

OGGETTO: *istanza di interpello - Stabile organizzazione. Partita Iva. Articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633.*

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa (casa madre) residente in Francia, opera nel settore della progettazione, dello sviluppo e della costruzione di navi da guerra.

La società Alfa, ha costituito una stabile organizzazione in Italia. In particolare, le attività della stabile organizzazione ove opera con personale fornito da imprese italiane ed estere consistono nei servizi di sviluppo di software per il combattimento destinati esclusivamente alla casa madre.

La società istante effettua anche operazioni intracomunitarie nel territorio dello Stato italiano, e a tal fine ha provveduto a dotarsi di partita Iva ex articolo 35 ter del DPR 633 del 1972 (identificazione diretta) che utilizza per fatturare tali ultime operazioni.

L'interpellante intende conoscere se sia possibile:

- 1) dichiarare la cessazione dell'attività di impresa della stabile organizzazione ai soli fini Iva, con conseguente chiusura della partita Iva;
- 2) utilizzare la posizione fiscale per cui ha richiesto partita Iva mediante l'identificazione diretta per assolvere obblighi ed esercitare diritti relativi a quella che, ai fini delle imposte sui redditi, è una stabile organizzazione;
- 3) utilizzare l'istituto della compensazione per i tributi riferibili alla stabile organizzazione e l'Iva relativa alla posizione fiscale per cui si è dotata di partita Iva mediante l'identificazione diretta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che la partita Iva relativa alla stabile organizzazione possa essere chiusa e che, per le operazioni passive alla stessa riferibili sia possibile utilizzare la partita Iva richiesta mediante l'identificazione diretta, poiché il soggetto passivo ai fini Iva è, in ogni caso, la società Alfa.

Ne consegue, che secondo l'istante, è possibile operare la compensazione tra i tributi ed i contributi riferibili alla stabile organizzazione e l'Iva relativa alla posizione fiscale per cui si è identificata direttamente, considerato che il soggetto passivo dei tributi è, in ogni caso, sempre la società istante.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di un corretto inquadramento della questione, è necessario delineare il concetto di "stabile organizzazione", partendo dalla considerazione che, in ambito Iva, in mancanza di una definizione legislativa, occorre far riferimento alla prassi amministrativa ed alla giurisprudenza.

Al riguardo, come chiarito dalla sentenza della Corte di Cassazione del 19 settembre 1990, n. 9580, *"L'assoggettabilità ad IVA dei soggetti non residenti in Italia presuppone, ai sensi degli artt. 7 e 35 del DPR n. 633 del 1972, una stabile organizzazione nel territorio nazionale. Il concetto di stabile organizzazione ai fini IVA ha, però, una portata più ampia di quello di società estera di cui all'art. 2506 c.c. che prescrive un obbligo di pubblicità al pari delle società costituite in Italia. Infatti, a prescindere dalla dichiarazione di cui all'art. 35 del DPR citato, ai fini tributari rilevano le situazioni di fatto che denotino lo scopo degli stessi soggetti ad esercitare nello Stato un'attività imprenditoriale e che siano caratterizzate, oltre che dal collegamento non occasionale con luoghi del territorio nazionale e con persone ivi operanti, dall'effettivo impiego di beni e di attività lavorative, coordinati per la produzione e/o lo scambio di beni e di servizi e da una effettiva, anche se limitata, autonomia funzionale"*.

La risoluzione del Ministero delle Finanze del 23 marzo 1999, n. 52 ha riconosciuto, poi, che la stabile organizzazione provvede ad assolvere tutti gli adempimenti ordinari, ivi compresa la tenuta dei registri previsti dalla normativa fiscale.

Alla luce di quanto sopra precisato, dunque, al fine di riconoscere la stabile organizzazione quale centro di imputazione fiscale, è necessario verificare se l'attività della società nel territorio nazionale abbia o meno natura commerciale.

A tal proposito, l'articolo 9, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE di rifusione della sesta direttiva (ex articolo 4) dispone che *"Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività."*

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in

particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità".

Ne consegue, pertanto, che ai sensi della direttiva richiamata, è da considerare soggetto passivo Iva chi esercita attività avente un carattere economico, anche a prescindere dalla rilevanza delle singole operazioni ai fini dell'applicazione dell'imposta.

Al riguardo, la sentenza della Corte di Giustizia del 29 febbraio 1996, ha chiarito che " *L'art. 4 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, (...) dev'essere interpretato nel senso che*

- quando l'amministrazione fiscale ha riconosciuto la qualità di soggetto passivo IVA di una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili, ordinare uno studio sulla redditività dell'attività programmata può essere considerato come un'attività economica ai sensi di tale articolo, anche se questo studio ha come fine di esaminare in quale misura l'attività programmata sia redditizia, e che
- salvo nei casi di situazioni fraudolente o abusive, la qualità di soggetto passivo IVA non può essere revocata con effetto retroattivo a tale società 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".

