

Risposta n. 374/2023

OGGETTO: IVA – Intervento della stabile organizzazione nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia – Art. 17, comma 4, d.P.R. n. 633/1972

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

QUESITO

La società olandese ALFA (di seguito, anche "la società istante") ha presentato istanza di interpello ai sensi dell'art.11, comma 1, lett. a), legge n. 212 del 2000, rappresentando quanto di seguito indicato.

Il Gruppo ALFA (di seguito anche il "Gruppo") è un gruppo internazionale brasiliano specializzato nello sviluppo e produzione di componenti strutturali in ghisa altamente ingegnerizzati, applicati a componenti metallurgici e geometrici complessi, ampiamente utilizzati nei beni strumentali. Il Gruppo sviluppa soluzioni presenti nei segmenti più diversificati, come il trasporto di merci, le infrastrutture, l'agricoltura, la generazione di energia e molte altre applicazioni industriali.

La società istante intende avviare un business in Italia, collegato al settore "automotive", che implicherebbe l'effettuazione delle seguenti operazioni in Italia:

Operazioni passive

- Importazioni di beni dal Brasile;
- Acquisti intracomunitari di beni dal Portogallo;
- Acquisti di servizi di stoccaggio di beni da soggetti passivi stabiliti in Italia.

Operazioni attive

- Cessioni domestiche di beni a soggetti passivi stabiliti in Italia;
- Cessioni intracomunitarie di beni con movimento verso la Francia e la Polonia.

Sulla base dell'assetto previsto, ALFA sarà responsabile dell'acquisto dei beni dagli impianti produttivi del Gruppo in Brasile e in Portogallo, parte dei quali è destinata ad essere stoccata in magazzini esistenti in Italia, gestiti da parti terze ed in cui saranno custoditi esclusivamente beni di proprietà di ALFA. In particolare, ALFA negozierà i termini e le condizioni e firmerà i contratti rilevanti sia con le società brasiliane e portoghesi che con gli operatori logistici italiani. Inoltre, ALFA trasmetterà a tali fornitori di beni e servizi i relativi ordini di acquisto.

ALFA sarà poi responsabile di organizzare le vendite successive della merce in Italia nei confronti dei clienti italiani, oppure con spedizione in Francia e Polonia, nei confronti dei clienti soggetti passivi in altri Stati membri dell'Unione europea. In particolare, ALFA negozierà i termini e le condizioni e firmerà i relativi contratti di vendita con i clienti italiani e dell'Unione europea. Inoltre, ALFA riceverà gli ordini di acquisto da tali clienti.

La Società istante rappresenta che per eseguire materialmente i suddetti contratti di compravendita in Italia e, in particolare, per la gestione della logistica, l'organizzazione delle consegne, la fornitura di assistenza tecnica ed il controllo qualità, ha costituito una "stabile organizzazione" italiana con sede legale in Via, partita IVA italiana (inserita nell'archivio VIES) e codice fiscale xxx (di seguito "ALFA IT").

L'assetto organizzativo di ALFA IT può essere schematizzato come segue:

- 1 dipendente si occuperà delle attività di c.d. "account management";
- 2 dipendenti si occuperanno della logistica e delle attività di fatturazione;
- 2 dipendenti si occuperanno del supporto tecnico e feedback nello sviluppo dei prodotti;
- 2 dipendenti si occuperanno del controllo qualità.

Più in dettaglio, in relazione alle transazioni brevemente descritte, ALFA IT fornirà il seguente supporto.

Attività di c.d. "account management"

Il c.d. "account manager" raccoglierà le informazioni e le richieste dei clienti e garantirà un unico punto di contatto per la comunicazione da e verso i clienti. L'account manager sarà responsabile dell'identificazione di nuove opportunità di business, dell'esecuzione del piano di gestione e mantenimento dei clienti e della realizzazione dei relativi contratti. Le richieste di modifica da parte dei clienti saranno indirizzate all'account manager, discusse con i clienti e sottoposte alle opportune procedure interne di revisione ed approvazione, in linea con le norme commerciali, prima di essere comunicate ai clienti.

