite della propria branch.

L'art. 53 del regolamento Ue n. 282 del 15 marzo 2011 chiarisce che, agli effetti del predetto 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 della cessione di beni o della prestazione di servizi, prima o durante la realizzazione di tale cessione o prestazione (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); tuttavia, se viene emessa fattura con il numero Iva della stabile organizzazione, si considera, salvo prova contraria, che essa abbia partecipato all'operazione (terzo comma). In sostanza, qualora la stabile organizzazione in Italia partecipi, nel senso di cui sopra, alla cessione di beni o alla prestazione di servizi effettuata dal soggetto estero nel no-

stro territorio, essa assume i relativi obblighi d'imposta, per cui sarà tenuta ad addebitare il tributo nei modi ordinari, chiunque sia il destinatario dell'operazione.

Tralasciando, poiché irrilevante ai nostri fini, l'art. 54 del regolamento n. 282/2011, va rilevato che, a oggi, non constano contributi interpretativi della Corte di giustizia Ue, né in merito alla portata dell'art. 192-bis, né sulla all'esplicazione del concetto di partecipazione. Invero, l'art. 192-bis è richiamato nella quarta questione trattata dalla Corte di giustizia Ue nella sentenza 13 giugno 2024, C-533/22, che tuttavia attiene alla valutazione dell'esistenza o meno di una stabile organizzazione. Ciò detto, si deve sottolineare che l'area di applicazione della disposizione è chiaramente circoscritta alle "cessioni di beni" e alle "prestazioni di servizi" effettuate dal soggetto estero nel territorio dello Stato. Se ne deduce che essa non può trovare ingresso (né ve ne sarebbe necessità alcuna) qualora l'operazione posta in essere dal soggetto estero non sia localizzata nel territorio dello Stato, come per esempio nel caso in cui questi ponga in essere, nel proprio paese Ue, una cessione intracomunitaria nei confronti di un soggetto assoggettato al pagamento dell'Iva sugli acquisti intracomunitari: in tal caso, gli obblighi d'imposta nel territorio nazionale si ricollegano infatti all'acquisto intracomunitario effettuato dal cessionario, sicché è del tutto irrilevante l'eventuale presenza di una stabile organizzazione del cedente.

L'interpretazione dell'Agenzia. L'Agenzia delle entrate la pensa però in modo diverso. Essa sostiene infatti che la stabile organizzazione in Italia che partecipa alle cessioni intracomunitarie poste in essere dalla casa madre nei confronti dei propri clienti italiani, assume il ruolo di debitore dell'imposta relativa all'acquisto intracomunitario, con la conseguenza che il cliente non realizza un acquisto intracomunitario.



rio per il quale sarebbe tenuto ad assolvere l'imposta, ma si troverà nella posizione di destinatario della cessione di beni effettuata nel territorio nazionale dalla branch in logica conseguenza dell'acquisto intracomunitario da essa realizzato. La tesi è stata ribadita, con ulteriori argomentazioni, nella recente risposta a interpello n. 64 del 4 marzo 2025.

Il caso riguardava la società tedesca Alfa che effettua cessioni intracomunitarie di macchinari medicali nei confronti della società italiana Delta, da essa controllata indirettamente, la quale a sua volta rivende i beni a clienti italiani ed esteri. Alfa si avvale della collaborazione di un dipendente di Delta, che svolge esclusivamente compiti di assistenza e supporto su questioni tecniche. Poiché tale collaborazione, nel quadro di un accordo preventivo con l'Agenzia, è stata qualificata, ai fini delle imposte dirette, come stabile organizzazione italiana di Alfa, questa chiedeva di sapere se, nell'eventualità in cui dovesse ritenersi che, nello svolgimento dei predetti compiti, la stabile organizzazione "partecipi" alle proprie operazioni in Italia, ai sensi e per gli effetti dell'art. 192-bis della direttiva e dell'art. 53 del regolamento n. 282/2011, sarebbe la branch ad assumere il ruolo di debitore dell'imposta in relazio-

ne agli acquisti intracomunitari effettuati in Italia, speculari alle predette cessioni intraUe.

La società riteneva di poter escludere questa ipotesi, in quanto l'art. 192-bis attribuisce alla stabile organizzazione partecipativa il ruolo di debitore dell'imposta in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate in Italia dal soggetto estero, e non anche sugli acquisti intracomunitari, per i quali debitore dell'imposta, ai sensi dell'art. 200 della direttiva Iva, è la persona che effettua tali acquisti, ossia la società destinataria delle cessioni intracomunitarie di Alfa.

L'Agenzia ha invece affermato che l'art. 192-bis, nonostante la formulazione letterale, si applica anche agli acquisti intracomunitari, i quali "rappresentano invero il risvolto, dalla prospettiva dell'acquirente, delle cessioni intracomunitarie...che, a loro volta, altro non sono che una particolare tipologia di cessioni di beni". Di conseguenza, l'eventuale configurabilità del dipendente di Delta quale stabile organizzazione di Alfa in Italia rilevante ai fini Iva, "a prescindere da un suo concreto intervento", potrebbe in linea teorica avere un impatto sull'individuazione dell'effettivo debitore di imposta in Italia per gli acquisti intracomunitari di beni intercorrenti tra Alfa e Delta. L'interpretazione

non convince, poiché in sostanza riqualifica le operazioni quali cessioni intraUe tra Alfa e la propria branch, anziché tra Alfa e Delta, individuando di conseguenza cessioni interne tra queste ultime, sulla base di disposizioni che regolano invece l'individuazione del debitore dell'imposta. Tali disposizioni, inoltre, come correttamente evidenziato dall'interpellante, riguardano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in Italia dal soggetto estero, e non gli acquisti intracomunitari effettuati dai cessionari di quest'ultimo. Al riguardo, sembra una forzatura la spiegazione dell'Agenzia secondo cui le disposizioni troverebbero applicazione anche negli acquisti intracomunitari poiché questi rappresentano un risvolto nazionale della cessione estera, che a sua volta altro non sarebbe che una particolare tipologia di cessioni di beni: se è vero che, in via di principio, l'acquisto intracomunitario non è altro che un meccanismo per continuare a tassare gli scambi intracomunitari B2B nel paese di destinazione, esso rappresenta comunque una ben definita e autonoma categoria di operazioni imponibili; inoltre, non è possibile equiparare, ai fini della disposizione in esame, le cessioni di beni effettuate all'estero a quelle effettuate sul territorio nazionale.

— © Riproduzione riservata —

Così la branch cambia l'operazione

La norma	In base all'art. 192-bis della direttiva Iva, se un soggetto estero effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nel territorio italiano con la partecipazione della propria stabile organizzazione nel territorio stesso, gli obblighi Iva devono essere assolti dall'unità locale
L'interpretazione dell'Agenzia	La disposizione si applica anche alle cessioni intracomunitarie effettuate dal soggetto estero nei confronti dei propri clienti italiani. Pertanto, nel caso in cui a tali operazioni partecipi la stabile organizzazione in Italia, viene a configurarsi una cessione intracomunitaria tra la casa madre e la propria unità locale, seguita da una cessione interna nei confronti dei clienti