



## I Casi del Think Tank di STS Deloitte

La stabile organizzazione IVA quale debitrice d'imposta per le operazioni intracomunitarie

# La stabile organizzazione IVA quale debitrice d'imposta per le operazioni intracomunitarie

## Il caso

Una società estera residente nella UE, con stabile organizzazione in Italia, effettua delle cessioni intracomunitarie nei confronti di committenti italiani. Si chiede in quali casi la predetta stabile organizzazione può qualificarsi quale debitrice dell'imposta sul valore aggiunto; in particolare, se a tali effetti rileva l'intervento o meno nell'operazione della medesima stabile organizzazione.

## La soluzione

Secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, la stabile organizzazione, nell'ambito di un'operazione intracomunitaria, può considerarsi debitrice d'imposta laddove intervenga nell'operazione. In tal caso, sostiene la stessa Agenzia, la stabile organizzazione dovrebbe applicare il *reverse charge* sull'acquisto intracomunitario assimilato e assolvere l'IVA nazionale sulla successiva cessione al soggetto che acquista i beni.

Si ritiene che tale soluzione sollevi qualche dubbio in considerazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE e delle pronunce del Comitato IVA. Infatti, in base all'interpretazione ad oggi elaborata dalla prevalente dottrina nazionale in merito ai *Working Paper* nn. 791/2014 e 857/2015 e alle sentenze delle Corti di giustizia in materia<sup>1</sup>, la stabile organizzazione IVA - oltre al suo impatto sull'individuazione della territorialità e del debitore d'imposta laddove intervenga nelle prestazioni di servizi - con riferimento alle cessioni di beni, per le quali non incide sul presupposto territoriale, assurgerebbe al ruolo di debitrice d'imposta solamente con riferimento a quelle operazioni territorialmente rilevanti in Italia. Con ciò escludendo ogni possibile rilevanza sulle operazioni intracomunitarie<sup>2</sup>.

## Considerazioni

L'Agenzia delle Entrate ha recentemente esaminato il caso (risposta a interpello, non ancora pubblicata, n. 956-1164/2024) di una società tedesca, con stabile organizzazione in Italia, che effettua delle cessioni intracomunitarie nei confronti di clienti italiani. Nel caso di specie, pur essendo riconosciuto che la stabile organizzazione, non intervenendo, non ha alcun effetto sulla qualificazione delle operazioni quali cessioni intracomunitarie, si sostiene che, diversamente, in presenza di un suo intervento<sup>3</sup>, dovrebbe qualificarsi quale debitrice d'imposta.

Si tratta di una pronuncia che conferma quanto già asserito in passato<sup>4</sup> e in forza della quale la stabile organizzazione dovrebbe applicare il *reverse charge* sull'acquisto intracomunitario assimilato e l'IVA nazionale sulla successiva cessione al soggetto che acquista i beni.

Nel caso oggetto di analisi, l'Agenzia delle Entrate supporta la propria posizione in merito alla rilevanza della stabile organizzazione che interviene nell'operazione quale debitrice d'imposta per l'acquisto intracomunitario assimilato (e, di conseguenza, per la successiva cessione nazionale) osservando che *"tale conclusione è avvalorata dal parere reso dai servizi giuridici della Commissione europea (n.d.r. con il Working Paper n. 857/2015), secondo cui la questione se l'art. 192 bis della Direttiva IVA (norma relativa all'individuazione del debitore d'imposta) si applichi solo alle forniture nazionali o anche a quelle intracomunitarie è priva di rilevanza"*. In tal senso, l'Agenzia delle Entrate lascia intendere che, come può certamente essere per le cessioni nazionali, la stabile organizzazione, in presenza del suo intervento, possa qualificarsi quale debitrice d'imposta anche per le operazioni intracomunitarie, così non distinguendo - a livello tecnico - la categoria delle cessioni di beni da quella delle cessioni intracomunitarie e, quest'ultima, da quella degli spostamenti di beni a sé stessi.

