

Operazioni Iva effettuate da soggetti non residenti per il tramite di stabili organizzazioni e rimborso dell'imposta

di **Cosimo Turrisi**

Publicato il 16 dicembre 2009

I vincoli stabiliti dalle Direttive dell'Unione Europea in assolvimento dei compiti previsti dal Trattato che istituisce la Comunità Europea, impongono agli Stati membri un continuo adeguamento e recepimento legislativo, alla luce di chiarimenti e sentenze che mirano ad armonizzare i tributi nel territorio dell'Unione

I vincoli stabiliti dalle Direttive dell'Unione Europea **(1)** in assolvimento dei compiti previsti dal Trattato che istituisce la Comunità Europea, impongono agli Stati membri un continuo adeguamento e recepimento legislativo, alla luce di chiarimenti e sentenze che mirano ad armonizzare i tributi nel territorio dell'Unione.

La normativa Iva, in particolare, è stata, di recente, variata dal legislatore italiano con il D.L. 25 settembre 2009, n. 135, a seguito della sentenza di condanna dell'Italia nella causa C - 244/08 del 16 luglio 2009 da parte della Corte di giustizia Ue.

Operazioni Iva effettuate da soggetti non residenti

La disciplina nazionale ha sempre distinto le operazioni Iva effettuate da soggetti non residenti, rispetto a quelle riferibili alle proprie “stabili organizzazioni” prevedendo che laddove il soggetto passivo d’imposta non residente avesse effettuato direttamente acquisti di beni o servizi soggetti all’imposta in Italia, avrebbe dovuto necessariamente richiedere il rimborso dell’Iva, ai sensi dell’art. 38-ter, D.P.R. 633/1972.

Tale rapporto tra casa madre e stabile organizzazione era stato già valutato, in precedenza, da parte della Corte di giustizia con la sentenza depositata il 23 marzo 2006, relativa alla causa C-210/04, che aveva affermato che un centro di attività stabile, che non gode di un’indipendenza economica dalla casa madre, non può essere considerato un soggetto autonomo, ma, soltanto, un UNICO SOGGETTO PASSIVO D’IMPOSTA.

Stabile organizzazione Iva

L’impianto legislativo nazionale e quello comunitario non danno una definizione compiuta della stabile organizzazione ai fini Iva, che viene però espressamente richiamata nella Direttiva 2006/112/Ce

Il *modello di Convenzione redatto dall’Ocse*, definisce la “stabile” quale una sede fissa di affari in cui l’impresa esercita in tutto o in parte la sua attività, stabilendone gli elementi costitutivi e fornendo un’esemplificazione di STRUTTURE FISSE che possono caratterizzarla, quali una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un’officina, un laboratorio, una miniera o un cantiere di costruzione o montaggio, AVENTI DURATA NON INFERIORE A 12 MESI.

La stabile organizzazione è individuata anche, laddove un ente non residente dispone in un Paese estero di soggetti che svolgono un'attività per suo conto, esercitando abitualmente il potere di concludere contratti in proprio nome, senza necessità di avere una struttura produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia al di fuori di un potere di rappresentanza vero e proprio, gestionale o contabile (avuto riguardo di accordi o convenzioni internazionali).

La giurisprudenza della Corte di giustizia in più occasioni ha stabilito che le connotazioni più importanti che devono possedere le stabili organizzazioni ai fini Iva (senza mutuare tout court i concetti giuridici elaborati a fini imposte dirette) sono:

1. una consistenza minima autonoma e stabile;
2. mezzi umani e mezzi tecnici.

Un centro di attività può essere qualificato come stabile, quando presenta un grado sufficiente di permanenza ed una struttura idonea sul piano del corredo umano (dipendenti non soltanto intermediari indipendenti) e tecnico, necessaria a rendere possibile in modo autonomo le proprie attività. Ad esempio una società di leasing che non dispone in uno Stato membro né di personale proprio, né di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità, ma si limiti a mettere a disposizione dei clienti, procurati da intermediari indipendenti stabiliti nello Stato membro, i veicoli concessi in

locazione, non può configurare una stabile organizzazione, poiché il vero e proprio leasing richiede una negoziazione ed una gestione dei contratti, oltre che dei clienti.

