

# Elementi normativi della S.O. ai fini dell'IVA

*Francesca Vitale – Agenzia delle Entrate  
DC Normativa*

*Milano, 5 dicembre 2012*

# Agenda

- Elementi normativi
  - Nozione di stabile organizzazione
  - SO e territorialità dei servizi
  - SO e individuazione del debitore d'imposta
  - SO e identificazione diretta
- Problemi e tendenze interpretative

Elementi «normativi»

...



# La SO nella legislazione IVA nazionale

- Nella legislazione nazionale manca tuttora una definizione di SO
- Il concetto è comunque richiamato in diverse disposizioni del DPR 633/1972
  - Art. 7 (territorialità dell'imposta)
  - Art. 17 (soggetti passivi)
  - Art. 21 (fatturazione)
  - Art. 38bis2 (rimborsi a soggetti UE)
  - Art. 40 (ufficio competente)

# La definizione di stabile organizzazione contenuta nel Reg. UE 282/2011

- Art. 11 Reg. UE n. 282/2011
  - Qualsiasi organizzazione – diversa dalla sede principale dell'attività economica – che sia caratterizzata da (*Aro Lease, Berkholz ecc.*)
    - Un grado sufficiente di permanenza
    - Struttura idonea in termini di
      - Mezzi umani
        - e
      - Mezzi tecnici
  - L'idoneità della struttura va apprezzata in concreto, in relazione alla singola prestazione, con un'analisi qualitativa e non quantitativa. In particolare, occorre verificare se la SO è idonea a
    - Ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze (SO di acquisto/committente)
    - Fornire i servizi di cui assicura la prestazione (servizi B2C e commercio elettronico: SO di vendita/prestatore)
  - L'esistenza di un numero di partita IVA non costituisce da sola una prova sufficiente dell'esistenza di SO (art. 21)

# Rilevanza della SO ai fini IVA

TERRITORIALITA'  
DELLE  
PRESTAZIONI DI  
SERVIZI

Individuazione del  
committente in caso di  
soggetti stabiliti in più di  
uno Stato

DEBITORE  
D'IMPOSTA

Individuazione del soggetto  
passivo che è obbligato al  
pagamento dell'imposta nei  
confronti dell'Erario (il  
fornitore, salvo le ipotesi di  
reverse charge)

# SO e territorialità

- Per le operazioni B2B, la regola generale è la tassazione nel luogo del committente
- Se il committente è stabilito in più Stati, per determinare la territorialità dell'operazione si guarda
  - alla sede dell'attività economica
  - alla stabile organizzazione, se il servizio è a questa reso

*(art. 44 Dir 112/2006 e art. 21 Reg. 282/2011)*

# Individuazione del committente in presenza di stabili organizzazioni

- Criteri da seguire
  - Natura e utilizzazione dei servizi forniti
  - Contratto / numero di P. IVA fornito al prestatore
  - Pagamento
- Quando il prestatore non è in grado di determinare la SO cui viene effettivamente fornita la prestazione (o nel contesto di «contratti globali») si applica la regola della sede dell'attività economica

*(art. 22 Reg 282/2010)*



# SO come debitore d'imposta

(art. 192bis Dir. 112/2006 e art. 53 Reg. 282/2011)

- «Test di intervento»
  - I mezzi umani e tecnici sono usati per **operazioni inerenti** alla cessione dei beni o alla prestazione di servizi considerata **prima o durante** l'operazione considerata
  - Non si considera che la SO partecipi all'operazione se i suoi mezzi umani e tecnici sono utilizzati **unicamente** per funzioni di **supporto amministrativo**
    - Contabilità, fatturazione, recupero crediti ecc
  - Se la fattura riporta la P. IVA della SO, si presume (fino a prova contraria) che la SO abbia partecipato all'operazione

# SO e identificazione diretta

- **Orientamenti pre-2009:**
  - Possibile la coesistenza tra più posizioni fiscali del medesimo soggetto (p.es., identificazione diretta e SO)
  - Ciascuna posizione fiscale è autonoma (ris. 327/2008)
    - P.IVA identificazione diretta non può essere usata per assolvere obblighi o esercitare diritti relativi alla SO
    - Divieto compensazione tra debiti e crediti riferibili a posizioni fiscali diverse
- **L'intervento della Corte di Giustizia (CDG C-244/08)**
  - Divieto della doppia posizione IVA:
    - Se c'è SO, non si può avere rappresentante fiscale o identificazione diretta
    - Il diritto alla detrazione si estende a tutti gli acquisiti effettuati dal soggetto passivo, anche se non riferibili alla SO
    - Cfr. modifiche agli artt. 17 e 38bis del DPR 633/1972 apportate dall'art. 11 DL 135/2009

# Problemi e tendenze interpretative

...



