

Risposta n. 33/2025

OGGETTO: partecipazione qualificante nelle operazioni rilevanti ai fini IVA di una stabile organizzazione in Italia di una società tedesca

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

QUESITO

Alfa KG (di seguito, "Alfa DE", "casa madre" o "Istante") è una società di diritto tedesco, facente parte del gruppo Alfa, che produce, lavora per conto terzi e commercializza taluni materiali. Alfa DE riferisce di operare esclusivamente nel settore B2B.

Inoltre, l'Istante afferma di aver costituito, nell'anno n , una sede secondaria in Italia (a seguire, "Alfa IT" o "stabile organizzazione"), che svolge attività ausiliaria e di supporto rispetto a quella di casa madre, consistente in attività di: i) consulenza per la gestione della logistica aziendale sul territorio italiano; ii) mantenimento delle relazioni commerciali con i clienti italiani; iii) segnalazione di opportunità commerciali

sul territorio italiano; iv) consulenza di tipo commerciale e tecnico; v) assistenza post-vendita a favore della clientela.

L'Istante dichiara, inoltre, che la sede di Alfa IT si trova in locali in locazione nella città italiana Beta, mentre né quest'ultima né casa madre dispongono di un magazzino in Italia.

Inoltre, la stabile organizzazione non ha personale dipendente suo proprio, in quanto l'attività è svolta tramite la prestazione di servizi di un'altra società del gruppo, Alfa Europe AG (a seguire, "Alfa Europe"), società di diritto svizzero. Alfa Europe mette a disposizione dell'Istante circa cinque o sei dipendenti, non superando, storicamente, le otto unità.

Alfa DE dichiara, poi, che le prestazioni di Alfa IT nei suoi confronti sono fuori campo IVA e, di conseguenza, la stabile organizzazione si trova strutturalmente a credito di IVA, non compiendo alcuna altra operazione che generi IVA a debito.

Nel descritto contesto, l'Istante riferisce di aver concluso un accordo di fornitura continuativa con una società cliente residente in Italia, la società cooperativa Gamma (a seguire, "Gamma"). Alfa DE, in questo caso, si rifornisce del prodotto oggetto del contratto da un subfornitore italiano, società Delta S.p.A. (di seguito, "Delta").

Alfa DE è, quindi, il cedente dei prodotti nei confronti di Gamma e il cessionario degli stessi nei confronti di Delta.

In forza di rapporto commerciale e di fiducia pluriennale con i clienti Gamma e Delta, l'Istante afferma che non è necessaria la sottoscrizione di contratti dettagliati di fornitura. Di conseguenza, il cliente Gamma ordina il prodotto Epsilon in modo

continuativo con cadenza mensile presso il Servizio Clienti gestito dalla stabile organizzazione. Parimenti, l'Istante inoltra ordini continui a Delta tramite Alfa IT.

L'Istante attribuisce, quindi, alla stabile organizzazione il ruolo di: i) segnalare l'opportunità commerciale a casa madre; ii) gestire i contatti con il potenziale cliente; iii) condurre la trattativa sul prezzo offerto al cliente nel rispetto dei vincoli imposti da casa madre; iv) inserire gli ordini di acquisto, provenienti dal cliente Gamma, nel gestionale aziendale di Alfa DE; v) monitorare la soddisfazione del cliente.

Alfa DE precisa che la restante attività è di esclusiva competenza di casa madre e, in particolare: i) l'analisi della fattibilità dell'operazione; ii) l'individuazione del subfornitore; iii) la determinazione dei limiti nella trattativa sul prezzo con il cliente; iv) l'approvazione finale del prezzo di vendita e dell'operazione nel suo complesso; v) la trattativa sul prezzo di acquisto con il subfornitore; vi) l'organizzazione della logistica; vii) la predisposizione della documentazione commerciale; viii) la gestione degli aspetti fiscali dell'operazione.

Alfa DE riferisce, infine, che, nelle more dell'esito dell'istanza, il fornitore Delta spedisce, su richiesta di Alfa DE, il prodotto in Germania, nell'ambito di una cessione intracomunitaria ex articolo 41, D.L. 30 agosto 1993, n. 331 tra Delta e l'Istante. Il medesimo prodotto viene poi trasferito dal magazzino tedesco al cliente finale Gamma, tramite una successiva cessione intracomunitaria tra Alfa DE e Gamma.

