Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

# Stabile Organizzazione

## Il recupero dell'IVA sugli acquisti
## detrazione/rimborsi/pro-rata

**Stefania Fregonese**

# Perché ci occupiamo di quest'argomento

La presenza in Italia di una SO di un soggetto non residente ha riflessi sulla modalità di adempimento degli obblighi e sull'esercizio dei diritti derivanti dall'applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

In particolare:

- il non residente non può aprire una posizione Iva autonoma;
- il non residente non può chiedere il rimborso, ai sensi dell'art. 38 bis2 e 38 ter del DPR n.633/72;
- possibile trasferimento della qualifica di debitore d'imposta alla SO.

# Sentenza della Corte di Giustizia UE(244/08 del 16 luglio 2009)

## La Sentenza

- Ha dichiarato illegittima la prassi italiana che obbligava il soggetto non residente ad attivare le procedure di rimborso, ai sensi della VIII e XIII direttiva, in presenza di un centro di attività stabile in Italia. Secondo la Corte entrambe le direttive citate stabiliscono, in luogo della procedura tipica di detrazione, il rimborso solo in mancanza di tale attività stabile.

- La Corte afferma che l'art. 38 ter del Dpr.n. 633/72 (nella precedente versione) è applicabile solo se non si può optare per la detrazione di cui all'art 18 della VI direttiva e ciò non accade in presenza di tale attività stabile che, insieme all'entità estera, costituisce un unico soggetto.

# Sentenza della Corte di Giustizia UE
# effetti sulla normativa nazionale

## Modifiche alla normativa nazionale

- Con le modifiche apportate agli articoli 17 e 38 ter del Dpr.n.633/72 dal Decreto Legge n. 135 del 25 settembre 2009, l'Italia ha recepito le osservazioni della Corte di Giustizia stabilendo il diritto del soggetto non residente con attività stabile (che nella legge italiana è tradotta con Stabile Organizzazione) a recuperare l'Iva pagata su spese sostenute in Italia, mediante l'inclusione delle stesse nelle liquidazioni periodiche della SO.

- Per quanto riguarda la parte attiva 'eventuale' del soggetto non residente, se tale attività svolta in Italia non è mediata tramite la SO (la direttiva, infatti, cita il 'centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni'), il non residente può continuare a godere del regime di *reverse charge* in capo al committente/cessionario italiano. Occorre, invece, porre attenzione se il committente/cessionario è un non soggetto passivo d'imposta o è non residente.

