

# Soggetti esteri direttamente identificati e con stabile organizzazione nel territorio dello Stato: profili IVA

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Publicato il 11 Febbraio 2009

esaminiamo il regime da riservare, ai fini dell'IVA, alle operazioni rese a terzi dalla stabile organizzazione o direttamente dal soggetto estero, e alle operazioni intercorrenti tra stabile organizzazione e casa madre...

## Partita Iva della casa madre non utilizzabile dalla stabile organizzazione

La circolare **ASSONIME 29 gennaio 2009, n. 2**, esamina il regime da riservare, ai fini dell'IVA, alle operazioni rese a terzi dalla stabile organizzazione o direttamente dal soggetto estero, e alle operazioni intercorrenti tra stabile organizzazione e casa madre. Il documento prende spunto dal testo di prassi ufficiale contenuto nella risoluzione 30 luglio 2008, n. 327/E.

### Il contenuto, in sintesi, della r.m. n. 327/E/08

Nella risoluzione 30 luglio 2008, n. 327/E dell'Agenzia delle Entrate è stato esaminato il caso di un soggetto estero direttamente identificato e con stabile organizzazione nel territorio dello Stato. La fattispecie riguardava, in particolare, una società francese operante nel settore della progettazione, sviluppo e costruzione di navi da guerra, che si era direttamente identificata per effettuare nel territorio dello Stato italiano operazioni intracomunitarie. La medesima società, peraltro, aveva istituito in Italia anche una stabile organizzazione, la quale di fatto poneva in essere esclusivamente servizi nei confronti della casa

madre estera (nella specie, servizi di sviluppo di software per il combattimento), cioè operazioni che – come si osserverà meglio in seguito - non assumono rilevanza ai fini dell'IVA. Per questo motivo il contribuente istante richiedeva all'amministrazione di poter chiudere la posizione IVA della stabile



organizzazione, di poter utilizzare la partita IVA ottenuta con l'identificazione diretta per assolvere i diritti e gli obblighi della stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi, e di poter compensare i tributi riferibili alla stabile organizzazione con il credito IVA derivante dall'attività esercitata mediante l'identificazione diretta. Al riguardo, l'Agenzia non ha aderito alla tesi prospettata, ritenendo che la stabile organizzazione dovesse essere munita di un proprio numero di partita IVA, dal momento che, esercitando comunque un'attività di natura commerciale pur se irrilevante ai fini del tributo, essa manteneva la qualifica di soggetto passivo d'imposta. Ad avviso dell'Agenzia, inoltre, la stabile organizzazione non avrebbe potuto utilizzare il numero di partita IVA attribuito alla casa madre con l'identificazione diretta, trattandosi di due posizioni soggettive autonome, né conseguentemente procedere alla compensazione delle relative posizioni debitorie e creditorie.

## **Coesistenza di stabile organizzazione ed identificazione diretta**

Intermini generali, il soggetto passivo non residente che effettua operazioni nel territorio dello Stato tramite una stabile organizzazione ivi istituita è equiparato ai fini IVA ad un soggetto residente nel territorio dello Stato. E', quindi, tenuto alla presentazione della dichiarazione di inizio attività di cui all'art. 35 del d.p.r. n. 633, e all'assolvimento di tutti gli obblighi (fatturazione, liquidazione, versamento e dichiarazione) previsti dalle disposizioni contenute nel titolo secondo del predetto decreto ed a quelle che a tali disposizioni fanno riferimento. Un soggetto non residente può anche identificarsi direttamente in Italia, in base alla disciplina stabilita dal successivo art. 35-ter; tale possibilità, peraltro, riguarda attualmente solo i soggetti non residenti che esercitano attività d'impresa, arte o professione in altro Stato membro dell'Unione europea. Per identificarsi direttamente, il soggetto interessato deve presentare al Centro operativo di Pescara – ufficio cui è stata attribuita la competenza a gestire tutti i rapporti con i soggetti non residenti che intendono identificarsi direttamente in Italia - una specifica dichiarazione utilizzando l'apposito modello ANR/2. L'Ufficio, controllata l'effettiva qualità di soggetto di imposta ai fini IVA assunta in altro Stato membro, attribuisce all'operatore non residente uno speciale numero di partita IVA che evidenzia la natura di soggetto non residente "identificato" in Italia. La possibilità per un soggetto passivo non residente di potersi, nello stesso tempo, identificare direttamente in Italia ed ivi istituire una stabile organizzazione è espressamente riconosciuta dalle istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione di inizio attività attualmente in uso, cioè i modelli AA7/9 per i soggetti diversi dalle persone fisiche e AA9/9 per le imprese individuali ed i lavoratori autonomi. Le istruzioni precisano che tale soggetto dovrà presentare, a seconda dei casi, sia il predetto modello AA7/9 o AA9/9 per dichiarare l'inizio dell'attività nello Stato tramite una stabile organizzazione, cui consegnerà l'attribuzione di un numero di partita IVA da utilizzare per tutte le operazioni effettuate attraverso la stabile organizzazione, sia il modello ANR/2 per rendere noto all'amministrazione che

