

Risposta n. 57/2023

OGGETTO: Disciplina IVA. Individuazione del debitore d'imposta nell'acquisto intracomunitario di merci tra soggetto passivo tedesco e soggetto passivo italiano, con intervento della stabile organizzazione in Italia del soggetto tedesco.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società Istante Alfa Italia (di seguito anche "la Società" o "Istante" o "Alfa Italia" o la "stabile organizzazione") è una stabile organizzazione italiana di Alfa Germania, società di diritto tedesco del Gruppo Alfa, attivo in molteplici settori tra i quali quelli della tecnologia industriale e dei beni di consumo e tecnologie costruttive.

La Società opera in Italia mediante la stabile organizzazione Alfa Italia, dotata di risorse umane e materiali proprie, che svolge attività di fornitura all'ingrosso di parti e accessori per autoveicoli prevalentemente nei confronti del cliente Beta.

Alfa Italia opera, secondo quanto riportato nell'istanza, quale distributore della casa madre nell'ambito del *business* sopra richiamato, relazionandosi sia con i clienti italiani che, in misura minore, con quelli europei ed extra-europei.

La Società partecipa alle fasi di negoziazione e conclusione dei contratti ed effettua acquisti e cessioni di beni nonché prestazioni di servizi.

I beni acquistati dalla casa madre Alfa Germania, in base alle circostanze, possono transitare dal magazzino della stabile organizzazione oppure essere trasportati direttamente presso i clienti ed il trasporto può essere effettuato dalla casa madre o dal cliente stesso.

La casa madre opera in Italia anche direttamente, senza avvalersi dell'intervento della stabile organizzazione.

La fattispecie oggetto di interpello riguarda il caso di una cessione di un prodotto effettuata dalla casa madre mediante l'intervento della succursale, la quale curerebbe, secondo quanto rappresentato, la negoziazione e conclusione del contratto ed attività di *pre e post vendita*. Il bene verrebbe spedito direttamente dalla casa madre in Germania al cliente finale in Italia ed il trasporto verrebbe effettuato dal cliente italiano, prelevandolo dal magazzino di Alfa Germania, oppure a cura della casa madre, senza alcun transito per il magazzino della stabile organizzazione italiana.

La Società ritiene che, con la risposta ad un precedente interpello, l'Agenzia avrebbe definito la struttura di una operazione simile nei termini di un acquisto intracomunitario assimilato *ex art. 38, comma 3, lett. b)* del DL n. 331/93, effettuato dalla stabile organizzazione, ritenendo che la stessa fosse intervenuta nella transazione.

In base alla predetta risposta, la medesima struttura ricorrerebbe anche nel caso di trasporto effettuato a cura del cliente finale italiano.

La Società, tuttavia, rileva come successive interpretazioni avanzate dal Comitato IVA e modifiche normative relative alle ipotesi delle c.d. "operazioni a catena", potrebbero mettere in dubbio il precedente interpretativo riportato e che la soluzione della questione sottoposta non abbia alcuna ripercussione nell'ambito dell'imposizione diretta.

L'Istante, pertanto, chiede quale debba essere il corretto trattamento della fattispecie delineata e, in particolare, se la stabile organizzazione:

1. debba ritenersi "coinvolta" nella cessione dei beni oggetto dell'istanza al cliente finale secondo le prescrizioni di cui agli articoli 11 e 53 del Regolamento 282/2011 (nel seguito "Regolamento") e se, nel caso venga ritenuta partecipante all'operazione, assuma la qualifica di soggetto passivo stabilito in Italia ai sensi dell'articolo 7 del DPR n. 633/72 e di debitore di imposta ai sensi dell'articolo 17 del DPR n. 633/72, indipendentemente dal soggetto che opera il trasporto;

2. laddove venga ritenuta "non coinvolta", chiede se possa in ogni caso interporre la propria posizione IVA italiana agendo come rappresentante fiscale della casa madre, rilevando un acquisto intracomunitario "assimilato" ai sensi dell'articolo 38, comma 3, lettera b) del DL n. 331/93 ed una successiva cessione "domestica" nei confronti del cliente finale, la cui imposta sarà assolta da parte del cliente italiano in applicazione del meccanismo del *reverse charge* ex art. 17, comma 2, del DPR n. 633/1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, con riferimento alla fattispecie illustrata, ritiene che:

1. Alfa Italia, in qualità di stabile organizzazione di Alfa Germania, possa essere considerata "coinvolta" nell'operazione di cessione dei beni nei confronti del cliente finale italiano secondo le prescrizioni di cui agli articoli 11 e 53 del Regolamento 282/2011;

a) per quanto sopra, in ragione delle conseguenze derivanti dal fatto che il trasporto è curato dal cliente finale, dovrà essere rilevato un acquisto intracomunitario ex art. 38 del d.l. n. 331/93 da parte del cliente finale, che provvederà all'assolvimento dell'IVA tramite il meccanismo del *reverse charge* ex articoli 46 e 47 del d.l. n. 331/93);

b) qualora il trasporto sia curato da un soggetto diverso dal cliente finale, Alfa Italia può continuare ad applicare le istruzioni già ricevute nel precedente interpello.

