

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE  
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

\*\*\* \*\*

**NORMA DI COMPORTAMENTO N. 217**

**STABILE ORGANIZZAZIONE PASSIVA  
DIRITTO ALLA DETRAZIONE IVA E AL CONSEGUENTE RIMBORSO**

**Massima**

È “passiva” la stabile organizzazione che non genera operazioni attive rilevanti ai fini IVA, essendo deputata solo ad acquisire beni e servizi in favore dell’impresa non residente. Tale connotazione non preclude il diritto al rimborso dell’IVA assolta sui beni e servizi territorialmente rilevanti, con valutazione dei requisiti di inerenza e afferenza da ascrivere all’attività svolta dall’impresa non residente.

o\*o\*o\*o

L’articolo 11 del regolamento UE 282/2011<sup>1</sup> prevede la fattispecie di stabile organizzazione rilevante ai fini IVA esclusivamente deputata a ricevere e utilizzare servizi forniti per le esigenze proprie. Tale disposizione trova una corrispondenza anche nel diritto interno: 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*» (articolo 7, comma 1, lettera d, del D.P.R. 633 del 1972).

L’utilizzo della congiunzione “o” rende evidente che il soggetto non residente é considerato soggetto stabilito anche solo per le prestazioni ricevute, configurandosi in tal modo una stabile organizzazione passiva. La configurabilità di una “*stabile organizzazione passiva*”, ovvero esclusivamente deputata a ricevere gli acquisti di beni e servizi, è confermata anche

---

<sup>1</sup> Così recita l’art. 11, comma 1, del regolamento 282/2011: “*la «stabile organizzazione» designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell’attività economica di cui all’articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione*”.

dall'interpretazione del comitato IVA<sup>2</sup> e dell'Agenzia delle Entrate<sup>3</sup>.

La mera sussistenza di un'idonea struttura, in termini di mezzi umani e tecnici, sul territorio nazionale, identifica in capo al soggetto non residente una stabile organizzazione anche quando non siano poste in essere cessioni o prestazioni attive rilevanti ai fini IVA. In particolare, la stabile organizzazione può essere appositamente costituita al fine esclusivo di supportare l'attività d'impresa svolta dalla casa madre nel Paese di stabilimento.

Nel caso in cui l'attività della stabile organizzazione sia rivolta esclusivamente a favore della casa madre, in capo alla stabile organizzazione, non si generano operazioni attive rilevanti ai fini IVA. Infatti, secondo il consolidato orientamento interpretativo della Corte di giustizia UE<sup>4</sup>, non sono rilevanti le prestazioni di servizi rese e ricevute nei rapporti interni fra casa madre e stabile organizzazione, essendo qualificabili come rapporti interni intercorsi nell'ambito dello stesso soggetto giuridico.

Dalle precedenti considerazioni si può dedurre che l'assenza di operazioni attive in capo alla stabile organizzazione di una società non residente è conforme ai principi statuiti dalla Corte di Giustizia, recepiti dalla stessa interpretazione dell'Agenzia delle Entrate<sup>5</sup>, e non può essere considerato un motivo legittimo per disconoscere il diritto alla detrazione e al conseguente rimborso dell'IVA, in capo alla stabile organizzazione, sulla base di una presunta insussistenza del requisito di afferenza con operazioni imponibili "a valle"<sup>6</sup>.

Nella situazione descritta, il diritto della stabile organizzazione al rimborso dell'IVA, anche in

---

<sup>2</sup> Cfr. Working Paper n. 791 del 15 gennaio 2014: *"It appears also necessary to stress that although the same terminology has been used to present the criteria for qualifying a fixed establishment both under Article 11(1) and Article 11(2) for the sake of consistency (i.e. 'by a sufficient degree of permanence and a suitable structure in terms of human and technical resources' being used in both paragraphs), the presence of a 'passive fixed establishment' (paragraph 1) or an 'active fixed establishment' (paragraph 2) should be separately assessed in each individual situation. A structure that would have the necessary human and technical resources to receive and use services supplied to it for its own needs would not necessarily have sufficient resources to provide those services on its own. Therefore, a structure that qualifies as a 'passive fixed establishment' must not be automatically treated as an 'active fixed establishment', nor should it be automatically considered to intervene in supplies made by the main place of business"*.

