

# La stabile organizzazione

Dott. Alberto Perani

Brescia, 19 marzo 2019

# La stabile organizzazione

E' un'elaborazione del diritto tributario svincolata da altri istituti di matrice civilistica



Quindi la definizione di temi connessi alla stabile organizzazione è insidiosa supportata da poche linee guida sicure quindi spesso oggetto di contrasti interpretativi tra contribuenti ed Amministrazioni fiscali

# Stabile organizzazione ai fini IVA

## Art. 11 Regolamento UE 282/2011



Esiste la stabile organizzazione solamente laddove vi sia la presenza di una **sede diversa dalla sede dell'attività economica** che sia caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una **struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti** a consentire di:

- ➔ ricevere e utilizzare i servizi che le sono resi (c.d. S.O. passiva);
- ➔ fornire i servizi di cui assicura la prestazione (c.d. S.O. attiva).

# Stabile organizzazione ai fini IVA

L'esistenza di un numero di partita Iva non costituisce da sola una prova sufficiente dell'esistenza, in uno Stato membro, di una S.O. di un soggetto passivo che abbia la sede principale della propria attività economica in uno Stato membro diverso.



Per i professionisti si parla più propriamente di «base fissa».

# Rappresentante fiscale e identificazione diretta

L'imposta sul valore aggiunto è dovuta dai soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi imponibili ad eccezione delle ipotesi in cui l'imposta è dovuta dal cliente, soggetto passivo d'imposta, attraverso l'istituto dell'inversione contabile (o «reverse charge» o «autofattura»).

E' debitore d'imposta:



Il soggetto residente in Italia



Il soggetto non residente nel territorio dello Stato nonché le stabili organizzazioni di soggetti non residenti che operano in Italia e che ivi effettuano, direttamente operazioni IVA imponibili.

# Rappresentante fiscale e identificazione diretta

La nomina è obbligatoria quando il soggetto non residente pone in essere, in Italia, cessioni di beni o prestazioni di servizi:

- ➔ *nei confronti di soggetti che agiscono in qualità di privati consumatori;*
- ➔ *nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia (es: prestazioni su immobili siti in Italia);*
- ➔ *quando imposta da specifiche esigenze della disciplina sugli scambi intracomunitari, quali ad esempio vendite a distanza al di sopra della soglia di Euro 35.000, introduzione di beni nei depositi Iva (art. 50-bis DPR 633/72), alcuni casi di operazioni triangolari o quadrangolari.*

# Rappresentante fiscale e identificazione diretta

- La nomina del rappresentante fiscale o l'identificazione diretta in Italia di un soggetto non residente non fanno perdere allo stesso lo *status* di soggetto estero, che mantiene, ai fini della territorialità, la sua domiciliazione e lo stabilimento all'estero. Non hanno quindi rilevanza sostanziale sulla natura e sul luogo di effettuazione dell'operazione.
- Identificazione diretta e rappresentante fiscale sono alternativi. Pertanto i soggetti non residenti non possono avvalersi contemporaneamente di un rappresentante fiscale e identificarsi direttamente. E' possibile per i soggetti con rappresentante fiscale chiudere la partita iva e successivamente identificarsi direttamente.

# Rappresentante fiscale, identificazione diretta e stabile organizzazione

- Rappresentante fiscale e identificazione diretta non comportano soggettività passiva anche ai fini delle imposte dirette, che si ha solamente in presenza di stabile organizzazione in Italia, ma consentono al sistema di assicurare il controllo «della soggettività passiva d'imposta ai fini IVA in capo al soggetto estero».
- La presenza di stabile organizzazione in Italia (ai fini Iva) di un soggetto non residente esclude allo stesso la possibilità di identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale.



# Stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette (differenze)

**Stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette: art. 162 comma 1 TUIR  
(coincide con art. 5 del Modello OCSE)**



Per S.O. ai fini delle imposte dirette si intende una sede fissa d'affari per mezzo della quale un'impresa residente in uno Stato esercita, in tutto o in parte, la sua attività in un altro Paese.

