

IVA

Stabile organizzazione e prestazioni di servizi

di Sandro Cerato

L'art. 192-bis della Direttiva n. 2006/112/CE, stabilisce che "un soggetto passivo che dispone di una **stabile organizzazione** nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore di imposta si considera soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro qualora siano soddisfatte le **seguenti condizioni**: a) egli effettua in tale paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile; b) la cessione di beni o prestazione di servizi è effettuata senza la partecipazione di una sede del cedente o del prestatore di servizi situata nello Stato membro in questione". L'art. 196 della medesima Direttiva prevede che "l'Iva è dovuta dai soggetti passivi o dalle persone giuridiche che sono soggetti passivi identificati ai fini Iva a cui è reso un servizio ai sensi dell'articolo 44, se il servizio è reso da un soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro". Tale disposizione, in buona sostanza, prevede l'**obbligo generalizzato di reverse charge** per l'assoggettamento ad Iva da parte dell'acquirente o committente, soggetto passivo d'imposta in uno Stato, laddove l'operazione sia posta in essere da un soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro, anche se tale ultimo soggetto è identificato ai fini Iva nel Paese di stabilimento del destinatario dell'operazione (tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta).

La questione che si pone è pertanto la seguente: la regola poc'anzi evidenziata (obbligo generalizzato di reverse charge) è applicabile anche laddove **il prestatore non residente abbia una stabile organizzazione** nel territorio in cui è stabilito il committente? Leggendo al "rovescio" l'art. 192-bis della Direttiva n. 112/2006/CE, deriva che la stabile organizzazione, situata in uno Stato diverso da quello della casa madre da cui dipende, consente di non rendere obbligatorio il reverse charge per i servizi forniti al committente nazionale, in presenza delle due seguenti condizioni:

1. la casa madre effettua operazioni rilevanti nel territorio in cui la stabile organizzazione è situata;
2. la stabile organizzazione rimane estranea allo svolgimento del servizio.

L'art. 53 del Regolamento n. 282/2011/CE identifica **alcune caratteristiche che la stabile organizzazione deve avere** e, più precisamente, la stessa deve essere caratterizzata da un grado sufficiente di stabilità, nonché disporre di una **struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici**, atti a consentirle di effettuare la cessione di beni o la prestazione di servizi alla quale partecipa. Da tali caratteristiche, è possibile ritenere che il coinvolgimento della stabile organizzazione, successivamente all'esecuzione della prestazione, non determina il coinvolgimento della stessa nell'esecuzione dell'operazione, in quanto trattasi di un'attività autonoma e successiva rispetto a quella già effettuata.

Oltre all'ipotesi di coinvolgimento della stabile organizzazione nell'esecuzione del servizio, l'art. 53 contiene le ulteriori seguenti precisazioni:

- la prima attiene alla presunzione che la **stabile organizzazione non partecipi all'operazione**, a meno che i mezzi tecnici o umani della stabile organizzazione stessa siano utilizzati dal soggetto passivo per operazioni inerenti alla realizzazione dell'operazione imponibile effettuata nello Stato membro, prima o durante la realizzazione dell'operazione stessa. In tale ambito, si prevede che l'emissione della fattura con il numero di identificazione Iva attribuito alla stabile organizzazione dallo Stato membro in cui la stessa è situata, costituisce, salvo prova contraria, elemento che denota il coinvolgimento della stabile organizzazione nell'esecuzione dell'operazione;
- la seconda, invece, stabilisce che se i mezzi della **stabile organizzazione sono utilizzati unicamente per funzioni di supporto amministrativo**, quali la contabilità, la fatturazione ed il recupero dei crediti, si stabilisce che gli stessi non siano utilizzati per la realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi. In tal caso, la stabile organizzazione non può ritenersi coinvolta nell'operazione effettuata dal soggetto non residente.

Secondo quanto previsto nell'art. 11 del Regolamento, la **stabile organizzazione è considerata come un'organizzazione caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza ed una struttura idonea**, in termini di mezzi umani e tecnici, che le consenta di ricevere ed utilizzare servizi.

I due requisiti richiesti, in buona sostanza, sono i seguenti:

1. sufficiente grado di permanenza della struttura nel territorio dello Stato membro;
2. qualificazione della struttura, in termini di presenza di risorse umane e materiali.

Tali requisiti sono frutto dell'esperienza maturata dalla **Corte di Giustizia UE** e, segnatamente, delle seguenti sentenze:

- **17 luglio 1997, causa C-190/05 (Aro Lase)**, il cui punto 16 precisa che *"affinché un centro d'attività possa essere utilmente preso in considerazione, in deroga al criterio preferenziale della sede, come luogo delle prestazioni di servizi di un soggetto passivo, è necessario che esso presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate"*;
- **4 luglio 1985, causa C-168/84 (Gunter Berkholz)**, ove si precisa (punto 16) che *"il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro di attività abbia una consistenza minima, data la presenza dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi"*.

Le citate sentenze aiutano a comprendere il significato dell'art. 53 del Regolamento, laddove **si richiede una grado di sufficienza della struttura della stabile organizzazione**, sia in termini temporali, sia di consistenza, necessaria per ricevere e utilizzare servizi, nonché per effettuare

in via autonoma, rispetto alla casa madre, le prestazioni. Tale grado di sufficienza va quindi inteso come un limite minimo, per ottenere gli effetti descritti, al di sotto del quale non è possibile sostenere il coinvolgimento della stabile organizzazione nell'esecuzione delle prestazioni di servizi.