# I quesiti posti all'AF

- Idealmente, è possibile distinguere due passaggi
  - Verifica dell' «esistenza» della stabile organizzazione (art. 11 Reg. 282/2011)
  - Verifica del coinvolgimento della SO nella singola operazione
    - Se è il soggetto che riceve i servizi, ai fini della territorialità (art. 44 Dir. 112/2006 e artt. 20-22 Reg. 282/2011)
    - Se interviene nell'operazione, ai fini dell'individuazione del debitore d'imposta (art. 192bis Dir. 112/2006 e art. 53 Reg. 282/2011)
- A volte, al quesito IVA si accompagna anche un quesito ai fini delle II.DD
  - È possibile istituire un circolo interpretativo «virtuoso» tra normativa IVA e principi convenzionali?

# La verifica dell' «esistenza» della stabile organizzazione (art. 11 Reg. 282/2011)

- Cosa si può accertare in sede di interpello?
- Distinzione tra esistenza della SO e rilievo ai fini IVA: interesse ad accertare l'esistenza di una SO anche se non fa operazioni rilevanti ai fini IVA (es., presta unicamente servizi alla casa madre: cfr. ris. 327/2008)
- Riferimento alla singola operazione: SO di acquisto vs. SO di vendita?

# Quando si ha «intervento» della SO?

(art. 192bis Dir. 112/2006 e art. 53 Reg. 282/2011)

- Analisi casistica o ricerca di linee direttrici?
- Possibili linee direttrici:
  - SO «interviene» se
    - Partecipa alle attività di natura giuridica
      - (p.es., negoziazione);
    - Partecipa alle attività di natura materiale/esecutiva
      - P.es., consegna dei beni venduti, logistica
  - Non «interviene» se
    - Svolge attività meramente preparatorie o ausiliarie
      - Procacciamento contatti clienti
      - Marketing (?)
    - Svolge attività successive al completamento dell'operazione
      - Assistenza post vendita in riferimento a una cessione di beni

# SO e identificazione diretta: Ris. 108/2011 e problemi aperti (art. 17 DPR 633/1972)

- Cosa succede se un soggetto estero identificato direttamente in Italia vi costituisce una stabile organizzazione rilevante ai fini IVA (o viceversa)?
  - Manca disciplina espressa
  - Tuttavia, l'operazione si può assimilare ad una trasformazione sostanziale soggettiva caratterizzata dalla **continuità** tra i partecipanti
  - Le posizioni maturate dal dante causa passano all'avente causa, che è tenuto a presentare la dichiarazione IVA anche per conto del dante causa
  - Problemi aperti
    - In caso di costituzione di SO, si può chiedere la partita IVA prima dell'inizio effettivo dell'attività della stessa?
    - Se il soggetto non residente opera già in Italia mediante identificazione diretta, può mantenere tale partita IVA fino al momento in cui la SO inizia effettivamente ad operare (evitando così soluzioni di continuità)

# Ambito di applicazione della nozione di SO (art. 11 Reg. 282/2011)

- Dalla lettura combinata degli articoli 10 e 11 sembrerebbe che il concetto di stabile organizzazione si applica ai soli soggetti passivi-imprenditori, con esclusione di esercenti arti e professioni.
  - Infatti
    - l'articolo 11 prescrive che la stabile organizzazione individua qualsiasi organizzazione - diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 – con un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere ed utilizzare i servizi che le sono forniti per esigenze proprie ovvero a fornire i servizi di cui assicura la prestazione.
    - L'articolo 10 precisa che, ai fini dell'applicazione degli articoli 44 e 45 della direttiva 2006/112/CE, la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono fissate le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa.
    - Più specificamente, tale sede dell'attività economica è fissata nel luogo in cui sono prese le decisioni essenziali sulla gestione generale dell'impresa medesima, nonché nel luogo della sua sede legale e nel luogo in cui si riunisce la Direzione.



# Artisti, professionisti e stabile organizzazione

- Tuttavia, adottando una lettura meno formalistica delle disposizioni del Regolamento, si potrebbe arrivare alla soluzione opposta
  - Infatti
    - L'art. 11 del Reg. 282/2011 richiama, a sua volta, gli articoli 44 e 45 della Direttiva 2006/112/CE, che contengono disposizioni in materia di territorialità delle prestazioni di servizi rese, rispettivamente, ad un soggetto passivo (art. 44) ovvero ad un privato consumatore (art. 45)
    - In entrambi i casi la territorialità delle prestazioni di servizi è intimamente connessa alla sede dell'attività economica del soggetto passivo committente (art. 44) ovvero prestatore (art. 45)
    - Pertanto, l'apertura di una stabile organizzazione risulta legata all'esercizio di attività economica in generale
    - Il concetto di attività economica, di cui all'articolo 9 della predetta Direttiva 2006/112/CE, comprende sicuramente, oltre alle attività d'impresa, anche quelle relative all'esercizio di arti o professioni

Grazie!

...