Per la S.O. è necessaria la presenza di tre requisiti:

- Esistenza di una sede d'affari;
- Fissità spaziale e temporale della sede;
- Svolgimento dell'attività d'impresa attraverso tale base fissa.


# Stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette (differenze)

Differenza tra definizione di S.O. ai fini delle imposte dirette e ai fini IVA:

## **RISORSE UMANE E MATERIALI**

S.O. ai fini imposte dirette	S.O. ai fini Iva
Il requisito personale non è necessario per avere una S.O., se non indispensabile per il tipo di attività esercitata nella sede d'affari.	In ambito Iva la S.O. presuppone l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la mera presenza di impianti e macchinari sul territorio di uno Stato.

# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

NORMATIVA PRIMA DEL 2010	NORMATIVA POST 2010
<p>La presenza in Italia di una S.O. di un soggetto estero comportava una sorta di attrazione</p>	<p><b>«Vat package» e articolo 192-bis della direttiva 2006/112/CE</b></p>  <p>La forza di attrazione della S.O. è stata molto mitigata</p>
<p>Per le operazioni poste in essere dal soggetto estero, territorialmente rilevanti in Italia, la S.O. era debitrice d'imposta anche se non interveniva nell'operazione.</p>	<p>La S.O. è debitore dell'Iva solo se «partecipa» all'effettuazione dell'operazione. Se la S.O. non partecipa all'operazione e l'acquirente è un soggetto passivo stabilito in Italia, quest'ultimo sarà quindi tenuto ad assolvere l'Iva tramite il reverse charge.</p>

# Stabile organizzazione

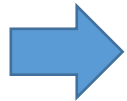
## Working paper n. 791/2014 della Commissione Europea

Quesiti posti dall'Amministrazione finanziaria italiana	Risposte della Commissione Europea
Applicabilità della nozione di S.O. ai fini IVA alle regole territoriali relative alle cessioni di beni	<ul style="list-style-type: none"><li>• Il luogo della cessioni di beni è identificato avendo riguardo alla localizzazione geografica degli stessi (luogo di partenza e luogo di arrivo).</li><li>• La nozione di S.O. ai fini Iva è del tutto ininfluyente sull'identificazione della territorialità delle cessioni di beni.</li></ul>
Qualificazione della S.O. quale debitore d'imposta	<ul style="list-style-type: none"><li>• La S.O. deve intervenire nella cessione di beni o prestazione di servizi.</li><li>• La S.O. deve essere caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici.</li></ul>

# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

**Working paper n° 857 del 6 maggio 2015 della Commissione Europea**

Quesito Amministrazione  
Finanziaria Italiana



Chiarimenti in merito all'applicazione dell'art. 192 bis direttiva IVA: viene chiesto se un soggetto si consideri stabilito in uno Stato membro qualora partecipi per mezzo della propria S.O. a una cessione di beni, sia domestica che intracomunitaria.

# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

Working paper n° 857 del 6 maggio 2015 della Commissione Europea



- L'art. 192-bis della direttiva non rileva nel caso di invio di beni in Italia da un Paese dell'UE **direttamente** ad un soggetto passivo nazionale, anche nel caso in cui il fornitore operi in Italia per mezzo di una S.O.
- L'eventuale coinvolgimento della S.O. italiana di un soggetto estero, pur non limitato ad attività di supporto amministrativo, **non ha rilevanza ai fini della territorialità dell'operazione.**

# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

## Working paper n° 857 del 6 maggio 2015 della Commissione Europea

- Nel caso in cui invece, prima della consegna al cliente nello Stato membro di destinazione, i beni transitino da un **magazzino della S.O. del cedente ivi situata**:
  - se la partecipazione della S.O. fosse sufficiente per integrare i requisiti di stabilimento previsti dall'art. 192-bis della direttiva IVA, **allora la S.O. verrebbe considerato debitore d'imposta e non troverebbe applicazione il reverse charge per l'acquirente finale**;
  - se la S.O. non avesse i requisiti per essere considerata S.O., allora il cessionario soggetto passivo dovrebbe applicare il reverse charge.

# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

## Working paper n° 857 del 6 maggio 2015 della Commissione Europea

Un soggetto passivo si considera stabilito e debitore d'imposta se rispetta i seguenti requisiti:

### Requisiti:

Requisito dell'**esistenza** – S.O. ai sensi dell'art. 11 reg. 282/2011

Requisito della **consistenza** – S.O. deve avere un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di effettuare l'operazione alla quale partecipa (art. 53 par. 1 reg 282/2011)

Requisito della **partecipazione** – la S.O. deve essere intervenuta nell'operazione (art. 53 par. 2 reg. 282/2011)

Requisito della **partecipazione qualificata** – le risorse umane e tecniche della S.O. devono essere utilizzate per fini inerenti al compimento della transazione alla quale partecipa (art. 53 par. 2. reg. 282/2011). Non si deve trattare di un mero supporto amministrativo (art. 53 par. 3 reg. 282/2011).





# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

**Risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n° 954-643/2015 (non pubblicato)**



- perché si possa ritenere che la S.O. partecipi ad un'operazione, il coinvolgimento di tale S.O. deve riguardare «una parte essenziale» dell'operazione di cessione di beni o prestazione di servizi in questione;
- «la nozione di S.O. non ha rilevanza sul luogo di tassazione delle cessioni di beni»;
- «l'articolo 192-bis della Direttiva IVA non rileva nel caso di invio di beni in Italia da un Paese dell'UE **direttamente** ad un cliente soggetto passivo nazionale, anche nel caso in cui il fornitore non residente operi in Italia con una S.O.».

# L'Iva nei passaggi tra casa madre e stabile organizzazione

## Prestazioni di servizi



- **Sentenza Corte di giustizia CEE, causa C-210/04:**
  - la S.O. è una mera dislocazione territoriale dello stesso soggetto e quindi non svolge attività economica indipendente
- **Ris. 81/E del 16/06/2006:**
  - le prestazioni di servizi rese dalla casa madre alla S.O. o viceversa, sono in entrambi i casi fuori dal campo di applicazione dell'IVA.
- **Ris. 327/E del 30/07/2008**
  - L'attività svolta dalla S.O. è comunque di natura commerciale
- **Sentenza Corte di giustizia UE, Causa C-7/13 del 17/09/2014**
  - La partecipazione ad un gruppo Iva determina la perdita della soggettività passiva ai fini dell'iva degli aderenti al gruppo



La casa madre e la stabile organizzazione non sono un unico soggetto passivo ed i rapporti fra le stesse rilevano ai fini Iva

# L'iva nei passaggi tra casa madre e stabile organizzazione

## Scambi di beni



- **Artt. 38 comma 3 lett. b) e 41 comma 2 lett. c) DL 331/1993**  
(recepiscono l'art. 21 e l'art. 17 direttiva 2006/112/CE)  
la movimentazione dei beni da un Paese membro all'altro, (salvo alcune ipotesi di sospensione d'imposta previste dagli art. 38 comma 5 e 41 comma 3) anche in assenza di vendita, da luogo ad una operazione intracomunitaria sia dal lato attivo (Paese di partenza) sia dal lato passivo (Paese di arrivo), dove va assolta la relativa imposta.
- **Circ. Assonime n. 29 del 28 marzo 2002**  
anche tra casa madre e S.O. vengono effettuate operazioni rilevanti ai fini IVA per le quali non assume rilievo l'intrasoggettività, come lo spostamento di beni dal territorio di un altro Stato membro intercorso tra unità operative

# Adempimenti della stabile organizzazione

- La **presenza di S.O. ai fini Iva in Italia** fa acquisire, con la presentazione della dichiarazione di inizio attività secondo le regole ordinarie, lo status di **soggetto passivo IVA** stabilito in Italia (Ris. AE 24/11/2011 n° 108/E; Ris. AE 30/07/2008 n° 327/E).
- La soggettività passiva sussiste tuttavia limitatamente alle operazioni **rese o ricevute dalla S.O.** stessa, che assumono quindi natura di **operazioni interne**. Di conseguenza, le **operazioni diverse**, cioè quelle rese direttamente dalla casa madre senza l'intervento della S.O. esistente in Italia sono considerate effettuate da soggetti non residenti.

