

Risposta n. 64/2025

OGGETTO: Stabile organizzazione e applicabilità dell'articolo 192 bis della direttiva IVA in caso di acquisti intracomunitari

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

QUESITO

Alfa (di seguito anche "Società", "Istante" o "Alfa") è una società tedesca, fiscalmente residente in Germania, appartenente al gruppo multinazionale Beta (di seguito Gruppo Beta) e operante nel settore della tecnologia medica e della sicurezza.

La Società controlla interamente la società Gamma, che, a sua volta, controlla la società italiana Delta (di seguito Delta), la quale si occupa della distribuzione in Italia delle apparecchiature medicali prodotte in Germania dal Gruppo Beta.

Per lo svolgimento di tale attività, Delta acquista beni da Alfa per poi rivenderli ai propri clienti italiani, UE o extra-UE, con la precisazione che il trasporto di detti beni è curato direttamente dalla casa madre tedesca.

Tra le varie linee di prodotto di Delta si menziona, per ciò che in questa sede rileva, la linea xxx, afferente alla vendita di apparecchiature mediche per la terapia intensiva e facente parte di una delle *Business Units* del gruppo Beta.

L'Istante, nello svolgimento di parte del suo *business* in Italia, si avvale della collaborazione di un dipendente di Delta, il Sig. Tizio, dal 1 settembre 2016 "*Marketing Manager xxx*" nell'area EMEA, Mongolia, Kazakistan e Israele.

Più nel dettaglio, l'Istante osserva come il Sig. Tizio, esperto di macchinari per _____ prodotti dal Gruppo Beta, svolga le seguenti attività:

- assistenza tecnica e applicativa, in relazione ai prodotti della linea xxx, prestata nei confronti dei "*Modality Managers*" locali del Gruppo Beta oppure, nei Paesi in cui quest'ultimo non ha un'entità legale, dei rivenditori del Gruppo stesso;

- partecipazione a riunioni interne con i responsabili delle vendite per presentare le nuove apparecchiature mediche nonché per illustrarne le funzionalità e la relativa strategia di *marketing* (la cui definizione non rientra tra i suoi compiti);

- consulenza per l'ingegnerizzazione dei nuovi macchinari da produrre e lanciare sul mercato.

La Società precisa, altresì, come il Sig. Tizio, senza svolgere un'attività di direzione e/o coordinamento per il Gruppo Beta e senza coinvolgimento alcuno nella fase di negoziazione e conclusione dei contratti con i clienti - con i quali raramente e solo in occasione di convegni o visite al sito produttivo del Gruppo Beta in Germania ha contatti -, si limita a svolgere essenzialmente un'attività di assistenza e supporto nei confronti dei *Modality Managers* locali in relazione a questioni tecniche concernenti i macchinari venduti nei diversi Paesi.

Il ruolo ricoperto dal Sig. Tizio ha formato oggetto di un'istanza di *Advance Tax Ruling* (di seguito ATR) presentata dalla Società in data xxx, con lo scopo di comprendere se si configurasse o meno una stabile organizzazione di Alfa in Italia ai fini delle imposte sui redditi.

Sebbene la prima fase dell'ATR si sia conclusa con una risposta negativa, la seconda fase, iniziata nel xxx, ha condotto, dopo talune interazioni informali avvenute nel xxx, a un esito differente, cristallizzato poi nell'Accordo preventivo siglato in data xxx.

In tale sede, questa Agenzia e la Società hanno concordato nel ritenere integrati i requisiti per la configurazione, ai fini delle imposte dirette, di una stabile organizzazione in Italia di Alfa, nella persona del Sig. Tizio, ai sensi di quanto stabilito dall'articolo 5 della Convenzione tra l'Italia e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito.

Ciò posto, l'Istante si interroga sull'impatto che l'eventuale configurabilità del Sig. Tizio quale stabile organizzazione di Alfa rilevante ai fini IVA, a prescindere da un suo effettivo intervento, potrebbe avere sul trattamento IVA da applicare alle cessioni di beni effettuate da Alfa nei confronti di Delta, con particolare riferimento all'individuazione del debitore d'imposta in Italia (**Quesito 1**).