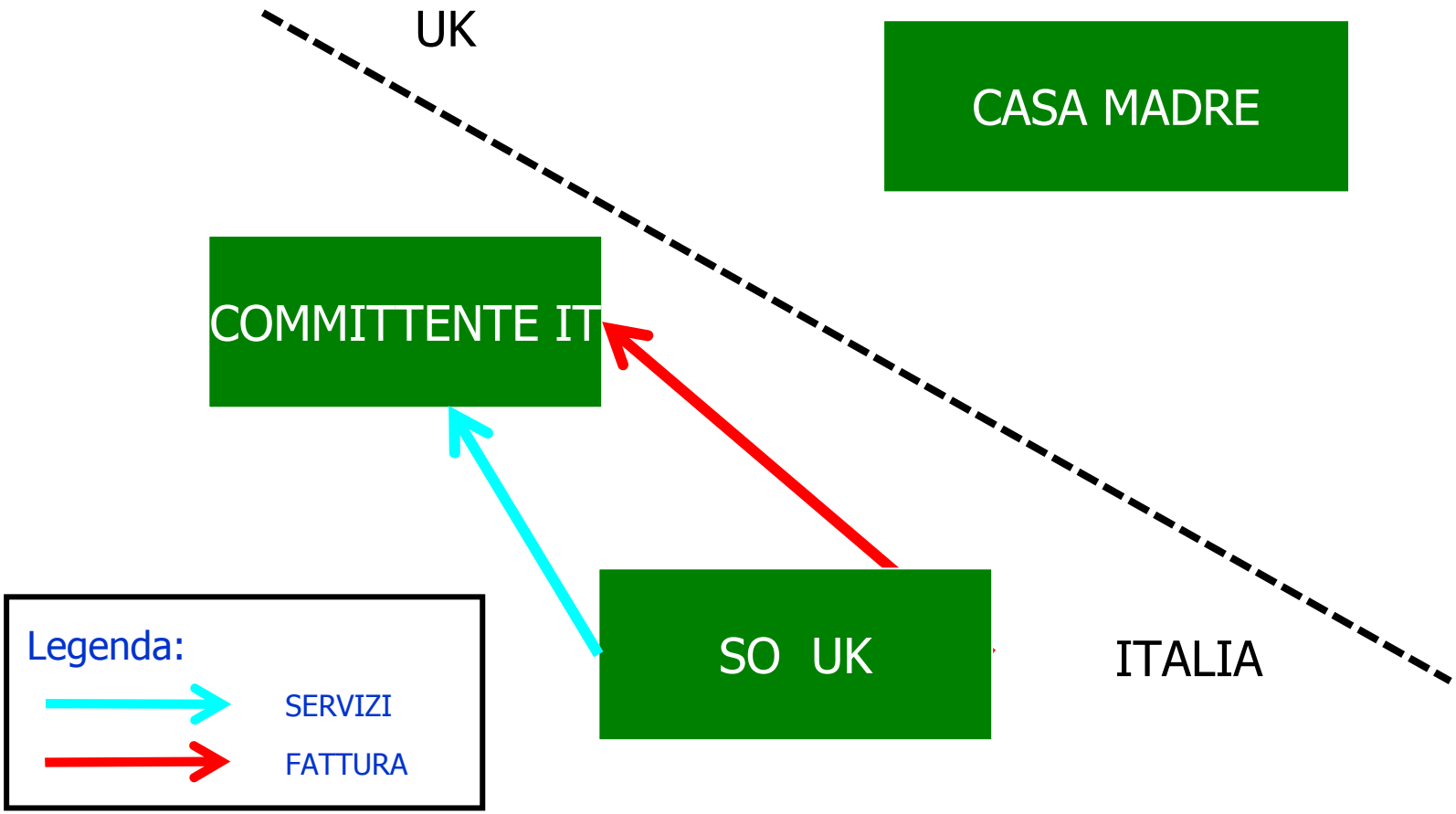
# Aspetti operativi dell'attività svolta dal soggetto non residente e dalla sua Stabile Organizzazione

Dall'esame delle disposizioni di cui al III e IV comma dell'art. 17 del Dpr n. 633/72, alla luce dell'art.192 bis della direttiva 2006/112/CE e degli art. 53 e 21 del Regolamento UE n.282/2011, si ricava che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, occorre distinguere:

- soggetto estero, con SO in Italia, che opera con un cessionario/committente italiano
  - la SO partecipa all'effettuazione dell'operazione;
  - la SO non partecipa all'effettuazione dell'operazione.

- SO all'estero, di un soggetto italiano, che opera con un cessionario/committente italiano
  - la SO estera effettua l'operazione.

# Soggetto estero con SO in Italia che partecipa all'operazione



# Soggetto estero con SO in Italia che partecipa all'operazione

Debitore d'imposta

- La fatturazione dell'operazione nei confronti del committente/cessionario italiano sarà effettuata dalla SO.

Aspetti problematici da valutare:

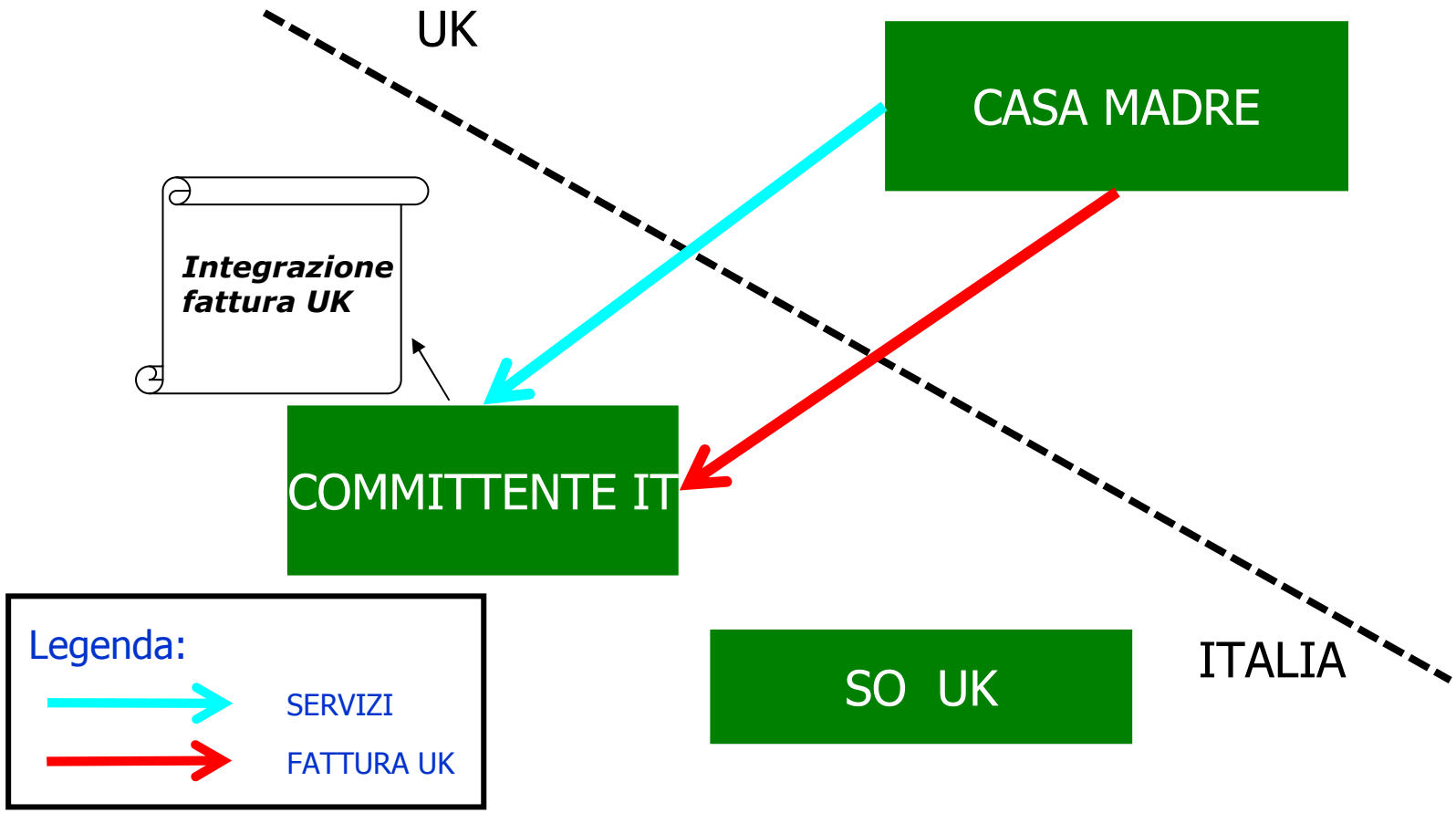
- la SO fattura modifica del coefficiente di detrazione (pro-rata).

# Soggetto estero con SO in Italia che partecipa all'operazione

## Detrazione

- Gli acquisti relativi alle operazioni fatturate dalla SO, in quanto inerenti l'operazione attiva, si considerano acquisti propri della SO.

# Soggetto estero con SO in Italia che non partecipa all'operazione



# Soggetto estero con SO in Italia che non partecipa all'operazione

## Debitore d'imposta

- L'operazione è assoggetta alla regola del reverse-charge in capo al committente/cessionario italiano.

