

---

# La partita IVA e il domicilio in Italia bastano a provare la stabile organizzazione nel territorio dello Stato?

---

di [Commercialista Telematico](#)

**Publicato il 2 Marzo 2009**

...la Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha stabilito che non bastano, considerato che il domicilio su territorio italiano e la partita Iva possono essere funzionali unicamente alle procedure fiscali da svolgere in Italia, ma non sono sufficienti a dimostrare la sussistenza di una stabile organizzazione, di persone e mezzi, sul nostro territorio

La partita IVA e il domicilio in Italia non bastano a provare la stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Tale assunto è stato statuito dalla Commissione Tributaria regionale Lazio, sez. III, con sentenza del 4 dicembre 2008, n. 119. In particolare, l'iter logico-giuridico adottato da tale pronuncia si è così sviluppato: *"Il Collegio non ritiene che ciò possa configurare idonea prova della supposta stabile organizzazione in Italia, considerato che il domicilio su territorio italiano e la partita IVA ben possono essere funzionali unicamente alle procedure fiscali da svolgere in Italia, tra le quali anche le pratiche di rimborso, e non sono affatto sufficienti, tra l'altro in considerazione del fatto che si tratta di società di trasporto merci su strada, a dimostrare la sussistenza di una stabile organizzazione, di persone e mezzi, sul nostro territorio nazionale, vista anche la produzione documentale prodotta in primo grado"* Sussiste, peraltro, diverso (1) orientamento (sentenza della Commissione tributaria regionale di Roma sezione 1 n. 120 del 6 giugno 2006) secondo cui per provare l'esistenza di stabile organizzazione sul territorio nazionale, ai fini della negazione del rimborso dell'imposta assolta sul territorio nazionale, ex articolo 38-ter del Dpr n. 633/72, **è sufficiente la circostanza dell'attribuzione della partita Iva.** Le argomentazioni addotte da tale orientamento (pro fisco) in tema di diniego di un rimborso, richiesto ai sensi dell'articolo 38-ter, Dpr n. 633/72 (2), dell'Iva versata in Italia possono così essere articolate: - Riguardo al concetto di stabile organizzazione, l'VIII direttiva Cee, da cui scaturisce l'articolo 38-ter, stabilisce che il soggetto che chiede il rimborso non deve aver fissato nel Paese ove lo richiede né la sede della propria attività economica, né un centro di attività stabile. In mancanza di normativa esplicita, la nozione di stabile organizzazione utilizzata in materia è quella fornita dall'articolo 5 dello schema dell'Ocse del 1977 che, al punto 2, stabilisce che l'espressione "stabile organizzazione" comprende l'apertura di un ufficio (3). L'esistenza della stabile organizzazione si ricava dalla titolarità, da parte del

contribuente, di un numero di codice fiscale e partita Iva, con relativa domiciliazione; circostanze che fanno presupporre l'esistenza di un ufficio della società sul territorio nazionale. Non giova al contribuente addurre che il dato anagrafico fiscale derivi da attività unilaterale dell'ufficio Iva, che attribuisce il numero di partita Iva in assenza di azione di annullamento di tale atto di attribuzione da parte del contribuente stesso e di presenza di una partita Iva ancora attiva e, oltretutto, utilizzata dalla ricorrente nelle fatture allegare all'istanza di rimborso alla base del giudizio. L'indicazione spontanea nelle fatture emesse della partita Iva, sia pur unilateralmente attribuita, costituisce un comportamento concludente dal quale desumere la volontà del soggetto agente di ritenersi normale soggetto passivo dell'imposta, cui trova applicazione la disciplina generale prevista dal Dpr 633/72 e successive modificazioni e integrazioni.

Giova osservare, per sconfessare l'orientamento citato pro fisco, che incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare tutti gli elementi atti a ritenere sussistente una stabile organizzazione in Italia di una società residente all'estero, fornendo gli opportuni riscontri relativi alla natura non meramente ausiliaria (nella fattispecie, attività pubblicitaria e di proposizione progettuale e programmatica) dell'attività esercitata dalla stabile organizzazione e l'assunzione in proprio delle decisioni ad essa inerenti (Sent. n. 52 dell'8 novembre 2004 della Comm. trib. reg. di Milano, Sez. XVI). L'esistenza di una stabile organizzazione in Italia di un'impresa estera deve essere dimostrata con fatti concreti e, conseguentemente, con approfonditi riscontri, non potendosi basare l'Amministrazione su mere affermazioni e congetture (Comm. trib. prov. di Rimini, n. 26 del 12 marzo 2008).