Tanto premesso, l'Istante interroga la scrivente sul corretto trattamento IVA delle operazioni descritte, ponendo i seguenti quesiti:

1. se Alfa IT debba considerarsi coinvolta in modo qualificante nella cessione dei beni al cliente Gamma e, quindi, assumere la qualifica di debitore d'imposta ai sensi

dell'articolo 17, comma 4, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (a seguire "Decreto IVA")
(primo quesito);

2. se Alfa IT debba considerarsi coinvolta in modo qualificante nell'acquisto dei beni dal fornitore Delta **(secondo quesito)**;

3. se casa madre possa legittimamente avanzare istanza di rimborso IVA ex articolo 38-*bis*2 del Decreto IVA, per l'IVA addebitata in rivalsa dal fornitore Delta, o, in subordine, se Alfa DE possa richiedere il rimborso per il mezzo della partita IVA della stabile organizzazione, in base all'articolo 30, comma 2, lett. e) del Decreto IVA, in quanto soggetto non residente identificato fiscalmente in Italia **(terzo quesito)**.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per quanto concerne il **primo quesito**, l'Istante ritiene che l'intervento della stabile organizzazione si sostanzi prevalentemente nella fase precontrattuale, in quanto Alfa IT rappresenterebbe il punto di contatto tra Gamma e Alfa DE, rapportandosi abitualmente con la stabile organizzazione per ogni esigenza commerciale.

Alfa DE reputa, quindi, che la stabile organizzazione abbia agito quale facilitatrice della conclusione dell'accordo commerciale, partecipando alla stipula dello stesso sulla base delle indicazioni fornite da casa madre, che avrebbe autorizzato l'accordo finale e vincolato formalmente l'Istante.

Alfa DE sostiene che la stabile organizzazione non sia in grado di influire sulla definizione delle caratteristiche del prodotto fornito dalla casa madre, trattandosi di un prodotto standard del proprio listino.

Inoltre, l'Istante sottolinea che le fasi successive dell'esecuzione contrattuale, sino all'evasione dell'ordine, sono interamente gestite da casa madre.

Ciò posto, in relazione al **primo quesito**, l'Istante ritiene che l'intervento della stabile organizzazione non possa essere considerato qualificante ai fini dell'effettuazione della cessione di beni al cliente finale e, di conseguenza, la fattura dovrebbe essere emessa da Alfa DE, mediante la propria partita IVA tedesca, senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 17, secondo comma del Decreto IVA, rimanendo a cura del cliente finale l'assolvimento dell'imposta tramite il meccanismo dell'inversione contabile.

Alfa DE giunge alle medesime conclusioni con riferimento al **secondo quesito**, sottolineando che i processi di *procurement* del prodotto dal fornitore Delta vedono un diretto ed esclusivo coinvolgimento di Alfa DE, senza attività di Alfa IT, se non in misura marginale e in riferimento alla comunicazione con il cliente Gamma per eventuali problemi di trasporto.

Pertanto, l'Istante ritiene che l'acquisto del prodotto dal fornitore Delta sia svolto senza il coinvolgimento della stabile organizzazione e che il credito IVA che ne deriva sia riferibile esclusivamente all'attività di Alfa DE. Il fornitore Delta potrebbe, quindi, emettere fattura indicando la partita IVA tedesca di Alfa DE.

A sostegno delle soluzioni proposte, l'Istante menziona giurisprudenza e prassi dell'Amministrazione finanziaria sul tema.

Riguardo il **terzo quesito**, attesa la riferibilità dell'IVA sugli acquisti addebitata in rivalsa dal fornitore Delta all'Istante e la mancata esecuzione di operazioni imponibili da parte della stabile organizzazione, in relazione alle operazioni di cui al secondo quesito,

l'Istante ritiene di avere diritto a richiedere il rimborso IVA ai sensi dell'articolo 38-*bis*2 del Decreto IVA.

In subordine, l'Istante ritiene di poter avanzare istanza di rimborso IVA tramite la stabile organizzazione, nelle modalità utilizzabili per i soggetti non stabiliti e meramente identificati ai fini IVA ex articolo 30, secondo comma, lettera e) del Decreto IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si precisa che il presente parere è reso: i) assumendo acriticamente la presenza di una stabile organizzazione dell'Istante in Italia, come dallo stesso dichiarato ii) acquisendo come veritieri e corretti i rapporti contrattuali descritti e il ruolo svolto dalla stabile organizzazione nelle singole transazioni. Resta, pertanto, impregiudicata la valutazione delle singole operazioni poste in essere tra Alfa DE e Alfa IT e i contraenti Gamma e Delta nell'ambito dell'attività di controllo dell'autorità fiscale.