---

<sup>1</sup> Corte di giustizia UE, 4 luglio 1985, causa C-168/84, Gunter Berkholz; id., 17 luglio 1997, causa C-190/95, Aro Lease; id., 20 luglio 1997, causa C-260/05, DFDS A/S; id., 23 marzo 2006, causa C-210/04, FCE Bank plc; id., 25 ottobre 2012, cause riunite C-318/11 e C-319/11, Daimler AG e Widex A/S; id., 17 settembre 2014, causa C-7/13, Skandia America Corp.; id., 16 ottobre 2015, causa C-605/12, Welmory sp. z o.o.; id., 24 gennaio 2019, causa C-165/17, Morgan Stanley & Co. International; id., 7 maggio 2020, Dong Yang Electronics; id., 3 giugno 2021, Titanium; id., 7 aprile 2022, causa C-333/20, Berlin Chemie A. Menarini; id., 29 giugno 2023, causa C-232/22, Cabot Plastic Belgium; id., 12 luglio 2024, causa C-533/22, Adient

<sup>2</sup> Per queste, infatti, il debitore d'imposta viene individuato dall'art. 200 della Direttiva 2006/112/CE che, appunto, a prescindere da un suo intervento, non attribuisce alcun ruolo alla stabile organizzazione IVA

<sup>3</sup> Affinché si possa ritenere che una stabile organizzazione intervenga in una operazione commerciale ex art. 192 bis della Direttiva IVA rilevano le condizioni di cui all'art. 53 del Regolamento (UE) n. 282/2011

<sup>4</sup> Agenzia delle Entrate, Risposta a interpello n. 57/E/2023

In sostanza, l’Agenzia delle Entrate qualifica tale operazione quale spostamento di beni a sé stessi, non considerando il verificarsi di una cessione (intracomunitaria) di beni giuridicamente pronti per la consegna al cliente nello Stato membro di destinazione sin dal momento in cui gli stessi lasciano lo Stato membro di partenza.

Stante siffatta posizione dell’Agenzia delle entrate, si ritiene che sia possibile anche una diversa interpretazione, in base alla quale l’IVA sarebbe dovuta dal soggetto che effettua gli acquisti intracomunitari, non rilevando l’esistenza né l’intervento delle operazioni di una stabile organizzazione.

In tale ottica, per determinare se l’intervento della stabile organizzazione abbia un impatto o meno sul trattamento IVA da applicare a un’operazione intracomunitaria, occorre, innanzitutto, riferirsi alle pronunce del Comitato IVA, costituito in seno alla Commissione Europea, laddove è stato precisato che nell’attuale disciplina IVA il luogo delle cessioni di beni è identificato avendo esclusivo riguardo alla localizzazione geografica degli stessi<sup>5</sup>, senza, a tal fine, la necessità di valutare l’elemento soggettivo. In tal senso, continua il Comitato IVA, la nozione di stabile organizzazione IVA è irrilevante al fine di determinare la territorialità delle cessioni di beni e, proprio per questo motivo, l’art. 11 del regolamento 282/2011 fa esclusivo riferimento alle prestazioni di servizi<sup>6</sup>.

Inoltre, occorre ricordare che, in base a quanto stabilito dalla Corte di giustizia UE, ogni acquisto intracomunitario tassato – per espressa previsione dell’art. 40 della direttiva 2006/112/CE – nello Stato membro di destinazione della spedizione o del trasporto intracomunitario di beni, comporta, come corollario, una cessione non imponibile nello Stato membro – e solo in tale Stato membro – di detto origine del trasporto<sup>7</sup>.

Infine, la recente giurisprudenza della Corte di giustizia UE ha precisato che la categoria delle operazioni intracomunitarie (oltre che dalla categoria più generale delle cessioni di beni) deve essere tenuta distinta da quella dei trasferimenti di beni a sé stessi<sup>8</sup>. In buona sostanza, il trasferimento a sé stessi ha quale oggetto *“qualsiasi spedizione o trasporto di un bene mobile materiale effettuato da un soggetto passivo o per suo conto, fuori dal territorio dello Stato membro in cui si trova il bene, ma nella Comunità, per le esigenze della sua impresa”*<sup>9</sup>, sempreché tale spedizione o tale trasporto non siano posti in essere in esecuzione di una vera e propria cessione intracomunitaria<sup>10</sup>.