*NOTE (1)* La richiesta di rimborso Iva, ai sensi dell'articolo 38-ter, Dpr n. 633/72, può essere attivata soltanto da soggetti senza stabile organizzazione in Italia e senza rappresentante nominato ai sensi del secondo comma dell'articolo 17 dello stesso Dpr. Pertanto, l'apertura di partita Iva (e la nomina di un rappresentante) inibisce tale procedura, rendendo applicabile soltanto il regime normale di rimborso in sede di dichiarazione annuale, ai sensi dell'articolo 38-bis, Dpr 633/72 (in tal senso, cfr sentenza n. 193 del 19/12/2001, Ctr Lazio). **La richiesta ed il conseguimento della partita Iva da parte di una società estera non determina necessariamente il costituirsi in Italia di una stabile organizzazione, ma costituisce soltanto un fattore presuntivo da cui il giudice di merito può dedurre che la società abbia costituito una stabile organizzazione in Italia.** Perciò ove la società offra elementi indiziari in senso contrario sostenendo (allo scopo di conseguire il rimborso Iva) che tale organizzazione non è sorta, il giudice di merito deve valutare complessivamente l'insieme degli indizi adottati, e non affidarsi al mero dato del conseguimento di una partita Iva (Sent. n. 7703 del 13 aprile 2005 della Corte Cass., Sez. tributaria) Angelo Buscema, La stabile organizzazione si gioca male la partita in fisco-oggi del 22 giugno 2006. Angelo Buscema La stabile organizzazione si riconosce sul campo in fisco-oggi del 4 ottobre 2006 **Giulia Marconi**, Iva, la partita resta aperta per la stabile

organizzazione in "fisco oggi" del 31 luglio 2008. (2)

**D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 Art. 38-ter** *Esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti* I soggetti domiciliati e residenti negli Stati membri della Comunità economica europea, **che non si siano identificati direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter e che non abbiano nominato un rappresentante** (1) ai sensi del secondo comma dell'art. 17, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza, che non hanno effettuato operazioni in Italia, ad eccezione delle prestazioni di trasporto e relative prestazioni accessorie non imponibili ai sensi dell'art. 9, nonché delle prestazioni indicate all'art. 7, quarto comma, lettera d), possono ottenere, in relazione a periodi inferiori all'anno, il rimborso dell'imposta, se detraibile a norma dell'art. 19, relativa ai beni mobili e ai servizi importati o acquistati, sempreché di importo complessivo non inferiore a duecento euro. Se l'importo complessivo relativo ai periodi infrannuali risulta inferiore a duecento euro il rimborso spetta annualmente, sempreché di importo non inferiore a venticinque euro. **Le disposizioni del presente comma non si applicano per gli acquisti e le importazioni di beni e servizi effettuati da soggetti residenti all'estero tramite stabili organizzazioni in Italia** (2) (3). La disposizione del primo comma si applica, a condizione di reciprocità, anche agli operatori economici domiciliati e residenti in Stati non appartenenti alla Comunità economica europea, ma limitatamente all'imposta relativa agli acquisti e importazioni di beni e servizi inerenti alla loro attività. Ai rimborsi previsti nei commi primo e secondo provvede l'ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto di Roma (4) a norma del quarto comma dell'art. 38-bis, entro il termine di sei mesi dalla data di presentazione della richiesta. In caso di rifiuto, l'ufficio provvede, entro il suddetto termine, alla notifica di apposito provvedimento motivato avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario. Sulle somme rimborsate si applicano gli interessi nella misura prevista al primo comma dell'articolo 38-bis, con decorrenza dal centottantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la richiesta di rimborso, non computando il periodo intercorrente tra la data di notifica della eventuale richiesta di documenti e la data della loro consegna, quando superi quindici giorni. I soggetti che conseguono un indebito rimborso devono restituire all'ufficio, entro sessanta giorni dalla notifica di apposito provvedimento, le somme indebitamente rimborsate e nei loro confronti si applica la pena pecuniaria da due a quattro volte la somma rimborsata. L'ufficio, se ritiene fraudolenta la domanda, sospende ogni ulteriore rimborso al soggetto interessato fino a quando non sia restituita la somma indebitamente rimborsata e pagata la relativa pena pecuniaria. Con decreto (5) del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabilite le modalità e i termini relativi all'esecuzione dei rimborsi, le modalità e i termini per la richiesta degli stessi, nonché le prescrizioni relative al coordinamento tra i vari uffici Iva ai fini del controllo dei

