

Scambi intra-UE di beni: individuazione del debitore IVA in caso di stabile organizzazione

di **Marco Peirola**

Master di specializzazione

IVA nei rapporti con l'estero

Scopri di più

La Commissione Europea, con i Working Paper n. 791/2014 e n. 857/2015, ha affermato che l'esistenza, nello Stato membro di destinazione dei beni, di un **magazzino che si configura come stabile organizzazione, non implica** necessariamente che l'operazione debba essere **scomposta in un trasferimento a favore della stabile organizzazione e in una cessione interna effettuata per il suo tramite**. Affinché, infatti, il soggetto passivo si consideri stabilito nello Stato membro di destinazione, è necessario la stabile organizzazione sia **effettivamente intervenuta** nella cessione di beni o nella prestazione di servizi, utilizzando le **proprie risorse umane e tecniche** per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione o della prestazione.

In proposito, l'Agenzia delle Entrate, nella [circolare n. 37/E/2011](#) (par. 4.5), ha precisato che «*deve escludersi che la stabile organizzazione partecipi all'effettuazione del servizio quando in nessun modo il cedente o prestatore utilizzi le risorse tecniche o umane della stabile organizzazione in Italia per l'esecuzione della cessione o della prestazione in considerazione*». L'inciso "in nessun modo" conferma che, nell'interpretazione dell'Agenzia, la **gestione dei beni introdotti, sia pure temporaneamente, nel magazzino della stabile organizzazione** implica che **quest'ultima partecipi alla cessione**, ai sensi dell'art. 53, Regolamento di esecuzione n. 2011/282/UE, con il conseguente obbligo di **emissione della fattura con addebito dell'IVA**, in luogo dell'applicazione del reverse charge da parte del cessionario nazionale.

In particolare, deve assumersi che la **casa madre sia stabilita nello Stato membro** in cui l'IVA è dovuta quando:

- la stabile organizzazione acquisisce la **disponibilità fisica dei beni prima o durante l'effettuazione della cessione** (ad esempio, a seguito di un'operazione che deve essere trattata, dal punto di vista dell'IVA, come un trasferimento a "sé stessi", assimilato a un acquisto intracomunitario ai sensi dell'art. 21, Direttiva n. 2006/112/CE);
- i beni sono **immagazzinati dalla stabile organizzazione** prima di essere venduti
- la fattura di vendita è **emessa con il numero di partita IVA** della stabile organizzazione, salvo propria contraria ex 53, par. 2, Regolamento di esecuzione n. 2011/282/UE.

Nel Working Paper n. 857/2015, inoltre, è stato affermato che l'art. 192-*bis*, Direttiva n. 2006/112/CE, **non consente la partecipazione della stabile organizzazione nell'ipotesi di acquisto intracomunitario** di beni, **richiedendo che l'imposta sia assolta**, con il meccanismo del **reverse charge**, dal cessionario italiano.

Tale disposizione mette in luce l'effettivo ambito applicativo del concetto di stabile organizzazione, prevedendo che il soggetto passivo **non si considera stabilito nello Stato membro in cui effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi** se la stabile organizzazione ivi posseduta **non interviene nell'operazione**, con la conseguenza che il **destinatario del bene o del servizio**, se soggetto passivo stabilito in Italia che agisce in quanto tale, cioè nell'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione, **deve assolvere l'imposta con il meccanismo del reverse charge**.

Ne discende che la **stabile organizzazione** assume la veste di **debitore d'imposta non solo "in conto proprio"**, cioè per le operazioni (attive e passive) da essa stessa effettuate, **ma anche "per attrazione"**, vale a dire quando essa abbia partecipato alla realizzazione delle operazioni (attive e passive) poste in essere dalla **casa madre non residente**.

Nel caso oggetto della [risposta a interpello n. 57/E/2023](#), l'istante ha rappresentato come le attività poste in essere dalla stabile organizzazione siano connaturate da **carattere di particolare complessità**, soprattutto in relazione alle fasi propedeutiche rispetto alla fornitura del bene, consistendo nella **negoiazione dei contratti e dei contenuti tecnici degli stessi**, che **influiscono sulla definizione delle caratteristiche del prodotto fornito dalla casa madre**.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, il contributo della stabile organizzazione pare rilevante per la **determinazione concreta della qualità**, della struttura e della funzionalità del prodotto fornito dalla casa madre. In particolare, sembra che la stabile organizzazione **intervenga concretamente nelle operazioni, svolgendo un ruolo qualitativamente qualificante** ed operando con **un rilevante grado di autonomia** dalla casa madre.

