

**Incontro di studio****“La stabile organizzazione degli operatori economici transfrontalieri:  
aspetti reddituali e IVA”**

Milano, Westin Palace Milan, 5 dicembre 2012

\*\*\*

**LA NOZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE di Paolo Centore**

Almeno dopo l'adozione delle norme regolamentari e, in particolare, degli artt. 11, 22 e 53 del Reg. UE 282/2011, si è inteso che la stabile organizzazione ai fini dell' IVA rappresenta un'entità simile ma non uguale a quella comunemente adottata ai fini delle imposte dirette, come si intende dall'art. 5 del Modello Ocse, in ragione dei diversi presupposti da cui deriva la loro individuazione.

Seppur vero che, in entrambi i modelli, la stabile organizzazione rappresenta un luogo, diverso dalla sede principale, situato in un Paese comunitario o terzo, in cui viene effettuata un'attività rilevante sotto il profilo fiscale, è altrettanto incontestabile la sussistenza di alcuni elementi che distinguono le due figure, frutto dello studio e del confronto delle esperienze legislative dei diversi ordinamenti.

Fra essi, spiccano due aspetti che discendono dalla peculiarità dell'IVA, rispetto all'imposizione diretta, cioè:

- (i) la funzione della stabile organizzazione come strumento alternativo del *reverse charge* per la tassazione delle operazioni soggette ad imposta in un territorio nel quale l'operatore non sia residente; e
- (ii) il diverso grado di rilevanza (interna ed esterna) della stabile organizzazione, rispettivamente in riferimento ai soggetti terzi ed alla Casa madre.

Per quanto riguarda l'iva, la nozione di stabile organizzazione, funzionale alla pluri - identificazione dei soggetti passivi sul territorio dell'Unione Europea, è stata oggetto di discussione da parte dei componenti del Comitato IVA che, quasi all'unanimità, con le *Guidelines* nn. 86 e 88 del 13-14 luglio 2009 ne hanno definito la natura e le caratteristiche. I requisiti essenziali, che consistono nella presenza di risorse tecniche ed umane congiuntamente all' *intervento attivo* nelle operazioni imponibili, sono stati inseriti nella proposta di regolamento COM 672/2009 e, successivamente, trasposti nel regolamento n. 282/2011/UE, ove vengono stabiliti i criteri di collegamento territoriale oggettivo, in riferimento al luogo di esecuzione dell'operazione.

Posto il tratto comune per l'IVA e per l'imposizione diretta nell'indipendenza funzionale della stabile organizzazione, nel senso che essa deve essere in grado di fornire autonomamente servizi o beni, la comprensione dei motivi di distinguo è possibile ripercorrendo le principali pronunce della giurisprudenza della Corte di giustizia.

Nella sentenza C-73/06 Planzer Luxembourg, punti 58 e 59, vengono presi in considerazione congiuntamente il dato formale della identificazione tributaria come luogo dove virtualmente viene esercitata l'attività, dai cui si presume la soggettività passiva e il dato materiale della residenza effettiva nello Stato membro corrispondente a quello di identificazione. La presenza di entrambi i fattori è necessaria (punti 60-62 della sentenza Planzer) per valutare l' esistenza di una stabile organizzazione.

Chiaramente, l'attestazione formale non è da sola sufficiente alla individuazione della sede dell'attività economica ex art. 14 reg. 282/2011: è, piuttosto, l'autonomia che la stabile organizzazione deve

manifestare, non limitata al profilo direzionale e gestionale, considerando che l'art. 53 del Reg. UE 282/2011 richiede una indipendenza economica di tipo sostanziale, legata all'effettivo svolgimento, in forma autonoma, delle operazioni imponibili.

L'indipendenza economica, intesa come requisito costitutivo della stabile organizzazione, sposta necessariamente l'attenzione sull'attività da essa svolta e, più nel dettaglio, verso la sua effettività ed i soggetti cui essa è diretta. Per il primo aspetto, l'effettività richiede che l'operazione di cui si tratta sia concretamente, appunto, effettivamente, ad essa riconducibile, quale manifestazione dell'impiego dei mezzi umani e tecnici di cui la *branch* è dotata (in tal senso, Corte di giustizia, sentenza 25 ottobre 2012, cause riunite C-318/11 e 319/11 Daimler e Widex) . Per il secondo aspetto, la rilevanza del rapporto con i terzi è conseguenza della persistente identità del soggetto non residente che, seppur identificato ai fini IVA tramite la propria stabile organizzazione, non perde, per questo, la qualifica giuridica di "soggetto passivo" altrove residente.

Entrambi i punti ora evidenziati sono stati, nel passato, offuscati dall'omologazione delle due figure ai fini dell'IVA e dell'imposizione diretta, che ha prodotto l'estensione alla prima del principio attrattivo previsto per la seconda, facendo così assurgere la stabile organizzazione IVA ad una sorta di *alter ego* indipendente (non solo sotto il profilo economico ma anche per il profilo giuridico) rispetto alla Casa madre.

È vero esattamente il contrario: la stabile organizzazione Iva non ha una forza attrattiva come quella ai fini reddituali, come spesso è stato inteso e confuso, nel senso che ad essa vanno imputate le operazioni effettivamente effettuate, in senso attivo e passivo, e vanno in ogni caso esclusi i rapporti con la Casa madre, rimanendo la stabile organizzazione una filiale, priva di alterità rispetto alla sede centrale (in tal senso, v. Corte di giustizia, sentenza 23.3.2006, causa C-210/04 FCE Bank ed ivi, in particolare, il punto 51).