Logistica ed attività di fatturazione

Il reparto logistico riceverà i programmi operativi di consegna dai clienti, in base ai quali conoscerà i volumi di merce che i clienti desiderano acquistare. Il reparto logistico avrà inoltre informazioni sui prodotti stoccati nei magazzini italiani e con tali informazioni calcolerà la quantità di prodotti ancora da produrre negli stabilimenti responsabili della pianificazione della produzione. Se nel corso della durata del contratto i clienti avessero bisogno di quantità aggiuntive, il reparto logistico verrebbe coinvolto per discutere con gli stabilimenti di produzione la situazione e verificare la capacità produttiva che potrebbe essere garantita dagli stessi. Il reparto logistico sarà in stretto contatto con i clienti e monitorerà l'arrivo dei prodotti, controllerà gli impianti di produzione ed informerà i clienti sulla consegna delle quantità richieste, sarà in contatto con i fornitori di servizi di trasporto/spedizione dei beni ai clienti e si occuperà della supervisione del magazzino (dall'inventario alle attività giornaliere, al piano di spedizione ed ai rapporti di follow-up) e del controllo della gestione delle scorte.

I contratti di fornitura con gli operatori logistici saranno gestiti centralmente dal Brasile e conclusi da ALFA, mentre ALFA IT non avrà l'autorità per negoziarli direttamente. Ad ogni modo, l'istante rileva che le società estere, non avendo sufficiente conoscenza del mercato italiano, seguiranno verosimilmente le indicazioni che verranno rese da ALFA IT e forniranno una mera approvazione formale.

Inoltre, il reparto logistico fornirà anche assistenza in materia di fatturazione (ad esempio, emissione di fatture, aggiornamenti del portale clienti, aggiornamento del modulo web e controllo dei pagamenti dei clienti), contabilità (comprese le attività di contabilità per supportare l'accettazione, l'approvazione e la liquidazione delle fatture dei

fornitori) e supporto amministrativo di back-office al reparto commerciale (ad esempio, gestione dei ticket di qualità sui portali dei clienti e follow-up dei pagamenti dei clienti).

Supporto tecnico e feedback nello sviluppo di prodotti

Gli ingegneri impiegati saranno coinvolti sia nello sviluppo di nuovi prodotti, fungendo da punto di raccordo tra il cliente ed i team di sviluppo del Gruppo in Olanda/Brasile (ad esempio, per lo studio preliminare di fattibilità, l'interfaccia tecnica con i clienti, la co-progettazione e la partecipazione alle revisioni tecniche del cliente), che nella modifica di prodotti esistenti (ad esempio, per gli aggiornamenti dei prodotti durante il ciclo di vita, l'analisi e la progettazione delle modifiche richieste dai clienti o dagli stabilimenti di produzione).

In sostanza, gli ingegneri in Italia raccoglieranno le richieste dei clienti e, dopo un'analisi preliminare, le riporteranno al responsabile della produzione in Brasile, che deciderà se lo sviluppo proposto è possibile. Inoltre, sarà necessaria l'approvazione del reparto commerciale e di approvvigionamento di ALFA nei Paesi Bassi. Da qui si avvierà poi il processo di sviluppo in Brasile.

Controllo qualità

I dipendenti impiegati nel controllo qualità lavoreranno all'interno degli stabilimenti dei clienti per seguire il processo produttivo dei medesimi ed essere disponibili in caso di problemi inerenti la qualità. Saranno anche in stretto contatto con il reparto qualità degli stabilimenti produttivi del Gruppo.

In base alla loro conoscenza degli stabilimenti dei clienti, si interfaceranno con gli stabilimenti di produzione per ricontrollare i pezzi e modificarli se necessario anche prima di inviarli ai clienti.

Per l'effettuazione delle operazioni suddette, a fronte del coinvolgimento interno richiesto, ALFA IT riceverà una remunerazione da ALFA. L'istante rappresenta che poiché ALFA non fa parte di un Gruppo IVA in Olanda e dunque ALFA IT e ALFA non devono essere considerate entità separate da un punto di vista giuridico, tale la remunerazione non sarà rilevante ai fini IVA per carenza del requisito soggettivo, ai sensi degli articoli 4 e 5 del d.P.R. n. 633/1972.