rimborsi. Sono altresì stabiliti le modalità ed i termini relativi alla dilazione per il versamento all'erario dell'imposta riscossa, nonché le modalità relative alla presentazione della contabilità amministrativa e al trasferimento dei fondi tra i vari uffici. Alle disposizioni relative alle modalità ed ai termini anzidetti possono essere apportate integrazioni e correzioni con successivi decreti. L'adeguamento degli ammontari di riferimento previsti nel primo comma è disposto, con successivi decreti del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro da emanarsi entro il 31 gennaio, quando il mutamento del tasso di conversione dell'unità di conto europea sia variata, alla data del 31 dicembre dell'anno precedente, di oltre il dieci per cento rispetto a quello di cui si è tenuto conto nell'ultima determinazione degli ammontari di riferimento.

(1) Le parole da "che non si siano identificati" a "rappresentante" sono state sostituite alle precedenti "senza stabile organizzazione in Italia e senza rappresentante nominato" dall'art. 1, comma 1, lett. c), n. 1), D.Lgs. 19 giugno 2002, n. 191, in vigore dal 31 agosto 2002. (2) Periodo aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. c), n. 2), D.Lgs. 19 giugno 2002, n. 191, in vigore dal 31 agosto 2002. (3) Con riferimento al presente comma, vedasi quanto disposto dall'art. 59 ("*Rimborsi a soggetti non residenti e controlli all'esportazione*"), D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427. (4) L'esecuzione dei rimborsi, già di competenza del sesto ufficio circoscrizionale delle entrate di Roma, è trasferita al Centro operativo di Pescara (Prov. Ag. Entrate 7 dicembre 2001 e Prov. Ag. Entrate 28 dicembre 2001). Al Centro operativo di Pescara è attribuita anche la competenza a gestire i rapporti con i soggetti non residenti nel territorio dello Stato che intendono provvedere direttamente ad assolvere gli obblighi e ad esercitare i diritti in materia di Iva (Prov. Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2005). (5) Vedasi il D.M. 20 maggio 1982, come modificato dal D.M. 25 luglio 1987.

(3) Non esistendo nel diritto italiano una nozione normativa di stabile organizzazione (o di centro di attività stabile, per usare l'espressione usata dalla giurisprudenza comunitaria) ai fini Iva, si afferma che occorre riferirsi all'interpretazione giurisprudenziale italiana e comunitaria, secondo la quale sono richiesti elementi materiali e personali. Sussiste, in particolare, la necessità di far ricorso alla definizione di stabile organizzazione contenuta nel modello Ocse (risoluzione ministeriale n. 501504 del 7 dicembre 1991; circolare n. 7/1496 del 30 aprile 1977).

(4) vd. Antonio Iorio, Comm. trib. prov. di Rimini, n. 26 del 12 marzo 2008: per provare la stabile organizzazione occorrono indizi concreti in "il fisco" n. 15 del 14 aprile 2008, pag. 2783) vd. Ris. n. 137/E dell'8 aprile 2008 Agenzia delle Entrate – Dir. normativa e contenzioso. Risoluzione n. 17/E del 24 gennaio 2008. L'accertamento dei requisiti di centro di attività stabile deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale (Cassazione, sentenza n. 10925 del