intende in ipotesi avvalersi anche del sistema dell'identificazione diretta, con conseguente attribuzione di un numero di partita IVA da utilizzare per tutte le operazioni effettuate direttamente in relazione alle quali ci si avvale di tale sistema. Nelle stesse istruzioni si riconosce, in definitiva, che in tal caso il soggetto non residente assume ai fini IVA una duplice posizione, da cui deriva l'attribuzione di due distinti numeri di partita IVA. Per potersi identificare direttamente un soggetto non residente che aveva nominato un rappresentante fiscale dovrà, pertanto, presentare la dichiarazione di cessazione dell'attività del rappresentante e richiedere l'attribuzione di un nuovo numero di partita IVA tramite la presentazione del modello ANR/2 mantenendo però il numero di codice fiscale precedentemente attribuito al rappresentante (v., in tal senso, la risoluzione 6 settembre 2002, n. 289/E dell'Agenzia delle Entrate e le istruzioni per la compilazione dei modelli AA7/9, AA9/9 e ANR/2).

### **Operazioni verso terzi**

Nella parte centrale del documento interpretativo, ASSONIME osserva come la previsione di una duplice posizione IVA (quella riferita al soggetto non residente identificato direttamente e quella riferita al soggetto non residente per le operazioni realizzate tramite la propria stabile organizzazione) abbia valenza nei confronti dei terzi, nel senso che le operazioni che un soggetto non residente realizza tramite una stabile organizzazione rimangono di pertinenza della stabile organizzazione e quindi i relativi adempimenti (fatturazione, liquidazione etc.) vanno resi con riferimento a tale specifica posizione soggettiva, mentre le operazioni realizzate direttamente dal soggetto non residente, e quindi ad esso riferite, sono da considerare in maniera distinta. Più precisamente è il soggetto estero interessato a dover eseguire i relativi adempimenti. Peraltro, una stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato non necessariamente deve far transitare presso di sé tutte le operazioni rese a terzi dal soggetto non residente, ben potendo tali operazioni essere effettuate direttamente dalla casa madre. Sembrano confermare questa tesi alcune indicazioni contenute nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 9 gennaio 2002, n. 4/E. In particolare l'Agenzia ha affermato che gli obblighi IVA (fatturazione, registrazione, ecc.) devono essere riferiti alla stabile organizzazione solo quando le relative prestazioni sono effettivamente rese tramite essa; in caso contrario, se le prestazioni sono rese dalla casa madre, anche agli effetti degli obblighi IVA tali servizi si considerano intercorsi direttamente tra la casa madre estera ed il committente nazionale. In sostanza, la posizione della stabile organizzazione rimane distinta rispetto alla casa madre, nel senso che le operazioni effettuate nei confronti di terzi sono riferite all'una o all'altra a seconda che siano rese in concreto dall'una o dall'altra. Inoltre, anche nel caso dell'identificazione diretta sono ipotizzabili operazioni direttamente intercorrenti tra il non residente e soggetti terzi, senza che sia necessario utilizzare il numero di identificazione attribuito nel territorio dello Stato al soggetto estero, come espressamente confermato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 19