Di conseguenza, sussistendo, nel caso concreto, la **condizione della partecipazione della stabile organizzazione alla transazione**, nel senso sopra definito, la **stabile organizzazione effettua**:

- un **acquisto intracomunitario "per assimilazione"**, imponibile IVA ai sensi [dell' art. 38, comma 3, lett. b\), D.L. n. 331/1993](#); e
- una **cessione interna nei confronti dell'acquirente finale nazionale**, addebitando l'imposta in rivalsa.

La circostanza che il **trasporto sia curato dall'acquirente finale non comporta**, ad avviso dell'Agenzia, una diversa interpretazione della fattispecie, in quanto [l'art. 38, comma 2, D.L. n. 331/1993](#), non opera alcuna distinzione, in ordine alla natura dell'acquisto intracomunitario, in funzione del soggetto che cura 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».*

Come puntualizzato dall'Agenzia delle Entrate, 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 d'imposta**, ai sensi degli [artt. 46 e 47, D.L. n. 331/1993](#), non **essendo invece prospettabile l'ipotesi di interposizione di un rappresentante fiscale**.

Il chiarimento reso dall'Agenzia delle Entrate si pone, pertanto, in contrasto con il **citato contenuto del Working Paper n. 857/2015**, secondo cui – come sopra rilevato – l'art. 192-bis, Direttiva n. 2006/112/CE, **non consente la partecipazione della stabile organizzazione** nell'ipotesi di un acquisto intracomunitario di beni, richiedendo che l'imposta sua assolta, con il meccanismo del reverse charge, **dal cessionario italiano**.

L'individuazione del debitore d'imposta nell'acquisto intracomunitario di beni in presenza della stabile organizzazione italiana del cedente non residente è stata **nuovamente affrontata dall'Agenzia delle Entrate** con la [risposta a interpello n. 64/E/2025](#).

Anche in questa occasione, l'Agenzia ha ribadito che gli acquisti intracomunitari **rientrano** nell'ambito applicativo dell'art. 192-bis, Direttiva n. 2006/112/CE, e dell'art. 53, Regolamento di esecuzione n. 2011/282/UE.

Pur trattandosi di una **categoria di operazioni peculiare**, i cui contorni **sono tratteggiati a livello nazionale** dall'[art. 38, D.L. n. 331/1993](#), gli acquisti intracomunitari rappresentano il risvolto, dalla prospettiva dell'acquirente, delle cessioni intracomunitarie di cui all'[art. 41, D.L. n. 331/1993](#), che, a loro volta, altro non sono che una **particolare tipologia di cessioni di beni**.

Ne deriva che le **cessioni intracomunitarie** e, di conseguenza, **anche gli acquisti intracomunitari non possono essere considerati come una fattispecie estranea** rispetto alla **categoria generale delle cessioni di beni**, con la conseguenza che l'esistenza della stabile organizzazione del cedente in uno Stato membro non è, da sola, condizione sufficiente per qualificare tale operatore come soggetto stabilito, essendo necessario verificare i presupposti previsti dai citati artt. 192-bis, Direttiva n. 2006/112/CE, e 53, Regolamento di esecuzione n. 2011/282/UE.

A differenza del caso oggetto della [risposta n. 57/E/2023](#), l'Agenzia delle Entrate ha escluso che la stabile organizzazione svolga un ruolo di effettiva partecipazione negli acquisti intracomunitari, **non intervenendo nella negoziazione e conclusione dei contratti** con i clienti finali della casa madre tedesca presenti sul territorio nazionale e **non contribuendo neppure a**



definire le caratteristiche dei prodotti ceduti nell'ambito delle attività propedeutiche alla fornitura dei prodotti stessi.

L'attività della stabile organizzazione, consistente nella consulenza e assistenza tecnica successiva alle vendite, è stata, pertanto, ritenuta **non idonea a qualificare il soggetto estero come stabilito in Italia**, con la conseguenza che, nel rapporto tra la casa madre tedesca e **il cessionario italiano**, è quest'ultimo che **deve assolvere l'IVA sugli acquisti intracomunitari di beni**.