I quesiti sottoposti alla scrivente afferiscono alla corretta individuazione dell'intervento della stabile organizzazione nelle operazioni svolte con il cliente Gamma e il fornitore Delta. Nello specifico, Alfa DE chiede se la partecipazione di Alfa IT alle operazioni descritte possa essere considerata qualificante.

Sul punto, è intervenuta più volte questa Agenzia, delineando i caratteri dell'intervento qualificante di una stabile organizzazione localizzata in Italia.

In primo luogo, le risposte ad interpello (Cfr. risposte nn. 57, 336 e 374 del 2023) chiariscono che il corretto inquadramento IVA della fattispecie prospettata implica una valutazione del ruolo svolto in concreto nell'operazione dalla stabile organizzazione situata in Italia.

Benché, infatti, la stabile organizzazione non sia un soggetto giuridico autonomo e indipendente da casa madre, acquisisce una soggettività propria per le operazioni ad essa riferibili, poste in essere, dal lato attivo o passivo, con soggetti terzi (cfr. articolo 7, comma 1, lettera d del Decreto IVA).

L'articolo 17, secondo e quarto comma, del Decreto IVA stabilisce che gli obblighi relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti passivi non stabiliti in Italia nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sono adempiuti da questi ultimi tramite il meccanismo di inversione contabile, a condizione che l'operazione sia effettuata direttamente dal soggetto non residente senza il tramite di una sua stabile organizzazione in Italia.

Tale disposizione recepisce l'articolo 192*bis* della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (a seguire, "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 questa non interviene nella cessione, il soggetto passivo è considerato non stabilito nello Stato membro.

L'articolo 53 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011 chiarisce che devono ricorrere due condizioni affinché si possa configurare un intervento qualificante della stabile organizzazione in un'operazione ai sensi dell'articolo 192*bis* della direttiva IVA, vale a dire che la stessa sia *"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, si statuisce che *"se un soggetto passivo dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'imposta, 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 IVA, 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"*.

Pertanto, si configura un intervento qualificante ai fini IVA della stabile organizzazione qualora, essendo la stessa caratterizzata da un grado di permanenza sufficiente e da una struttura adeguata in termini di risorse umane e tecniche, è effettivamente intervenuta in una prestazione di servizi o una cessione di beni, utilizzando i propri mezzi per operazioni inerenti all'adempimento della prestazione imponibile.

Infine, come confermato dall'Amministrazione finanziaria con diverse risposte ad interpello (Cfr., in particolare, le risposte nn. 52/2021 e 57/2023, citate anche dall'Istante), l'intervento della stabile organizzazione nelle cessioni di beni o prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia deve esser valutato caso per caso.

Tanto premesso in linea generale, con riferimento al **primo quesito**, afferente alla cessione dei beni a Gamma, l'attività di agevolazione alla conclusione dei contratti, di gestione ed evasione degli ordini ricevuti nonché di assistenza post-fornitura appare astrattamente idonea ad integrare una partecipazione qualificante nelle operazioni in commento.

Come già chiarito nella risposta ad interpello n.336 del 2023, si ritiene qualificante l'intervento della stabile organizzazione che, tramite la propria attività preparatoria, permette la realizzazione delle prestazioni svolte da casa madre, laddove tali prestazioni risultino inerenti e prodromiche alla successiva attività di evasione degli ordini svolta da casa madre.

Nella descrizione della fattispecie in esame, l'Istante elenca le funzioni svolte dalla stabile organizzazione relativamente alla cessione di beni a Gamma. Nello specifico, Alfa IT si occuperebbe di:

- segnalare a casa madre l'opportunità commerciale con il cliente Gamma;
- gestire i contatti con il potenziale cliente;
- condurre le trattative sul prezzo di vendita, seppur nei limiti prefissati da Alfa DE;
- ricevere l'ordine del cliente, raccoglierne i dati e procedere al calcolo dello stesso;
- chiarire eventuali problematiche con il cliente;
- inserire gli ordini di acquisto nel gestionale aziendale;
- ricezione della conferma dell'ordine e invio al cliente Gamma con la data prevista di consegna;
- fungere, nei rapporti con il cliente Gamma, da referente per i problemi durante il trasporto;
- ricevere il *feedback* sul test del prodotto da Gamma;

- intrattenere la comunicazione diretta con Gamma, consistente nell'assistenza continuativa da parte della stabile organizzazione e nello smistamento ai competenti reparti di Alfa DE delle richieste del cliente;

- gestire problemi logistici al pari di Alfa DE;
- monitorare lo sviluppo del *business* con il cliente italiano Gamma.