In relazione al contesto sopra descritto, la Società Istante chiede di chiarire se, sulla base delle attività che si prevede verranno effettuate da ALFA IT, quest'ultima intervenga, ai sensi dell'Articolo 192-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, dell'Articolo 53 del Regolamento d'esecuzione (UE) 282/2011 e dell'Articolo 17, comma 4, del d.P.R. n. 633/1972:

- nell'acquisto dei beni e servizi come indicato in premessa e se, di conseguenza, ALFA IT possa detrarre l'IVA che verrà assolta all'importazione, sugli acquisti intracomunitari di beni e sugli acquisti di servizi di stoccaggio; e/o

- nella vendita dei beni come indicato in premessa e se, di conseguenza, ALFA IT debba addebitare IVA italiana sulle cessioni domestiche ed emettere fatture non imponibili per le cessioni intracomunitarie di beni.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società istante, dopo aver richiamato i principali riferimenti normativi, di giurisprudenza e di prassi in materia, ritiene che ALFA IT, ai sensi dell'articolo 17, comma 4, del d.P.R. n. 633/1972, letto alla luce dell'articolo 192-*bis* della Direttiva 2006/112/CE e dell'articolo 53 del Regolamento n. 282/2011, sarà coinvolta in tutte

le operazioni di acquisto e vendita territorialmente rilevanti in Italia che si intendono realizzare, come innanzi ampiamente descritto.

L'istante rileva che, anche se alcune delle attività che saranno svolte da ALFA IT sembrerebbero avere un ruolo marginale rispetto alle transazioni principali effettuate da ALFA, altre attività attribuite a ALFA IT sembrano essere rilevanti per la materiale esecuzione delle transazioni che saranno effettuate da ALFA.

Più precisamente, sul punto, la Società richiama i chiarimenti forniti con la Risposta ad Interpello n. 57/2023, con cui l'Agenzia delle Entrate ha specificato che lo svolgimento di meri compiti di supporto amministrativo non è sufficiente per considerare integrato il requisito dell'intervento della stabile organizzazione nella fornitura dei beni. Analogamente, la circostanza che la stabile organizzazione stipuli contratti in nome e per conto della capogruppo o si occupi del marketing e dei rapporti con i clienti non è di per sé indicativo di un suo "intervento" qualificante nelle operazioni di cessione. Al contrario, si può ipotizzare un intervento della stabile organizzazione nel caso in cui le attività poste in essere dalla medesima siano connaturate da carattere di particolare complessità, soprattutto in relazione alle fasi propedeutiche alla fornitura dei beni, consistenti nella negoziazione dei contratti e dei contenuti tecnici degli stessi, in modo da incidere sulla definizione delle caratteristiche del prodotto fornito dalla casa madre.

Al riguardo, è opinione dell'istante che, poiché ALFA IT contribuirebbe a determinare le caratteristiche dei prodotti ceduti, specialmente tramite le attività di sviluppo del prodotto e del controllo qualità, le risorse della stabile organizzazione verranno utilizzate per la realizzazione delle transazioni effettuate da ALFA.

Inoltre, l'istante osserva che il dipartimento logistico di ALFA IT avrà un ruolo rilevante nella materiale esecuzione degli acquisti e delle vendite beni. Infatti, anche se i beni saranno stoccati in magazzini di terzi che concluderanno gli accordi di stoccaggio direttamente con ALFA, i dipendenti di ALFA IT, mediante la ricezione dei programmi operativi di consegna dai clienti, determineranno la quantità di merce da stoccare in Italia ed ordineranno il trasporto dal reparto produzione ai magazzini e da questi ultimi ai clienti.

In tal modo, mantenendo i contatti con i fornitori di servizi di trasporto/spedizione ai clienti ed occupandosi della gestione delle scorte, il dipartimento logistico di ALFA IT svolgerà un ruolo rilevante anche nelle attività essenziali per il completamento degli acquisti e delle vendite che saranno effettuati da ALFA, tra cui, ad esempio, l'organizzazione dello sdoganamento delle merci.

Di conseguenza, a parere della Società Istante, le risorse della stabile organizzazione devono essere considerate come utilizzate per lo svolgimento sia delle operazioni attive che delle operazioni passive che verranno effettuate da ALFA.