**Attenzione** se committente/cessionario è non soggetto Iva o residente all'estero e l'operazione è tassabile in Italia, tale operazione si considera sempre effettuata dalla SO anche se questa non partecipa. In quest'ultimo caso:

- la fattura deve indicare il numero di Partita Iva della SO, con una distinta numerazione per distinguerla dalle operazioni poste in essere per il tramite o proprie della SO;
- la fattura è annotata in apposito registro o blocco sezionale ed inclusa nella dichiarazione Iva della SO in un distinto modulo.

# Soggetto estero con SO in Italia che non partecipa all'operazione

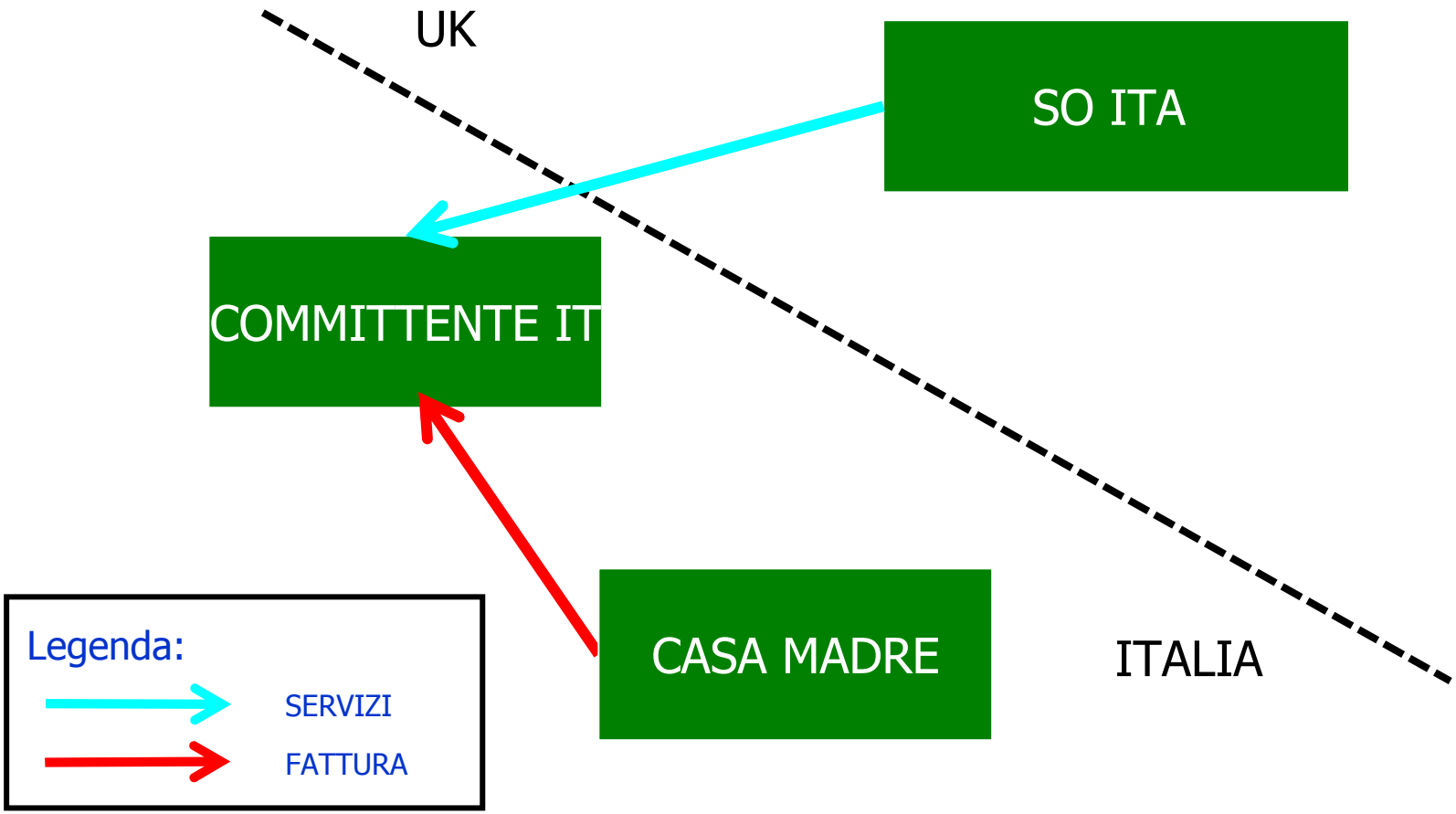
## Detrazione

- Gli acquisti della casa madre sono distinti da quelli operati dalla SO e seguono le regole (pro-rata ) di detrazione della casa madre.
- Se la SO non partecipa all'operazione in Italia, ma fattura il committente/cessionario italiano in quanto non residente o soggetto privo di partita Iva, i relativi acquisti sono ricompresi tra quelli indicati negli appositi registri (o blocchi sezionali) per l'attività svolta dalla casa madre ed inclusi nella dichiarazione Iva della SO in un distinto modulo.

Aspetti problematici da valutare:

- la richiesta di rimborso deve seguire le regole previste per i soggetti stabiliti (con le limitazioni di cui all'art 30 del Dpr.n. 633/72 )?
- cosa accade se la SO italiana è non operativa?

# Stabile organizzazione estera di soggetto italiano



# Stabile organizzazione estera di soggetto italiano

## Debitore d'imposta

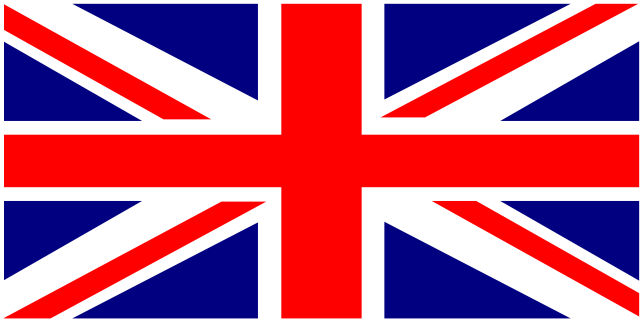
- La fatturazione dell'operazione,nei confronti del committente/cessionario italiano, è effettuata sempre dalla casa madre italiana.

  In tal caso:
  - la fattura deve indicare il numero di Partita Iva della casa madre ed avere una distinta numerazione per distinguerla dalle operazioni proprie;
  - la fattura è annotata in apposito registro o blocco sezionale ed inclusa nella dichiarazione Iva della casa madre in un distinto modulo.

# Stabile organizzazione estera di soggetto italiano

## Detrazione

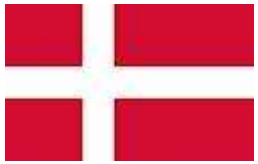
- Se la casa madre non partecipa all'operazione della SO, ma fattura il committente/cessionario italiano, gli acquisti soggetti a tassazione in Italia,sono ricompresi tra quelli indicati negli appositi registri (o blocchi sezionali) per l'attività svolta dalla SO ed inclusi nella dichiarazione Iva della casa madre in un distinto modulo.