Da quanto precede emerge che Alfa IT, dopo aver effettuato un'analisi di mercato per l'individuazione di potenziali clienti, si pone come principale interlocutore e referente dell'acquirente, assistendolo in tutte le fasi dell'operazione, anche quella post-vendita.

Da tali attività, in quanto inerenti alla cessione dei beni a Gamma e sintomo di un sufficiente grado di autonomia di Alfa IT rispetto a casa madre, emerge una partecipazione qualificante della stabile organizzazione all'esecuzione del rapporto contrattuale con Gamma.

Per quanto riguarda il **secondo quesito** relativo alla fornitura di beni da parte di Delta ad Alfa DE, dalla descrizione dell'*iter* contrattuale resa dall'Istante sembra emergere un coinvolgimento marginale di Alfa IT, in quanto l'attività della stabile organizzazione si concentra sull'assistenza limitata alla comunicazione con il cliente Gamma per eventuali problemi di trasporto e alla gestione della verifica dell'idoneità del prodotto.

Pare, quindi, che, in assenza di funzioni ulteriori rispetto a quelle descritte in istanza, il ruolo della stabile organizzazione nella fase della fornitura si qualifichi come meramente ausiliario.

Tanto considerato, per le operazioni di cui al **primo quesito**, la stabile organizzazione deve essere considerata soggetto passivo IVA e, conseguentemente, deve

emettere fattura nei confronti di Gamma per le cessioni territorialmente rilevanti in Italia, ai sensi dell'articolo 7-*bis* del Decreto IVA.

Con riferimento al **secondo quesito**, si condivide la soluzione prospettata dall'Istante e, pertanto, gli obblighi relativi alle operazioni devono essere adempiuti dal cedente Delta, quale soggetto passivo IVA stabilito in Italia, che deve emettere fattura direttamente nei confronti dell'Istante.

In relazione al **terzo quesito**, relativo al rimborso dell'IVA addebitata in rivalsa da Delta, si osserva che l'articolo 38-*bis*2 del Decreto IVA, primo comma, al secondo periodo, prevede testualmente che *"Il rimborso non può essere richiesto dai soggetti che nel periodo di riferimento disponevano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato"*.

Come rilevato dall'Istante, il citato articolo 38-*bis*2 è stato modificato dall'articolo 11 del 25 settembre 2009, n. 135 proprio per recepire i principi stabiliti dalla Corte di Giustizia che, nella sentenza 16 luglio 2009, causa C-244/08, aveva censurato la previgente normativa nazionale in base alla quale le operazioni effettuate in Italia da un soggetto non residente erano imputabili, ai fini IVA, al medesimo soggetto anche nell'ipotesi in cui quest'ultimo avesse costituito una stabile organizzazione in Italia.

Successivamente, tuttavia, con la sentenza *Daimler e Widex* del 25 ottobre 2012, cause riunite C-318/11 e C-319/11, la Corte di Giustizia ha chiarito che *"l'effettiva realizzazione di operazioni imponibili nello Stato membro di rimborso costituisce ... il requisito comune dell'esclusione del diritto al rimborso, a prescindere che il soggetto passivo richiedente abbia o meno un centro di attività stabile o una stabile organizzazione in tale Stato"*.

Infatti, in base alle statuizioni del giudice unionale, la presenza nello Stato di rimborso di una stabile organizzazione del soggetto richiedente il rimborso, che sia idonea a realizzare operazioni imponibili, non è di per sé sufficiente ad escludere il rimborso dell'IVA ai sensi della Direttiva 2008/09/CE.

Occorre che sia accertata la realizzazione effettiva di operazioni imponibili nello Stato di rimborso da parte della stabile organizzazione ivi situata. Peraltro, l'effettiva realizzazione di operazioni imponibili nello Stato di rimborso costituisce una condizione sufficiente ad escludere il diritto al rimborso, a prescindere dalla circostanza che il soggetto richiedente abbia o meno una stabile organizzazione in detto Stato (cfr. par. 37 e 43, C-318/11).

Da quanto precede, quindi, ritenendo in risposta al **primo quesito** che la stabile organizzazione abbia effettuato operazioni attive imponibili in Italia, il recupero dell'imposta non può avvenire mediante la procedura di cui all'articolo 38-*bis*2 del Decreto IVA.

**firma su delega del Direttore centrale
Delega n. 7692 del 31 maggio 2024**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**