Volgendo lo sguardo al dato normativo, occorre richiamare l'art. 192bis della dir. 2006/112/CE, disposizione che regola il (potenziale) conflitto territoriale tra soggetto estero e soggetto identificato. Va, poi, richiamato l'art. 53 del Reg. 282/2011/UE, nel corpo del quale vengono stabilite le condizioni di rilevanza (o di non rilevanza) della stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro, rispetto al luogo in cui il soggetto passivo, cui la *branch* fa riferimento, è fiscalmente residente.

La domanda cui le due norme sopra richiamate danno una risposta è quella che si pone un operatore nazionale il quale abbia a che fare con un soggetto non residente e pur tuttavia munito di stabile organizzazione nel territorio: se, cioè, l'operazione sia effettuata dal soggetto estero, nel caso di operazione passiva per il soggetto nazionale, ovvero nei suoi confronti, nel caso inverso di un'operazione attiva, ovvero se l'interlocutore debba essere considerata la *branch*.

Ovviamente, la domanda non è per nulla oziosa, considerando che, massimamente per le prestazioni di servizi, ma anche per le cessioni di beni (si pensi, ad esempio, alle cessioni di beni con consegna dopo il montaggio nel territorio dello Stato, ivi rilevanti ai sensi dell'art. 36 della dir. 2006/112/CE), il fatto che la controparte sia non residente ovvero residente determina il mutamento del regime IVA che passa dal sistema ordinario (emissione di fattura con addebito dell'IVA da parte del cedente/prestatore) a quello del *reverse charge* (integrazione, a cura del cessionario/committente nazionale, della fattura emessa senza IVA dal soggetto non residente), dando luogo a situazioni di incertezza ben note anche alla giurisprudenza della Corte di giustizia (cfr. sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87 Genius Holding).

Le norme richiamate sono sufficientemente chiare e non richiedono particolari approfondimenti esegetici per comprendere che il soggetto estero rimane tale, cioè, estero, anche in presenza di una stabile organizzazione in Italia, quando essa non sia coinvolta, in senso attivo ovvero passivo, nell'operazione di cui si tratta.

Quindi, schematizzando, il soggetto estero è non residente non solo (e ovviamente) quando non ha la *branch* in Italia ma anche nel caso l'abbia, sotto la condizione dell'estraneità della *branch* rispetto all'operazione.

Dovrebbe, a questo punto, sorgere spontanea la domanda sulla legittimità della norma nazionale (art. 38bis 2, 1° comma, secondo periodo, del d.P.R. 633/1972) nella parte in cui esclude dal rimborso il soggetto non residente per il solo fatto che abbia la stabile organizzazione, senza curarsi di distinguere se essa abbia o meno partecipato all'operazione, cioè, in termini più chiari, se abbia effettivamente acquistato il bene o il servizio per cui si chiede il rimborso dell'IVA.

In più, dovrebbe iniziarsi ad intravedere la differenza che intercorre tra i termini di stabilimento e di identificazione, semplicemente considerando che, per le norme appena richiamate, il soggetto non residente può ben rimanere "stabilito" all'estero, pur essendo "identificato" in Italia, attraverso la propria stabile organizzazione.

La conclusione raggiunta è sublimata nell'art. 11 del Reg. 282/2011/UE laddove si prescrive (par 3) che "Il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione". Certo, la lettura di questa norma, avulsa dal contesto sopra individuato (art. 192bis della direttiva e art. 53 del Regolamento) può portare alla conclusione che le relative previsioni sarebbero "intese a fissare il concetto di stabile organizzazione ai fini dell'applicazione dell'art. 44 della direttiva (e degli articoli seguenti del regolamento stesso): vale a dire ai fini della determinazione del luogo di stabilimento quanto alle operazioni imponibili nel quadro del generale principio di territorialità". E che tale norma "nulla aggiunge con riguardo al profilo della ripartizione dell'onere della prova nei giudizi attinenti al rimborso dell'imposta (...)"(cfr. Cass. 20 luglio 2012 n. 12633).

L'inquadramento della disposizione di cui all'art. 11 del regolamento come semplice strumento "nel quadro del generale principio di territorialità" e l'accento alla sua irrilevanza in punto di onere della prova che, secondo la Cassazione, rimarrebbe totalmente a carico dell'operatore, è la dimostrazione dello svilimento del principio ivi contenuto che, esattamente al contrario, e nel contesto normativo sopra evidenziato, intende porre l'operatore estero al riparo dalla presunzione di sussistenza della stabile organizzazione per il solo fatto di essere identificato, essendogli riconosciuto, fino a prova contraria, lo status di "non stabilito" nel territorio nazionale.

La distanza che intercorre fra la norma e la sua interpretazione, quanto meno a livello nazionale (per ulteriori interventi della Corte di Cassazione sulla qualifica della stabile organizzazione ai fini IVA e sull'inferenza nell'applicazione delle regole di rimborso ai soggetti non residenti si v. le sentenze 28 giugno 2012 n. 10802 e 30 novembre 2012 n. 21380), induce a ritenere necessario lavorare ancora su questo tema, moltiplicando gli interventi di studio e di approfondimento, e giustifica, dunque, l'incontro odierno e l'attenzione dei relatori e dei partecipanti.

\*\*\*