# Calcolo del *Pro-Rata* in operazioni *Cross-Border* *segue*

A) No SO in Germania

***TURNOVER***



DANIMARCA

→ 75% Operazioni esenti in Danimarca

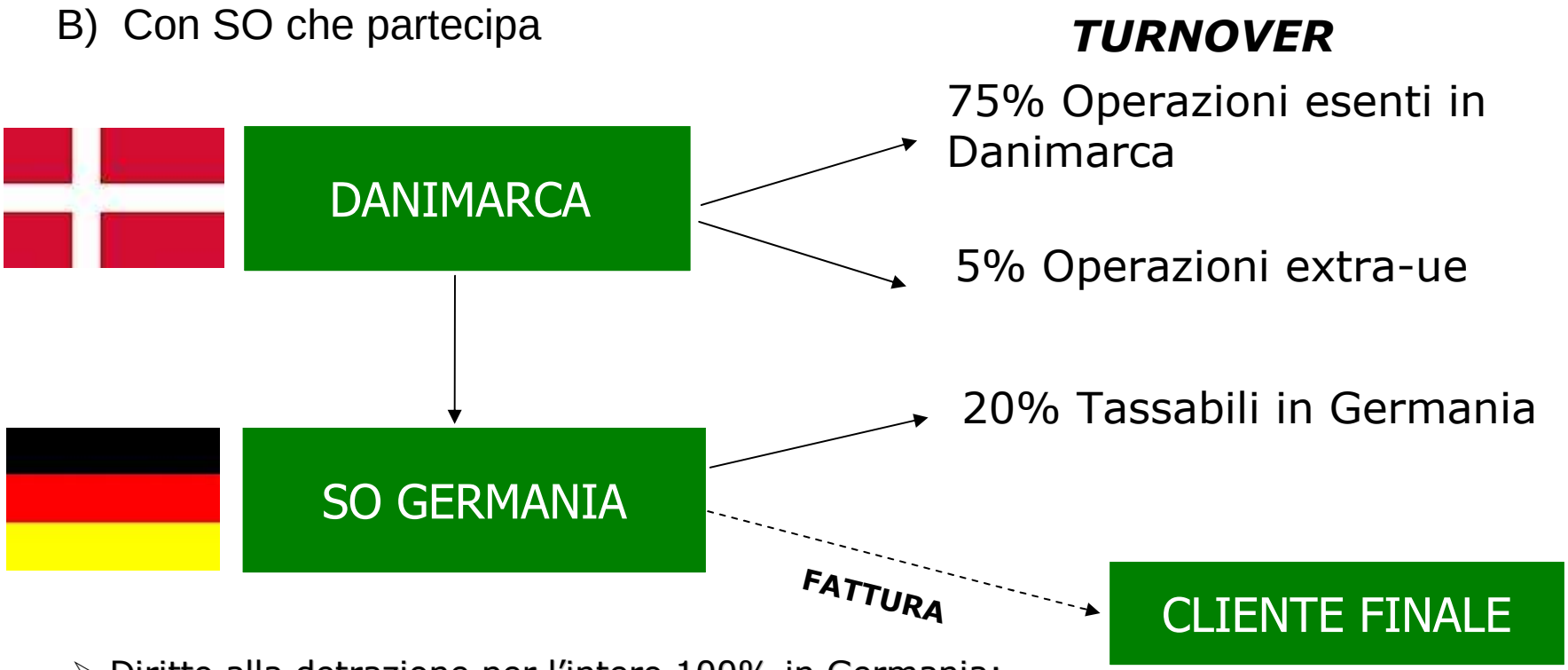
→ 20% Operazioni tassabili in Germania

→ 5% Operazioni extra-ue

- Diritto alla detrazione solo per il 5% in Germania ed in Danimarca

# Calcolo del *Pro-Rata* in operazioni *Cross-Border* *segue*

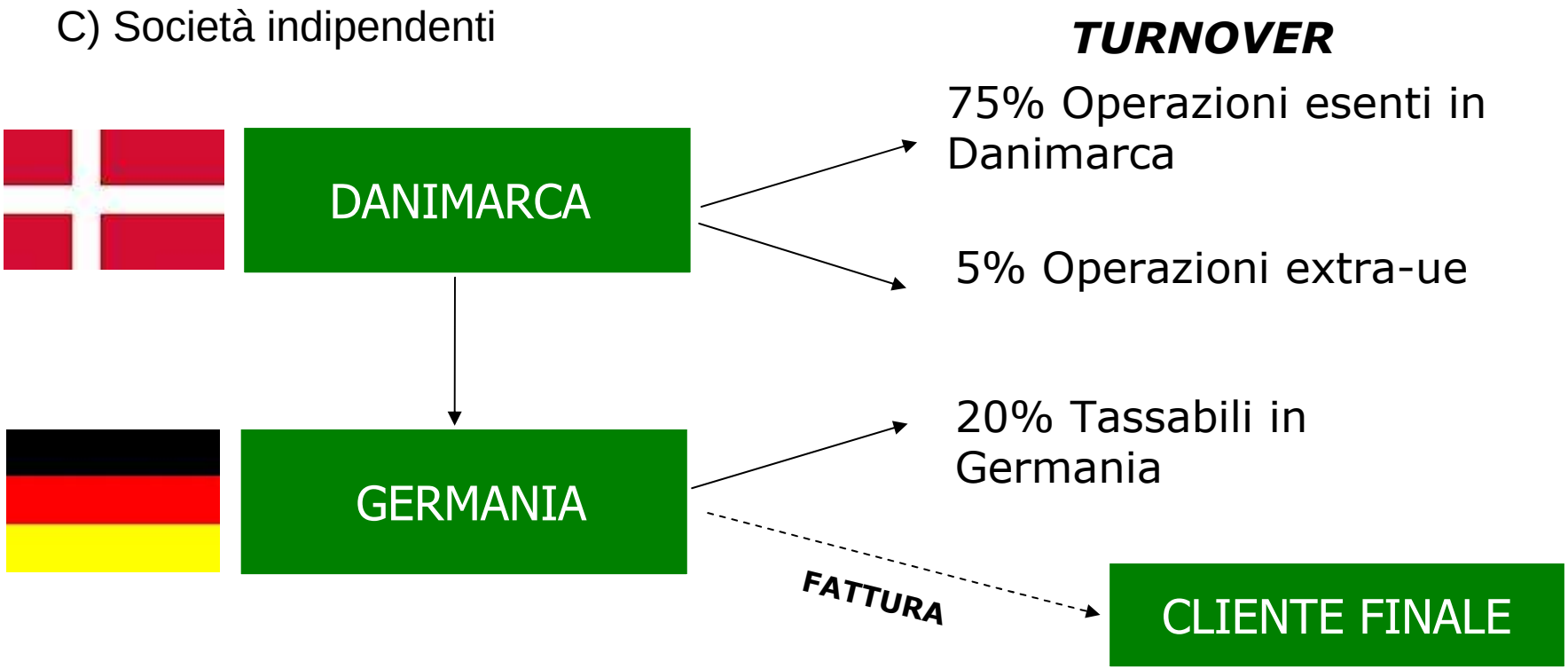
B) Con SO che partecipa




- Diritto alla detrazione per l'intero 100% in Germania;
- Nessun rimborso dell'eventuale imposta sostenuta in Danimarca e attribuitagli dalla casa madre(attenzione unico soggetto) .

# Calcolo del *Pro-Rata* in operazioni *Cross-Border* *segue*

C) Società indipendenti




- Diritto alla detrazione per l'intero 100% in Germania;
- Rimborso dell'eventuale imposta sostenuta in Danimarca da parte della società italiana.

# Principali aspetti problematici da valutare

## Pro-Rata

Possibili modifiche alla detrazione d'imposta (pro-rata) della SO

## Detrazione

Il diritto alla detrazione in Italia del soggetto non residente viene riconosciuto con le eventuali limitazioni soggettive di detrazione derivanti dall'esercizio di attività esenti nello Stato di stabilimento primario.

## Il rimborso

Il credito IVA, derivante dagli acquisti del non residente,è parte del credito della SO e, quindi, un eventuale rimborso è riconosciuto con le limitazioni di cui all'art. 30 del Dpr. n.633/72 (ed anche quelle delle società non operative)?

# Principali aspetti problematici da valutare *segue*

## Modifiche nella contabilità

Occorre valutare la struttura della contabilità (separata o unica) per l'attività svolta dalla Casa madre e dalla SO.

## Stabili organizzazioni estere della stessa casa madre

Valgono le considerazioni espresse per i rapporti tra casa madre e SO.

# Principali aspetti problematici da valutare *segue*

## Obblighi del destinatario

Il destinatario è tenuto a valutare la corretta applicazione dell'imposta (se reverse-charge o fatturazione da parte della SO).

## Sanzioni

Sanzionabile, ai sensi dell'art. 6 del D.L. n. 471/97, la mancata emissione da parte della SO della fattura per operazioni tassabili in Italia nelle quali partecipa con la casa madre. Ugualmente è sanzionabile la mancata emissione della fattura da parte della casa madre per le operazioni svolte dalla SO estera quando l'imposta è dovuta in Italia.