# Adempimenti della stabile organizzazione

## Operazioni poste in essere dalla S.O. in Italia (con soggetti terzi, diversi dalla casa madre)

- Debitore dell'imposta è la S.O.
- La S.O. ha gli stessi obblighi e diritti previsti per le imprese italiane
- La S.O. ha un numero di P. Iva assegnato dalla Agenzia delle Entrate

## Operazioni poste in essere dalla casa madre (con S.O. in Italia)

- Acquisti effettuati dalla casa madre: gli adempimenti sono osservati dalla S.O.
- Cessioni e prestazioni effettuate nei confronti di soggetti privati o non residenti: gli adempimenti sono osservati dalla S.O.
- Cessioni e prestazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA: gli adempimenti sono osservati da questi ultimi, attraverso il reverse charge.
- Nel caso degli acquisti e delle cessioni effettuate verso privati o soggetti non residenti, le fatture devono transitare nella contabilità della S.O. e devono essere numerate distintamente rispetto a quelle relative alle operazioni della S.O.; vanno registrate in apposito registro o sezionale e riportate in un distinto modulo della dichiarazione Iva annuale

# Adempimenti della stabile organizzazione

- **Costituzione di S.O. da parte di un soggetto già identificato:**
  - La P.Iva del rappresentante fiscale o dell'identificazione diretta deve essere chiusa e se vi fosse un credito, la S.O. può detrarselo.
  - Il passaggio alla S.O. è assimilato ad un'operazione di trasformazione societaria (Ris. AE 24/11/2011 n° 108/E).
- **S.O. all'estero di soggetto italiano:**
  - Per le operazioni rilevanti in Italia poste in essere da un soggetto italiano attraverso una propria S.O. all'estero, debitore d'imposta è cedente o prestatore.
  - E' necessario che il soggetto italiano utilizzi una serie distinta di numerazione per le operazioni poste in essere tramite la S.O. e le annoti in dichiarazione Iva in un apposito modulo.


# Casa madre e stabile organizzazione: determinazione del pro rata



La società madre di un gruppo multinazionale che opera all'estero avvalendosi di stabili organizzazioni può determinare il proprio pro rata di detrazione (a determinate condizioni) considerando anche il volume d'affari realizzato da tali succursali estere.

(Sentenza Corte UE C-165/17, Morgan Stanley)

# Il rimborso Iva del soggetto non residente con stabile organizzazione

Normativa ante DL 135/2009	Normativa attuale
<p>Era sempre necessario procedere al rimborso Iva diretto al soggetto estero anche in presenza di una S.O. in Italia del soggetto estero stesso.</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Apertura procedura di infrazione da parte dell'UE nei confronti dell'Italia e quindi la norma è stata rivista.</p>	<p>La presenza di S.O. in Italia di un soggetto Ue impedisce il rimborso diretto alla casa madre (art. 38bis2 Dpr 633/72) a prescindere dal fatto che l'acquisto (che ha comportato un addebito di Iva in Italia) sia riferibile alla S.O. oppure direttamente alla casa madre nell'altro Paese membro.</p> <p>La Faq 40 dell'Agenzia delle Entrate specifica che la richiesta deve avvenire in base alle regole dell'art. 38bis Dpr 633/72 e quindi rispetto delle condizioni previste per gli operatori nazionali.</p>



# Il rimborso Iva del soggetto non residente con stabile organizzazione

La norma interna non è in linea:

- ➔ con la previsione dell'art. 3 della Direttiva 2008/9:  
il rimborso diretto al soggetto passivo estero non dovrebbe avvenire solo se nel Paese del rimborso, il soggetto Ue è dotato di una S.O. che effettua operazioni attive imponibili.
- ➔ con la sentenza nella causa C-244/08 che sembra suggerire il recupero d'imposta tramite la S.O. una modalità aggiuntiva rispetto al rimborso diretto e non l'unica.