Le sentenze della Corte di giustizia

La sentenza della Corte di giustizia del 23 marzo 2006, relativa alla Causa C-210/04, aveva già previsto che le prestazioni di servizio rese dalla casa madre estera ad una stabile organizzazione situata in Italia, non dovevano rientrare nel campo di applicazione dell'Iva se la stabile organizzazione non aveva una propria autonomia patrimoniale, poiché entrambi i soggetti costituivano un **unico soggetto passivo d'imposta**, per cui tutti i costi in materia di consulenza, formazione del personale, nonché di fornitura e gestione di servizi di software, addebitati dalla casa madre residente in uno Stato Ue ad una sua filiale (ovviamente con sede in un altro Stato membro) non dovevano essere assoggettati ad Iva nello Stato del committente (con i dovuti distinguo dettati in materia di territorialità iva alla luce delle recenti modifiche normative).

Un mero accordo di ripartizione dei costi, infatti, non individua una stabile organizzazione. La Corte di Giustizia nelle sue pronunce ha stabilito che la legge italiana è in contrasto con quanto contenuto nell'art. 1 della Ottava Direttiva e nell'art. 1 della Tredicesima Direttiva comunitaria, che si inseriscono nell'art. 17 della Sesta Direttiva, perché prevede l'obbligo per un soggetto passivo domiciliato all'estero, ma con stabile organizzazione in Italia, di chiedere il rimborso previsto per i soggetti non residenti, piuttosto che permettere la detrazione quando l'acquisto è effettuato direttamente dallo stabilimento principale estero del soggetto passivo.

La Commissione europea dopo aver diffidato in data 18 ottobre 2005 l'Italia ed aver predisposto, successivamente, il 6 luglio 2006 un parere motivato invitando la Stato a prendere le disposizioni necessarie, a seguito di inadempienza, ha deciso di proporre ulteriore ricorso alla Corte di giustizia nella causa C - 244/08, conclusasi con sentenza di condanna del 16 luglio 2009

L'articolo 17 del D.P.R. 633/1972 in recepimento di tali dettami giurisprudenziali è stato modificato dall'articolo 11, del D.L. 135/2009, consentendo ad un soggetto non residente, che possiede una stabile organizzazione in Italia, di assolvere sia agli obblighi di versamento dell'imposta che ai diritti di detrazione, attraverso la *stessa stabile*, senza obbligo di nomina di un rappresentante fiscale o di identificazione diretta (art. 35-ter, D.P.R. 633/1972).

Gli adeguamenti permettono, quindi, che:

- l'Iva relativa agli acquisti effettuati dalla società non residente venga detratta direttamente dalla stabile organizzazione, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972, in occasione delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale;
- tutte le operazioni attive effettuate direttamente in Italia nei confronti di soggetti passivi d'imposta possano essere regolarizzate con il reverse charge da parte del cliente soggetto passivo d'imposta, mentre quelle effettuate direttamente in Italia nei confronti di privati vengano adempiute dalla stabile organizzazione (senza necessità di

rappresentante fiscale o identificazione in Italia).

Il mutato quadro giuridico ha imposto, ovviamente, modifiche anche all'art. 38 ter, del D.P.R. 633/1972 che (al contrario) non consentono la richiesta di rimborso ai soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia.

Gli effetti di tale sentenza valgono anche per il passato, per cui chi ha detratto attraverso la sua stabile organizzazione l'Iva su servizi acquistati direttamente, ha osservato un comportamento corretto, mentre chi ha chiesto il rimborso ai sensi dell'art. 38-ter, D.P.R. 633/1972, non è più legittimato alla richiesta.

Cosimo Turrisi

16 Dicembre 2009

NOTE

(1) Il Parlamento europeo le emana congiuntamente con il Consiglio e la Commissione.