25/07/2002; Cassazione, sentenza n. 3368 del 07/03/2002). La disciplina dell'articolo 38-ter del Dpr n. 633/72 si riferisce a soggetti residenti e domiciliati in Stati membri della Cee, o con i quali esiste un vincolo di reciprocità, derivante da trattato. Le società che hanno l'organizzazione e la sede nella Repubblica di San Marino non rientrano in queste previsioni, ma in quella dell'articolo 71 del Dpr n. 633/72 (Commissione tributaria regionale di Roma, sentenza n. 36 del 23/11/2004). La nomina del rappresentante fiscale di una società estera senza stabile organizzazione in Italia, prima dell'apertura della partita Iva, comporta l'inefficacia degli atti compiuti e, conseguentemente, la perdita del diritto di poter portare in detrazione l'imposta assolta sugli acquisti (sentenza n. 26 del 11/06/2003 della Ctr Lazio). Roberto Pasquini 2 Marzo 2009

**ALLEGATO Commissione Tributaria regionale Lazio, sez. III, sent. 4 dicembre 2008, n. 119** *Fatto* Con ricorso in appello notificato il 14.4.08 e depositato il 16.4.08 sia presso la CTR che presso la CTP, l'Agenzia delle Entrate Ufficio Roma 6 ha impugnato la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma n. 31/45/07 depositata il 12 marzo 2007 che ha accolto il ricorso della società TU.KU. relativo a diniego di rimborso IVA per l'anno 1995. Il Giudice di primo grado ha infatti ritenuto non provata l'affermazione dell'Amministrazione che ha basato il diniego sul presupposto dell'esistenza di stabile organizzazione in Italia della società estera (art. 38/ter D.P.R. 633/72). Deduce l'appellante l'erroneità di tale sentenza in quanto la stabile organizzazione in Italia si deduce dal fatto che la società è intestataria di partita IVA e dall'anagrafico contabile risultano dichiarazioni IVA e richieste di rimborsi per gli anni 1993, 1994 e 1995. Non risulta costituita in giudizio l'appellata società. Alla camera di consiglio del 26 settembre 2008 la causa è passata in decisione. *Diritto* Con il ricorso in epigrafe l'Agenzia delle Entrate ha contestato la sentenza di primo grado che ha accolto il ricorso del contribuente relativo al diniego di rimborso IVA. La richiesta di rimborso era basata sull'art. 38 ter del D.P.R. 26.10.1972 ed aveva come presupposto di fatto non avere una stabile organizzazione aziendale in Italia. Il diniego era motivato con l'affermazione che la società ricorrente avesse invece una stabile organizzazione in Italia. Esclusa dal primo Giudice la sussistenza di idonea prova in ordine a detta stabile collocazione per la società estera ricorrente, avente sede legale in Finlanda e svolgente attività di trasporto merci, in appello l'Agenzia produce copia di interrogazione anagrafica dalla quale risulta che la società è assegnataria di partita IVA ed ha un domicilio in Bressanone. Il Collegio non ritiene che ciò possa configurare idonea prova della supposta stabile organizzazione in Italia, considerato che il domicilio su territorio italiano e la partita IVA ben possono essere funzionali unicamente alle procedure fiscali da svolgere in Italia, tra le quali anche le pratiche di rimborso, e non sono affatto sufficienti, tra l'altro in considerazione del fatto che si tratta di società di trasporto merci su strada, a dimostrare la sussistenza di una stabile organizzazione, di persone e mezzi, sul nostro territorio nazionale, vista anche la produzione documentale prodotta in primo grado. L'appello pertanto deve essere respinto. Considerata la fattispecie, sussistono ragioni

idonee per compensare tra le parti le spese di giudizio. *P.Q.M.* La Commissione tributaria regionale del Lazio, sede di Roma sez. III, respinge l'appello dell'Ufficio. Spese compensate.