In conclusione, posto che le operazioni intracomunitarie e gli spostamenti a sé stessi devono essere considerate operazioni distinte, se, a seguito del suo intervento, si individua la stabile organizzazione quale debitrice d’imposta di un acquisto intracomunitario, si andrebbe a spostare la territorialità della cessione dei beni oggetto di trasporto, nei confronti del cliente, dallo Stato membro di partenza, da dichiarare tramite la cessione intracomunitaria da parte del cedente, a quello di destinazione, dichiarata come cessione nazionale da parte della stabile organizzazione, ciò in violazione dei principi sopra richiamati.

Quanto alla risposta del Comitato IVA richiamata dall’Agenzia delle entrate a supporto della propria interpretazione, è utile osservare che la questione segue temporalmente quella posta, sempre dal Governo italiano, in merito alla possibilità di applicare il concetto di stabile organizzazione alla territorialità delle cessioni di beni, ove il Comitato IVA, come sopra anticipato, aveva già chiarito che, diversamente dalle prestazioni di servizi, la territorialità delle cessioni di beni non debba essere determinata avendo riguardo ai soggetti coinvolti nell’operazione ma, bensì, solamente in base al territorio di partenza e di arrivo dei beni stessi<sup>11</sup>. In secondo luogo, il Comitato IVA – asserendo che *“la questione che l’art. 192 bis della Direttiva IVA si applichi solo alle forniture nazionali o anche a quelle intracomunitarie è priva di rilevanza”* intende precisare, ancora una volta, che le norme richiamate (appunto, quelle in materia d’individuazione del debitore d’imposta) sono assolutamente inutili al fine di determinare la rilevanza territoriale di un’operazione, sia essa una prestazione di servizi, per individuare la quale si applicherebbero gli artt. 43 e ss. della Direttiva 2006/112/CE, interpretati alla luce dell’art. 11 del Regolamento (UE) 282/2011 con riferimento alla nozione di stabile organizzazione, sia essa una cessione di beni, per individuare la quale si applicherebbero gli artt. 31 e ss. della Direttiva 2006/112/CE, senza alcun impatto da parte della nozione di stabile organizzazione. E diversamente non potrebbe essere anche considerato che, nel medesimo contesto richiamato a supporto dall’Agenzia delle Entrate, il Comitato IVA precisa che *“in una semplice cessione domestica (leggasi, al fine di individuare la territorialità di una cessione domestica), non sarebbe possibile, né sarebbe necessario, applicare tali norme”*. Il che appare decisamente condivisibile solamente laddove venga letto nel senso sopra inteso. Diversamente, laddove interpretato seguendo l’assunto dell’Agenzia delle Entrate, porterebbe all’assurda conclusione che la stabile organizzazione non possa essere debitrice d’imposta sulle operazioni (effettivamente) territorialmente rilevanti in Italia.

---

<sup>5</sup> Nel citato Working Paper, in particolare, si afferma: “With regard to the first objective - establishing the place of taxable transactions - under the current regime, the place of supply of goods is defined by reference to the geographical location of the goods”

<sup>6</sup> Nel citato Working Paper, in particolare, si afferma: “Unlike rules on the place of supply of services, the relevant provisions on the place of supply of goods do not refer to the concept of fixed establishment”

<sup>7</sup> Corte di giustizia UE, 6 aprile 2006, causa C-245/04, EMAG, p.to 29

<sup>8</sup> Corte di giustizia UE, 6 marzo 2014, cause riunite C-606/12 e C-607/12, Dresser-Rand SA, p.to 22

<sup>9</sup> Art. 17, par. 1, secondo periodo, della Direttiva 2006/112/CE

<sup>10</sup> Art. 17, par. 2, lett. e), della Direttiva 2006/112/CE

<sup>11</sup> Cfr. Working Paper n. 791/2014

# Think Tank di STS Deloitte



Questo numero è stato curato con la collaborazione di Chiara Tomassetti e Maurizio Bancalari (Team IVA STS Deloitte)

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).