Qualora la risposta al suesposto quesito conduca a ritenere che il concetto di stabile organizzazione possa avere un impatto sull'individuazione del debitore d'imposta in Italia degli acquisti intracomunitari di beni effettuati da Delta, l'Istante chiede di confermare che le attività svolte dalla stabile organizzazione non integrino i requisiti per

considerare sussistente il suo intervento negli acquisti di cui trattasi, con la conseguenza di designare Delta quale debitrice di imposta per tali acquisti (**Quesito 2**).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione al **Quesito 1**, l'Istante ritiene che, per gli acquisti intracomunitari intercorrenti tra Alfa e Delta, quest'ultima debba essere individuata come debitrice d'imposta, a prescindere dall'intervento o meno della stabile organizzazione di Alfa nelle operazioni in esame.

Più nel dettaglio, la Società sostiene la necessità di applicare al caso di specie il disposto di cui all'articolo 200 della Direttiva 2006/112/CE (di seguito Direttiva IVA), ai sensi del quale *«L'IVA è dovuta dalla persona che effettua un acquisto intracomunitario di beni imponibile»*, senza menzione alcuna del concetto di stabile organizzazione.

A parere dell'Istante, solamente a tale norma, e non all'articolo 192 *bis* della medesima Direttiva IVA, occorrerebbe fare riferimento al fine di individuare il debitore d'imposta in presenza di acquisti intracomunitari.

In particolare, secondo quanto previsto dall'articolo 192 *bis* citato, un soggetto passivo che dispone di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore di imposta non si considera soggetto passivo ivi stabilito solamente in presenza di talune condizioni, vale a dire che ponga in essere in tale Paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile e che queste ultime siano effettuate senza la partecipazione di una sede del cedente o del prestatore di servizi nello Stato membro in questione.

Peraltro, ai sensi del disposto di cui all'articolo 53 del Regolamento (UE) n. 282/2011 (di seguito Regolamento), è necessario che la stabile organizzazione - da prendere in considerazione solo se caratterizzata da un grado di permanenza sufficiente e da una struttura adeguata in termini di risorse umane e tecniche volte a consentirle di effettuare la cessione di beni o la prestazione di servizi a cui partecipa - intervenga con i propri mezzi umani e tecnici prima o durante la realizzazione della cessione di beni o la prestazione di servizi di cui trattasi.

Ciò posto, l'Istante ritiene che, nel caso di specie, non si debba applicare l'articolo 192 *bis* della Direttiva IVA, da leggere congiuntamente all'articolo 53 del Regolamento, bensì il summenzionato articolo 200 della Direttiva IVA, giacché solo quest'ultimo si riferisce espressamente agli acquisti intracomunitari - e tali sono le operazioni intercorrenti tra Alfa e Delta -, mentre il primo si riferisce più genericamente alle cessioni di beni.

Di conseguenza, non rilevando l'esistenza né tantomeno l'intervento nelle operazioni di una stabile organizzazione, l'IVA sarebbe dovuta dal soggetto che effettua gli acquisti intracomunitari in esame, vale a dire Delta, e non da Alfa.

A sostegno di tale tesi, l'Istante mette in evidenza la differenza tra le cessioni di beni e gli acquisti intracomunitari, menzionando diverse disposizioni della Direttiva IVA che attribuirebbero alla categoria degli acquisti intracomunitari dignità specifica, oltre che taluni Working Paper del Comitato IVA della Commissione Europea (n. 791 del 15 gennaio 2014 e n. 857 del 6 maggio 2015) che, a parere della Società, deporrebbero a favore dell'inapplicabilità dell'articolo 192 *bis* della Direttiva IVA in caso di acquisti intracomunitari.

Al riguardo, la Società richiama altresì la Risposta a interpello formulata da questa Agenzia n. 57 del 2023 e la Risoluzione n. 4/E del 2003 nonché le linee guida ufficiali del Comitato IVA della Commissione Europea risultanti dalla 104esima riunione del 4-5 giugno 2015.

In via subordinata, in relazione al **Quesito 2**, anche qualora questa Agenzia non concordasse con la soluzione prospettata dalla Società con riferimento al **Quesito 1**, quest'ultima ritiene che, nel caso di specie, la stabile organizzazione italiana non possa in ogni caso essere considerata coinvolta negli acquisti intracomunitari intercorrenti tra Alfa e Delta.

Difatti, come già precisato, in virtù del combinato disposto di cui all'articolo 192 *bis* della Direttiva IVA e all'articolo 53 del Regolamento, se un soggetto passivo dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, si considera che questa partecipi a una cessione di beni o a una prestazione di servizi ai sensi del citato articolo 192 *bis*, lettera b), solamente qualora i relativi mezzi umani e tecnici siano utilizzati per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o alla prestazione di tali servizi effettuate nello Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione.