*Ris. n. 137/E dell'8 aprile 2008 Agenzia delle Entrate – Dir. normativa e contenzioso Iva - Soggetto non residente in Italia - Rimborso ai sensi dell'articolo 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 - Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000. **Quesito***

L'istante dott. XY è procuratore della società tedesca Alfa Beta (d'ora innanzi ALFA) con sede in Stoccarda, priva di stabile organizzazione in Italia, la quale ha stipulato con una società italiana un contratto di fornitura di un impianto industriale con relativo assemblaggio presso lo stabilimento dell'impresa nazionale committente. La ditta ALFA ha emesso fattura per la fornitura del suddetto impianto senza addebito dell'IVA alla committente italiana che, secondo quanto affermato dalla stessa ALFA, avrebbe provveduto all'assolvimento dell'imposta in Italia. Nel contempo, per l'effettuazione del montaggio la ditta tedesca si è avvalsa di due imprese italiane le quali a fronte di tale servizio hanno emesso nel 2005 e nel 2006 fatture con addebito di IVA. Nel 2007, dopo avere presentato istanza di rimborso dell'IVA assolta in Italia a fronte dei servizi di installazione per le annualità 2005 e 2006 ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, la società tedesca è venuta a conoscenza che, a differenza di quanto avviene in Germania per casi analoghi, in Italia l'effettuazione di operazioni territorialmente rilevanti nello Stato, ancorché l'imposta sia stata assolta dal cessionario/committente costituisce causa ostativa alla citata procedura di rimborso ex art. 38-ter. Pertanto, al fine di consentire la gestione di eventuali futuri incarichi simili, la società ALFA ha provveduto a identificarsi ai fini IVA in Italia ai sensi dell'art. 35-ter di detto decreto e, alla luce della risoluzione n. 31/E del 1° marzo 2005 - che ha ammesso la possibilità di rimborso dell'imposta per acquisti effettuati in epoca precedente all'identificazione diretta - intenderebbe esporre i crediti IVA maturati a fronte delle fatture pagate alle ditte italiane installatrici nella dichiarazione annuale per il 2007, avvalendosi del diritto alla detrazione dell'imposta assolta in Italia quale impresa ivi identificata ai fini IVA.

### **Soluzione interpretativa prospettata dall'istante**

L'istante rileva preliminarmente che l'amministrazione fiscale tedesca "ha ritenuto di includere nel novero delle operazioni che danno l'accesso al rimborso per i non residenti quelle che possono essere assoggettate alla tassazione in capo al committente, quali gli appalti e pertanto anche le prestazioni di fornitura di impianti chiavi in mano", aggiungendo che si tratta di situazioni "per le quali anche la normativa italiana prevede che sia il committente ad assumere l'obbligo di assolvimento dell'IVA". Il differente trattamento appare discriminatorio e dannoso per le imprese tedesche che operano in

Italia, anche se la risoluzione n. 31 del 2005 ha contribuito a risolvere molte situazioni di incertezza. In particolare l'interpellante rileva come nella fattispecie la società tedesca non abbia contravvenuto alla normativa italiana, la quale prevede che per la fornitura di impianti e il relativo assemblaggio in Italia da parte di un soggetto non residente e non identificato ai fini IVA in Italia sia il committente italiano il soggetto obbligato, ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, ad assolvere tutti gli adempimenti previsti per tale imposta. Ad ogni modo, per recuperare l'imposta assolta ed evitare di incorrere in pesanti sanzioni per l'omessa fatturazione della propria fornitura, la società ALFA si è identificata in Italia come soggetto IVA, sulla base delle indicazioni contenute nella richiamata risoluzione n. 31 del 2005. Infatti, per tale via essa ritiene possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a suo tempo nella dichiarazione relativa al 2007 - anno in cui è avvenuta l'identificazione e secondo anno successivo a quello (2005) in cui il diritto alla detrazione è sorto, in base all'art. 19, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 - previa registrazione delle fatture passive dalle quali origina il credito IVA ai sensi del successivo art. 25. Tuttavia la citata risoluzione n. 31/E del 2005, pur ammettendo il rimborso dell'IVA relativa ad operazioni effettuate anteriormente all'identificazione, non sembra escludere l'applicabilità di pesanti sanzioni, tra cui la sanzione per omessa fatturazione, in fattispecie come quella esposta nella quale la detrazione dell'IVA sugli acquisti anteriori all'identificazione diretta riguarda un'impresa comunitaria il cui comportamento è stato generato<