2. qualora Alfa Italia non possa ritenersi "coinvolta" in qualità di stabile organizzazione, tenendo conto che Alfa Germania e Alfa Italia, pur se stabiliti in Paesi membri diversi, sono il medesimo soggetto giuridico, essa possa comunque interporre agendo come rappresentante fiscale, rilevando un acquisto intracomunitario "assimilato" ai sensi dell'articolo 38, comma 3, lettera b) del DL n.331/93, al quale farà seguito una cessione domestica nei confronti del cliente finale, la cui imposta sarà assolta da parte del cliente italiano in applicazione del meccanismo del *reverse charge* ex art. 17, comma 2, del DPR n. 633/1972, indipendentemente dal soggetto che cura il trasporto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Occorre preliminarmente osservare che il corretto inquadramento IVA della fattispecie prospettata implica una valutazione del ruolo svolto in concreto dalla stabile organizzazione italiana della società istante nelle operazioni di commercializzazione dei prodotti, al fine di stabilire chi sia il soggetto debitore del pagamento dell'IVA dovuta nel nostro Paese.

Come noto, la stabile organizzazione non è un soggetto giuridico autonomo e indipendente dalla casa madre estera, ma assume una soggettività propria per le operazioni ad essa direttamente riferibili, poste in essere, dal lato attivo o passivo, con soggetti terzi (cfr. articolo 7, comma 1, lettera d del D.P.R. n. 633/1972). L'articolo 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/72 stabilisce che gli obblighi relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sono adempiuti da questi ultimi.

L'inversione contabile trova, tuttavia, applicazione sempreché l'operazione sia effettuata direttamente dal soggetto non residente senza il tramite di una sua stabile organizzazione in Italia (cfr. articolo 17, quarto comma). Quest'ultima disposizione trae origine dall'articolo 192-*bis* della direttiva IVA, in base al quale quando un soggetto passivo effettua una cessione di beni o servizi imponibile in uno Stato membro in cui ha una stabile organizzazione e tale stabile organizzazione non interviene nella cessione, il soggetto passivo è considerato non stabilito nello Stato membro.

In altri termini, se la stabile organizzazione non interviene nell'operazione di cessione/prestazione, il soggetto passivo non si considera stabilito nello Stato membro al quale ha fornito beni o servizi e non sarà, pertanto, tenuto al pagamento dell'IVA.

L'articolo 53 del Regolamento (UE) n. 282/2011 chiarisce che devono ricorrere due condizioni affinché si possa ritenere che una stabile organizzazione intervenga in una operazione commerciale ai sensi dell'articolo 192-*bis* della direttiva IVA. In particolare, ai sensi dell'articolo 53, paragrafo 1, del citato regolamento di esecuzione IVA, la stabile organizzazione deve essere "*caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura adeguata in termini di risorse umane e tecniche per consentirle di effettuare la fornitura di beni o servizi in cui interviene*".

Inoltre, al paragrafo 2 del medesimo articolo, viene previsto che "*se un soggetto passivo dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, si considera che tale organizzazione non partecipa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 192 bis, lettera b), della direttiva 2006/112/CE, a meno che i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati dallo stesso per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione*".

Dal combinato disposto dell'articolo 192-*bis* della direttiva IVA e dell'articolo 53 del regolamento di esecuzione IVA, deriva che un soggetto passivo si considera stabilito nello Stato membro in cui l'imposta è dovuta se:

- il soggetto passivo ha, in tale Stato membro, una stabile organizzazione;
- questa stabile organizzazione è "*caratterizzata da un grado di permanenza sufficiente e da una struttura adeguata in termini di risorse umane e tecniche per consentirle di effettuare le cessioni di beni o servizi in cui interviene*";

- questa stabile organizzazione è effettivamente intervenuta in una prestazione di servizi o di beni fornita dal soggetto passivo;

- le risorse tecniche e umane della stabile organizzazione sono utilizzate "*per operazioni inerenti all'adempimento della prestazione imponibile*".

Al riguardo, si precisa che lo svolgimento di meri compiti di supporto amministrativo non è sufficiente per considerare integrato il requisito dell'intervento della stabile organizzazione nella fornitura dei beni.

Analogamente, la circostanza che la stabile organizzazione stipuli contratti in nome e per conto della capogruppo o si occupi del *marketing* e dei rapporti con i clienti non è di per sé sintomo di un suo "intervento" qualificante nelle operazioni di cessione.