novembre 2008, n. 447/E. Tale risoluzione sul punto richiama in senso conforme i chiarimenti già impartiti con la circolare ministeriale 23 febbraio 1994, n. 13, par. B.8, con riferimento al caso di un soggetto non residente che ha nominato in Italia un proprio rappresentante fiscale. In quella sede, come si ricorderà, il Ministero delle finanze aveva riconosciuto che non si rende necessaria l'utilizzazione della posizione fiscale attribuita con l'identificazione diretta quando le operazioni sono direttamente ipotizzabili come acquisti o cessioni intracomunitarie tra le parti contraenti.

### **Operazioni intercorrenti con la casa madre**

In presenza nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione di un soggetto non residente, si è più volte posto il problema – osserva ASSONIME – di determinare la natura delle operazioni eventualmente intercorrenti con la casa madre estera. Al riguardo l'Amministrazione finanziaria, chiamata a decidere sull'imponibilità delle prestazioni di servizi resi dalla casa madre alla propria stabile organizzazione e viceversa, con la risoluzione 20 marzo 1981, n. 330470, poi confermata dalla risoluzione 23 marzo 1983, n. 331300, si era in passato pronunciata nel senso di considerare la stabile organizzazione quale soggetto passivo autonomo e distinto dalla casa madre. La questione era stata esaminata anche dalla Commissione incaricata di predisporre lo schema di testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sul valore aggiunto, V. documento n. 310 del 2000. Tale documento è citato sia nel testo della richiamata risoluzione n. 4/E del 2002 sia nella relazione di accompagnamento al citato decreto legislativo n. 191 del 2002. L'art. 15, comma 3, di tale schema disponeva, per quanto riguarda le prestazioni di servizi, che

*“non costituiscono operazioni rilevanti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto le prestazioni di servizi rese da soggetti residenti all'estero alla propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato o viceversa”.*

Come chiarito nella relazione di accompagnamento, la norma intendeva prevedere la non rilevanza agli effetti dell'IVA delle prestazioni di servizi poste in essere tra la stabile organizzazione e la casa madre e viceversa, attesa l'unitarietà del soggetto, per carenza dei presupposti impositivi; in altri termini, intendeva espressamente negare l'autonomia soggettiva della stabile organizzazione nei rapporti interni intra soggettivi. Ancora in favore di questa impostazione - dell'esclusione, cioè, dall'ambito applicativo dell'imposta dei rapporti intercorrenti tra stabile organizzazione e casa madre - si esprime anche la relazione illustrativa del citato decreto legislativo n. 191 del 2002, nella quale al riguardo si afferma che “permanendo l'unitarietà del soggetto”, non assumono rilevanza agli effetti dell'IVA i rapporti interni posti in essere tra un'impresa o società non residente e la propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato o viceversa, anche se si riconosce che, in presenza di specifici presupposti impositivi, sono invece assoggettabili ad IVA alcune operazioni che si concretizzano in movimentazioni di beni. Di tali indicazioni

ha tenuto conto l'Agenzia delle Entrate nella risoluzione del 22 agosto 2002, prot. 135/102, che ha ravvisato nella fattispecie considerata - trasferimento di fondi tra casa madre e stabile organizzazione a copertura di costi sostenuti -

*“un mero passaggio interno di servizi, irrilevante agli effetti dell'IVA”.*

Successivamente, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 16 giugno 2006, n. 81/E, ha riconosciuto che le prestazioni di servizi intercorrenti tra casa madre estera e stabile organizzazione italiana, o viceversa, sono escluse dall'ambito di applicazione del tributo, ed al fine di adeguare la prassi amministrativa italiana alla pronuncia della Corte di giustizia sentenza del 23 marzo 2006 (causa C-210/04<sup>(1)</sup>), ha espressamente revocato la richiamata risoluzione del 20 marzo 1981, n. 330470.