Tutto quanto sopra esposto, la Società istante ritiene che:

- in riferimento alle importazioni di beni: il numero di partita IVA italiano di ALFA IT dovrebbe essere comunicato agli uffici doganali e riportato nelle relative bollette d'importazione ed il diritto a detrarre l'IVA esercitato direttamente da ALFA IT;
- in riferimento agli acquisti intracomunitari di beni con trasporto dal Portogallo all'Italia: il numero di partita IVA italiano di ALFA IT dovrebbe essere comunicato ai

fornitori e riportato nelle relative fatture di vendita che verranno emesse dagli stessi e l'IVA assolta (e detratta) direttamente da ALFA IT mediante reverse charge;

- in riferimento agli acquisti di servizi di stoccaggio dei beni: il numero di partita IVA italiano di ALFA IT dovrebbe essere comunicato ai fornitori di servizi e riportato nelle relative fatture di vendita che verranno emesse dagli stessi in formato elettronico via SDI ed il diritto a detrarre l'IVA esercitato direttamente da ALFA IT;

- in riferimento alle vendite domestiche: le fatture di vendita dovrebbero essere emesse in formato elettronico via SDI da ALFA IT addebitando IVA italiana ai clienti residenti;

- in riferimento alle vendite intracomunitarie di beni con trasporto dall'Italia alla Francia ed alla Polonia: le fatture di vendita dovrebbero essere emesse da ALFA IT come non imponibili ai fini IVA (assumendo che ciascun cliente fornisca un valido identificativo IVA incluso nell'archivio VIES e che ALFA IT conservi idonea prova del trasporto e trasmetta correttamente i modelli Intrastat).

Infine la Società istante fa presente che tutte le sopra citate transazioni (importazioni, acquisti intracomunitari di beni, acquisti di servizi di stoccaggio di beni e cessioni locali ed intracomunitarie di beni) saranno riportate nello stesso modulo della dichiarazione IVA di ALFA IT, dal momento che saranno effettuate mediante intervento della stabile organizzazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che la risposta all'istanza in esame viene fornita sulla base degli elementi e dei fatti rappresentati che, ai fini del presente parere, vengono

assunti acriticamente; il presente parere, in particolare, viene reso (i) assumendo come esistente la stabile organizzazione in Italia della Società, (ii) acquisendo come veritieri e corretti i rapporti contrattuali descritti e il ruolo svolto dalla stabile organizzazione nelle singole transazioni. L'appuramento di tali aspetti, infatti, involge un giudizio su circostanze fattuali non esercitabile in sede di interpello (cfr. circolare 9/E del 2016), con la conseguenza che su di essi resta, quindi, impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

In termini generali, la stabile organizzazione italiana di un soggetto domiciliato e residente all'estero è soggetto passivo IVA stabilito nel territorio dello Stato «..., *limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute*» (cfr. art. 7, comma 1, lettera *d*) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - in breve, "Decreto IVA").

Ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del Decreto Iva, «*Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti*».

In base all'articolo 17, quarto comma, del Decreto IVA «*le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato*».

Quest'ultima disposizione trae origine dall'articolo 192-*bis* della direttiva IVA, ai sensi del quale quando un soggetto passivo effettua una cessione di beni o una prestazione

di servizi imponibile in uno Stato membro in cui ha una stabile organizzazione e tale stabile organizzazione non interviene nella cessione/prestazione, il soggetto passivo è considerato non stabilito in tale Stato membro.

L'articolo 53 del Regolamento (UE) n. 282/2011 chiarisce che devono ricorrere due condizioni affinché si possa ritenere che una stabile organizzazione intervenga in una operazione commerciale ai sensi dell'articolo 192 *bis* della direttiva IVA:

1) la stabile organizzazione di cui dispone il soggetto passivo deve essere *"caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e 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"*.

2) *"se un soggetto passivo dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, 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 2006/112/CE, 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"*.

Al riguardo, come anche ribadito in alcuni documenti di prassi citati dall'Istante, lo svolgimento di meri compiti di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione o il recupero crediti, non è sufficiente per considerare integrato il requisito dell'intervento della stabile organizzazione nella fornitura dei beni o servizi.