Pertanto, l'Istante richiama altresì la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, resa nella causa C-931/19, secondo cui *«la nozione di "stabile organizzazione", in forza di una giurisprudenza consolidata della Corte, esige una consistenza minima, grazie alla presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi. Essa presuppone quindi 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 (n.d.r. e le cessioni di beni) considerate».

Requisito quest'ultimo - ulteriore rispetto a quello dell'effettivo intervento della stabile organizzazione - che, secondo l'Istante, emergerebbe altresì dal citato Working Paper n. 791 del 2014 del Comitato IVA.

Ciò posto, la Società fa nuovamente riferimento al ruolo e alle funzioni svolte dal signor Tizio, evidenziando come questi non sarebbe coinvolto in alcun modo nelle operazioni intercorrenti tra la medesima Istante e Delta.

Di conseguenza, in assenza di tale intervento da parte dell'eventuale stabile organizzazione di Alfa rilevante ai fini IVA in Italia, a parere dell'Istante, unicamente Delta potrebbe essere individuata quale debitrice di imposta per gli acquisti intracomunitari di cui trattasi.

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, con particolare riferimento ai rapporti contrattuali descritti e al ruolo svolto dal Sig. Tizio. 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 7ter, 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 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».*

Tanto premesso, in relazione al **Quesito 1**, occorre anzitutto ribadire come, qualora un soggetto passivo disponga di una stabile organizzazione nello Stato in cui è dovuta l'imposta - in questo caso in Italia -, esso possa considerarsi stabilito in tale Stato membro unicamente al ricorrere dei presupposti di cui ai summenzionati articoli 192 *bis* della Direttiva IVA e 53 del Regolamento.

Tali disposizioni, inoltre, a differenza di quanto asserito dall'Istante, trovano applicazione anche con riferimento agli acquisti intracomunitari e non solamente avendo riguardo alle cessioni di beni.

Difatti, pur compendiando gli acquisti intracomunitari una categoria peculiare, i cui contorni sono tratteggiati a livello nazionale dall'articolo 38 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331 (di seguito d.l. n. 331/1993), essi rappresentano invero il risvolto, dalla prospettiva dell'acquirente, delle cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 41 del d.l. n. 331/1993, che, a loro volta, altro non sono che una particolare tipologia di cessioni di beni, ossia quelle che integrano i precisi requisiti all'uopo indicati dalla legge.

Ne deriva che le cessioni intracomunitarie e, di conseguenza, anche gli acquisti intracomunitari non possono, a ben vedere, essere considerati alla stregua di un fenomeno estraneo rispetto alla categoria generale delle cessioni di beni.

Pertanto, sebbene il disposto di cui all'articolo 192 *bis* della Direttiva IVA si riferisca alle cessioni di beni (e alle prestazioni di servizi) e non menzioni espressamente gli acquisti intracomunitari, ciò non implica che questi ultimi non possano essere ricompresi nell'ambito di applicazione della norma.

Tale conclusione non è smentita dalle linee guida del Comitato IVA risultanti dal 104esimo incontro del 4-5 giugno 2015, richiamate dalla Società, in cui è concordato unanimemente che la mera esistenza, nello Stato membro dove i beni sono trasportati o consegnati, di una stabile organizzazione o un magazzino del fornitore non implica **di per sé** che ci sia un trasferimento dal fornitore alla sua stabile organizzazione o al suo magazzino seguito da una fornitura domestica ("*the mere existence, in the Member State to which the goods are transported or dispatched, of a fixed establishment or a warehouse of the supplier shall not **of itself** imply there being a transfer by the supplier to his fixed establishment or his warehouse followed by a domestic supply*" - enfasi aggiunta).

Ne deriva, quindi, che, nell'ambito degli acquisti intracomunitari ai sensi dell'articolo 200 della Direttiva IVA, l'esistenza di una stabile organizzazione del fornitore in uno Stato membro non è, da sola, condizione sufficiente per qualificare il fornitore come soggetto stabilito, essendo necessario verificare il ricorrere dei citati presupposti di cui agli articoli 192 *bis* della medesima Direttiva e 53 del Regolamento.

Al riguardo, si osserva che tale conclusione è avvalorata dal parere reso dai servizi giuridici della Commissione europea, secondo cui la questione se l'articolo 192 *bis* della Direttiva IVA si applichi solo alle forniture nazionali o anche a quelle intracomunitarie è priva di rilevanza (si veda il Working paper No 857 del 6 maggio 2015).