L'articolo 4 del DPR n. 633 del 1972, nel recepire la direttiva comunitaria, ha dettagliato il concetto fiscale di "impresa" stabilendo che " *Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonchè l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.*

Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:

- 1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle*

società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del codice civile e dalle società di fatto;

2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole".

Dall'esame della norma risulta chiaro che ai soggetti diversi dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali, la soggettività passiva d'imposta sia attribuita indipendentemente dalla effettuazione di operazioni Iva.

Tanto premesso, con riferimento al caso di specie, ciò che occorre considerare, pertanto, è la natura dell'attività svolta dalla stabile organizzazione.

Al riguardo, non vi è dubbio che la stabile organizzazione della società istante rientri nell'ambito degli enti commerciali: la sua attività consiste, infatti, nello sviluppo di software per il combattimento destinati alla casa madre.

Né tanto meno inficia questo ragionamento la risoluzione della scrivente Direzione del 16 giugno 2006, n. 81, che, nell'adeguare la prassi amministrativa alla pronuncia della Corte di Giustizia nella causa C – 210/2004 ha precisato che *" (...) le prestazioni di servizio intercorrenti tra casa madre estera e stabile organizzazione italiana ovvero tra casa madre italiana e stabile organizzazione estera, sono fuori campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto"*.

Con tale risoluzione si è voluto semplicemente dirimere il contrasto tra prassi ministeriale e giurisprudenza in merito al rapporto esistente tra casa madre e la propria stabile organizzazione.

Per le ragioni sopra illustrate, la circostanza che le prestazioni effettuate tra la casa madre e la stabile organizzazione siano fuori campo Iva, nulla toglie alla natura commerciale dell'attività svolta dalla stabile organizzazione che, pertanto, è da considerare soggetto passivo ai fini Iva; d'altronde non esistono

limiti a che la stabile organizzazione svolga anche operazioni nei confronti di soggetti terzi che dovrebbero essere regolarmente fatturate e registrate.

Ne consegue, quindi, che la stabile organizzazione deve essere munita di partita Iva e deve adempiere a tutti gli obblighi previsti dalla normativa in materia.

Ad ulteriore conferma di quanto sopra esposto, si aggiunga che l'articolo 35 del DPR del 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che *" I soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate ovvero ad un ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto della medesima Agenzia; la dichiarazione e' redatta, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. L'ufficio attribuisce al contribuente un numero di partita I.V.A. che resterà invariato anche nelle ipotesi di variazioni di domicilio fiscale fino al momento della cessazione dell'attività e che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto".*

Alla luce di quanto sin qui esposto, stante l'autonomia delle posizioni fiscali della casa madre identificata direttamente e della sua stabile organizzazione, la scrivente è dell'avviso che la la società Alfa

- non possa procedere a dichiarare la cessazione dell'attività della stabile organizzazione ed alla conseguente chiusura della partita Iva;
- non possa utilizzare la posizione fiscale per cui ha richiesto partita Iva mediante l'identificazione diretta per assolvere obblighi ed esercitare diritti relativi a quella che, ai fini delle imposte sui redditi, è una stabile organizzazione;
- non possa procedere alla compensazione di posizioni debitorie e creditorie riferibili a soggetti fiscali diversi.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

30 luglio 2008

Stabile organizzazione ai fini Iva in Italia ed identificazione diretta ai fini Iva in Italia da parte della società con sede legale in Francia

Premesso che le prestazioni di servizi intercorrenti tra la casa madre estera e la stabile organizzazione italiana (ai fini Iva) (ovvero tra la casa madre italiana e la stabile organizzazione estera) sono fuori dal campo di applicazione dell'Iva, la risoluzione in questione una volta affrontato l'argomento della definizione della stabile organizzazione ai fini Iva ai sensi degli articoli 7 e 35 nel senso di dare rilevanza alle situazioni di fatto che denotino lo scopo per i soggetti non residenti di esercitare un'attività in Italia, giunge alla conclusione che le posizioni fiscali della casa madre identificata direttamente e della sua stabile organizzazione, sono autonome, nel senso che non è possibile assolvere obblighi od esercitare diritti o procedere alla compensazione di posizioni debitorie e creditorie tra le due entità in quanto le stesse sono riferibili a dei soggetti considerati fiscalmente diversi.