Sebbene l'art. 53 citato riguardi solo le operazioni attive, non si ravvisano ostacoli a una lettura "speculare" dello stesso in relazione alle operazioni passive effettuate dalla stabile organizzazione, con riferimento alle quali è opportuno verificare un intervento della stessa anche "*durante*" l'operazione passiva, ossia mentre questa è in corso di svolgimento (cfr. Risposta ad interpello n. 52 del 2021).

Da tutto quanto sopra esposto, come confermato dall'Amministrazione finanziaria con diverse risposte ad Interpello (cfr., in particolare, le Risposte n. 52/2021, e n. 57/2023, citate anche dall'istante), deriva che l'intervento della stabile organizzazione nelle cessioni di beni o prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia deve essere valutato caso per caso, al fine di poter individuare, in relazione a ciascuna operazione, il debitore di imposta.

Con riferimento al quesito oggetto dell'istanza in trattazione, dalla descrizione della fattispecie operata dall'interpellante emerge che la stabile organizzazione costituita nel territorio dello Stato, pur non negoziando direttamente i contratti di acquisto e vendita, effettua una serie di operazioni che riguardano essenzialmente

- la gestione dei rapporti con la clientela, sia per quanto riguarda le quantità da ordinare che per quel che concerne le eventuali modifiche qualitative da apportare ai prodotti e da sottoporre all'approvazione della casa madre,
- la gestione delle scorte e la supervisione del magazzino,
- i rapporti con gli stabilimenti di produzione,
- l'organizzazione delle consegne,
- i rapporti con i trasportatori dal magazzino di terzi ai clienti,
- l'assistenza in materia di fatturazione e contabilità,

- l'assistenza tecnica,
- il feed-back con i clienti ed il controllo qualità.

Al riguardo, il ruolo svolto dalla stabile organizzazione nell'intero processo, secondo quanto descritto dall'interpellante, in questa sede non verificabile, può considerarsi qualificante ai fini della sua partecipazione alle operazioni in esame, integrando, in tal modo, le condizioni normativamente previste affinché la stabile organizzazione possa considerarsi quale debitore di imposta per le operazioni in esame.

Pertanto, si condivide la soluzione prospettata, dal punto di vista operativo/procedurale, dalla società istante, secondo la quale:

- per le operazioni di importazioni di beni dal Brasile le bollette doganali riporteranno la partita IVA della stabile organizzazione, per gli acquisti intra-comunitari di beni spediti in Italia dal Portogallo l'IVA sarà assolta in Italia dalla stabile organizzazione mediante integrazione della fattura del fornitore e per gli acquisti di servizi di stoccaggio da soggetti passivi italiani saranno questi ultimi ad emettere fattura alla stabile organizzazione e ad assolvere agli obblighi di imposta. Per tutte le suddette operazioni di acquisto di beni e servizi, ALFA IT potrà esercitar il diritto alla detrazione dell'IVA subordinatamente al rispetto dei requisiti sostanziali e formali previsti dagli artt. 19 e seguenti del Decreto IVA;

- con riferimento alle operazioni attive, per le cessioni domestiche, territorialmente rilevanti in Italia ai sensi dell'art. 7 *bis* del DPR n. 633 del 1972, ALFA IT emetterà fatture con applicazione dell'IVA, mentre per le cessioni intra-comunitarie ALFA IT emetterà fatture in regime di non imponibilità al ricorrere dei presupposti di cui all'art. 41 del Decreto legge n. 331 del 1993.

Ciò nondimeno, si ricorda che il presente parere produce effetti nei limiti di quanto dichiarato dall'interpellante e assunto in questa sede acriticamente in quanto, come indicato già in premessa, la verifica di una "partecipazione qualificante" della stabile organizzazione alle operazioni della casa madre comporta una valutazione puntuale di elementi di fatto inerenti il concreto svolgimento dei rapporti tra la stabile organizzazione e la casa madre, che esula dalle questioni che possono essere valutate in sede di risposta alle istanze di interpello ai sensi dell'articolo 11 della Legge n. 212 del 2000.

**Firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022
IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**