Inoltre, quanto affermato emerge, altresì, dalla summenzionata Risposta a interpello n. 57 del 2023, richiamata anche dalla Società, concernente il ruolo assunto da una stabile organizzazione italiana (soggetto Istante) in relazione ad una operazione intracomunitaria conclusa dalla casa madre tedesca.

In tale sede, questa Agenzia ha ritenuto l'articolo 192 *bis* della Direttiva applicabile alla fattispecie di cui trattavasi, la quale, come precisato, involgeva nello specifico acquisti intracomunitari e non genericamente cessioni di beni.

Pertanto, si osserva come l'eventuale configurabilità del Sig. Tizio quale stabile organizzazione di Alfa in Italia rilevante ai fini IVA, a prescindere da un suo concreto intervento, potrebbe in linea teorica avere un impatto sull'individuazione dell'effettivo debitore di imposta in Italia per gli acquisti intracomunitari di beni intercorrenti tra Alfa e Delta.

Ciò posto, in relazione al **Quesito 2**, si precisa come, in ogni caso, l'effettiva rilevanza ai fini IVA dell'eventuale stabile organizzazione e la relativa partecipazione a un'operazione commerciale *ex* articolo 192 *bis* della Direttiva IVA dipenda necessariamente dall'accertamento dei precisi presupposti previsti dall'articolo 53 del Regolamento, come sopra riportati.

Come confermato dall'Amministrazione finanziaria con diverse risposte ad interpello (cfr., in particolare, le Risposte n. 52/2021, e n. 374/2023), l'intervento della

stabile organizzazione nelle cessioni di beni o prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia deve esser valutato caso per caso, al fine di poter individuare, in relazione a ciascuna operazione, il debitore di imposta.

Peraltro, lo stesso articolo 53 del Regolamento, al paragrafo 3, precisa come la stabile organizzazione non partecipa alla cessione di beni o alla prestazione di servizi nell'eventualità in cui i propri mezzi umani o tecnici siano utilizzati unicamente per funzioni di supporto amministrativo.

Allo stesso modo, come questa Agenzia ha avuto modo di chiarire nella summenzionata Risposta a interpello n. 57/2023, 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 sintomo di un suo "intervento" qualificante nelle operazioni di cessione.

Nel caso di specie, assumendo come veritiere le informazioni fornite dall'Istante in merito alle funzioni svolte dal Sig. Tizio - il cui accertamento esula dal perimetro applicativo del presente interpello -, sembra che, in effetti, questi non svolga un ruolo di effettiva partecipazione negli acquisti intracomunitari intercorrenti tra Alfa e Delta.

Difatti, non parteciperebbe alla negoziazione e conclusione dei contratti con i clienti finali di Alfa presenti sul territorio nazionale, vale a dire con Delta, né contribuirebbe in qualche modo a definire le caratteristiche dei prodotti ceduti dalla casa madre tedesca ovvero si occuperebbe di attività propedeutiche alla fornitura dei prodotti stessi.

Il Sig. Tizio, come già rilevato, svolgerebbe piuttosto un ruolo di consulenza e di assistenza tecnica successiva alle vendite in relazione ai prodotti della linea xxx, prestata

nei confronti dei "*Modality Managers*" locali del Gruppo Beta oppure, nei Paesi in cui quest'ultimo non ha un'entità legale, dei rivenditori del Gruppo stesso; egli rivestirebbe, inoltre, un ruolo di semplice coordinamento tra Alfa e Delta e fra la prima e le altre società controllate commerciali situate in altri Paesi.

Di conseguenza, alla luce delle indicazioni fornite dall'Istante, si ribadisce qui assunte acriticamente, il Sig. Tizio, in qualità di eventuale stabile organizzazione di Alfa in Italia rilevante ai fini IVA, sembrerebbe non intervenire negli acquisti intracomunitari in esame ai sensi del combinato disposto di cui all'articolo 192 *bis* della Direttiva IVA e 53 del Regolamento.

Quindi, trattandosi in tal caso di acquisti intracomunitari tra la casa madre tedesca e l'acquirente finale nazionale, sarebbe quest'ultimo il soggetto tenuto ad adempiere agli obblighi di imposta mediante il meccanismo del *reverse charge*, ai sensi del disposto di cui all'articolo 44, comma 1, del d.l. n. 331/1993.

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

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**