In sintesi, l'intervento della stabile organizzazione nell'operazione commerciale deve essere valutato in concreto caso per caso.

Nell'istanza in esame, la Società rappresenta come le attività poste in essere dalla stabile organizzazione siano connaturate da carattere di particolare complessità, soprattutto in relazione alle fasi propedeutiche alla fornitura del bene oggetto del quesito, consistenti nella negoziazione dei contratti e dei contenuti tecnici degli stessi, influenti sulla definizione delle caratteristiche del prodotto fornito dalla casa madre.

Il contributo della stabile organizzazione sembrerebbe essere rilevante per la determinazione concreta della qualità, della struttura e della funzionalità del prodotto fornito dalla casa madre.

In ragione di quanto riportato dalla Società, dunque, sembrerebbe che la stabile organizzazione intervenga concretamente nelle operazioni, svolgendo un ruolo

qualitativamente qualificante ed operando con un rilevante grado di autonomia dalla casa madre.

Occorre osservare come le interpretazioni attribuite dall'istante al Comitato IVA, di cui al *Working Paper* n. 857 del 2015, possano essere considerate alla stregua di ipotesi di discussione redatte dai servizi giuridici della Commissione, anche sulla base delle argomentazioni presentate dall'Italia, in vista della riunione n. 104 del Comitato e non come la posizione assunta dal Comitato stesso. Non risultano infatti, allo stato, linee guida sulla materia, prodotte dal Comitato IVA in risposta alle sollecitazioni avanzate nel *Working Paper* citato, conformi alle ipotesi interpretative ivi delineate.

Si ritiene, pertanto, di potersi confermare l'orientamento espresso nel precedente menzionato dall'Istante, nel presupposto (non verificabile in sede di interpello) della presenza di una stabile organizzazione della Società nel territorio italiano e ferma restando la necessità di una valutazione di fatto sulla effettiva consistenza della partecipazione della stessa stabile organizzazione alle operazioni descritte.

La circostanza che il trasporto sia curato dall'acquirente finale non comporta, ad avviso della scrivente, una diversa interpretazione della fattispecie.

L'articolo 38, comma 2, del DL n. 331/93, infatti, non differenzia la natura di acquisto intracomunitario in ragione del soggetto che effettua il trasporto. In particolare, la disposizione citata stabilisce che "*costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto*".

La circostanza che rileva è che il bene sia oggetto di acquisizione, derivante da atti a titolo oneroso, della proprietà o di altro diritto reale di godimento e di trasporto o spedizione nel territorio dello Stato.

Qualificata l'introduzione del bene in Italia alla stregua di un acquisto intracomunitario, prescindendo, come fa la norma, dal soggetto che effettua il trasporto, ciò che assume rilevanza è la definizione del ruolo della stabile organizzazione e, eventualmente, nel caso di partecipazione della stessa all'operazione, la conseguente veste di debitore di imposta sull'acquisto stesso.

Pertanto, sussistendo nel caso concreto la condizione della partecipazione della stabile organizzazione alla transazione, nel senso sopra definito, questa effettuerà un acquisto intracomunitario nei confronti della casa madre e adempirà agli obblighi di imposta mediante il meccanismo del *reverse charge*.

La stessa stabile organizzazione effettuerà poi una cessione domestica nei confronti dell'acquirente finale nazionale, applicando l'imposta in rivalsa.

Occorre peraltro puntualizzare che, laddove non sussistesse nel caso concreto la condizione della partecipazione della stabile organizzazione alla transazione, si verificherebbe un acquisto intracomunitario, con controparte la casa madre, posto in essere dall'acquirente finale nazionale.

Quest'ultimo sarebbe tenuto ad adempiere agli obblighi di imposta mediante il meccanismo del *reverse charge*. Non appare condivisibile l'ipotesi di interposizione di un rappresentante fiscale, peraltro costituito dalla medesima stabile organizzazione.

La norma di cui all'articolo 44, comma 1, del DL n. 331/93 stabilisce come modalità ordinaria di assolvimento dell'imposta nel caso di acquisto comunitario

effettuato da soggetto nazionale quella del *reverse charge* applicato da quest'ultimo, che diviene il debitore dell'imposta *ex lege*.

L'adempimento delle obbligazioni IVA sulle operazioni in esame mediante rappresentante fiscale non risulta individuato dalla legge quale forma alternativa di assolvimento. Le modalità di adempimento mediante rappresentante fiscale o identificazione diretta, di cui all'articolo 44, comma 3, del DL n. 331/93, riguardano gli acquisti e le cessioni effettuate sul territorio nazionale da un soggetto non residente e non comprendono, pertanto, la fattispecie descritta nell'istanza.

Con il presente parere si fornisce risposta esclusivamente ai quesiti posti espressamente dall'interpellante.

(firmato digitalmente)