### **La cessazione dell'attività della stabile organizzazione**

In base alle considerazioni che precedono ASSONIME ribadisce quanto segue:

- a. un soggetto non residente può esercitare un'attività economica nel territorio dello Stato identificandosi direttamente presso l'ufficio IVA e contemporaneamente operare tramite una stabile organizzazione;
- b. tale duplice posizione ha valenza nei confronti dei terzi;
- c. le prestazioni di servizi rese dalla stabile organizzazione nei confronti della casa madre sono escluse dall'ambito IVA, per via dell'unitarietà del soggetto d'imposta.

Con riferimento all'ipotesi in cui l'attività della stabile organizzazione è resa esclusivamente a favore della casa madre è sorto il dubbio se la posizione IVA della stabile organizzazione possa essere chiusa tramite dichiarazione di cessazione dell'attività ai sensi dell'art. 35 del d.p.r. n. 633, con conseguente cancellazione del numero di partita IVA. Al riguardo l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 327/E del 2008, si esprime come accennato negativamente, richiamandosi all'art. 9, comma 1, della direttiva n. 112 del 2006, secondo cui si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica “indipendentemente dallo scopo e dai risultati di detta attività”, ritenendo che nella specie la stabile organizzazione mantenga la qualifica di soggetto passivo, esercitando comunque un'attività di natura commerciale, pur se irrilevante ai fini del tributo. Per avvalorare la tesi secondo cui il riconoscimento della qualifica di soggetto passivo deriva dallo svolgimento di attività economiche, anche se irrilevanti ai fini IVA, l'Agenzia delle Entrate cita in senso conforme l'orientamento espresso dalla Corte di giustizia nella sentenza del 29 febbraio 1996, causa C-110/94, nella quale si è affermato che qualora sia stata riconosciuta la qualità di soggetto passivo ad una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili, la realizzazione di uno studio sulla redditività di tale attività può essere di per sé considerata

resa nell'esercizio di un'attività economica, con la conseguenza che

*“la qualità di soggetto passivo non può essere revocata con effetto retroattivo alla società di cui trattasi qualora, in considerazione dei risultati di tale studio, si sia deciso di non passare alla fase operativa e di metterla in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni imponibili”.*

La fattispecie oggetto di tale sentenza, peraltro, è chiaramente diversa da quella esaminata nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate.

#### **Note conclusive**

Le incertezze interpretative poste dal tema, indubbiamente controverso, derivano dalla scelta del legislatore nazionale che, nell'introdurre nell'ordinamento l'istituto dell'identificazione diretta, ha previsto la possibilità che ad uno stesso operatore economico non residente possano essere attribuite due diverse posizioni IVA tra loro indipendenti (una riferita al soggetto non residente identificato direttamente, e l'altra riferita al soggetto non residente per le operazioni realizzate tramite la stabile organizzazione). A parere dell'Associazione italiana tra le società per azioni, la questione, quindi, meriterebbe forse un ripensamento di carattere normativo, più aderente al disposto dell'art. 214, comma 1, della direttiva n. 2006/112/CE, che stabilisce che ogni soggetto passivo sia identificato da un proprio numero individuale.

Antonino Romano 11 Febbraio 2009

#### **NOTE**

(1) Secondo l'Alta Corte, la nozione di soggetto passivo d'imposta delineata dall'art. 4 della Sesta direttiva comunitaria implica l'esercizio di una attività economica in modo "indipendente". Sotto tale profilo la stabile organizzazione non può essere considerata un soggetto passivo autonomo distinto dalla casa madre, in quanto la stabile organizzazione non sopporta direttamente i rischi economici connessi con l'esercizio della propria attività, che gravano comunque sulla casa madre. Stabile organizzazione e casa madre costituiscono quindi un unico soggetto passivo, con la conseguenza che non sono configurabili prestazioni di servizi tassabili intercorrenti tra queste due entità. In particolare, con tale sentenza la Corte di giustizia è stata chiamata a pronunciarsi proprio sulla correttezza della prassi amministrativa italiana secondo cui tra casa madre e stabile organizzazione possono configurarsi prestazioni di servizi tassabili. Tale prassi è stata dichiarata espressamente incompatibile con la sesta direttiva comunitaria, sul rilievo che casa madre e stabile organizzazione costituiscono un solo ed unico soggetto passivo.