<sup>3</sup> L'Agenzia delle Entrate, con circolare 37/E/2011 (paragrafo 2.1.4), ha chiarito che la stabile organizzazione è tale se in grado alternativamente di "1) ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze (...); 2) fornire i servizi di cui assicura la prestazione (...)". È di tutta evidenza che l'interpretazione offerta è disgiuntiva, nel senso che, la presenza di mezzi umani e materiali viene inteso separatamente per le operazioni passive ("ricevere ed utilizzare") e per le operazioni attive ("fornire servizi"). Con la risposta all'interpello 52/E/2021, l'Agenzia delle Entrate ha testualmente affermato che sebbene l'articolo 53 del regolamento 282/2011 riguardi solo le operazioni attive "non si ravvisano ostacoli a una lettura a specchio dello stesso in relazione alle operazioni passive effettuate dalla stabile organizzazione con riferimento alle quali si può constatare dalla rappresentazione fatta dall'istante un intervento della stessa anche "durante" l'operazione passiva, ossia mentre questa è in corso di svolgimento".

<sup>4</sup> Corte di Giustizia UE, sentenza "ESET spol." del 23 marzo 2006, causa C-393/15 e sentenza "Morgan Stanley & Co." del 24 gennaio 2019, causa C-165/17.

<sup>5</sup> In ossequio all'interpretazione espressa nella sentenza Corte UE, *FCE Bank plc.* del 23 marzo 2006 (C-210/04), l'Agenzia delle Entrate, ha ritenuto che: "Al fine di adeguare la prassi amministrativa italiana alla pronuncia della Corte, occorre quindi chiarire che le prestazioni di servizio intercorrenti tra casa madre estera e stabile organizzazione italiana ovvero tra casa madre italiana e stabile organizzazione estera sono fuori campo di applicazione del tributo. Quanto sopra è valido anche nei rapporti con Paesi non appartenenti all'Unione europea" (risoluzione 81/E/2006). Tale risoluzione supera un precedente orientamento assunto dalla prassi ministeriale (Cfr. nota n. 330470 del 20 marzo 1981).

<sup>6</sup> Il principio di afferenza si può desumere dall'art. 19, comma 2, del d.P.R. 633 del 1972, secondo il quale "non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta". La circolare ministeriale 328/E/1997 ha chiarito che "il diritto alla detrazione dell'imposta è subordinato alla utilizzazione dei beni e dei servizi in operazioni soggette ad IVA o ad esse assimilate; è stato anche rilevato che il contribuente è autorizzato ad operare la detrazione sin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, in funzione della loro "afferenza" ad operazioni soggette ad imposta od assimilate, senza, quindi, attendere la concreta utilizzazione dei beni e dei servizi medesimi".

assenza di operazioni attive, deve essere riconosciuto, in applicazione della disciplina IVA euro-unionale, così come interpretata dalla Corte di Giustizia UE<sup>7</sup>.

L'articolo 168<sup>8</sup> della direttiva 2006/112/CE (“direttiva IVA”) attribuisce al soggetto passivo il diritto di detrarre l’IVA assolta sull’acquisizione di beni e servizi, dall’importo dell’imposta di cui è debitore, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, nella misura in cui i beni e servizi sono utilizzati ai fini delle sue operazioni soggette a IVA. Tale disposizione si riferisce al caso (ordinario) in cui lo Stato in cui viene esercitato il diritto alla detrazione dell’IVA coincida con lo stato di stabilimento del soggetto passivo e con quello in cui il soggetto IVA esercita l’attività economica.

Invece, l’articolo 169<sup>9</sup>, lettera a) della direttiva IVA prevede che al di fuori dei casi previsti dall’articolo 168, il soggetto passivo d’imposta abbia il diritto di detrarre l’IVA nella misura in cui i beni e i servizi siano utilizzati per le operazioni rientranti nell’ambito delle attività economiche svolte al di fuori dello Stato in cui è esercitata la detrazione IVA<sup>10</sup>.

In questa seconda ipotesi, i requisiti di inerenza e afferenza devono essere valutati con riguardo all’attività svolta dalla casa madre nel proprio paese di stabilimento. Sulla base di queste premesse, si può concludere che una stabile organizzazione che svolge principalmente operazioni a beneficio della casa madre possa legittimamente chiedere il rimborso dell’IVA anche in assenza di operazioni attive dichiarate nel paese di stabilimento, essendo gli acquisti di beni e servizi riferibili all’attività d’impresa svolta nel paese ove è localizzata la sede principale della casa madre<sup>11</sup>.

In applicazione di questo principio, nel caso in cui l’impresa non residente (“*casa madre*”) fosse soggetta a una limitazione del diritto alla detrazione IVA (“*pro rata*”), tale limitazione percentuale si dovrebbe applicare alla detrazione e/o al rimborso dell’IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati dalla stabile organizzazione, ma riferibili all’attività economica svolta dalla casa madre.

Il concetto di soggetto passivo al quale è assicurato il diritto alla detrazione dell’IVA in virtù

---

<sup>7</sup> Di seguito si riporta testualmente la massima dell’ordinanza della Corte di Giustizia UE, *ESET spol.*, del 21 giugno 2016, emessa nella causa C-393/15: “L’articolo 168 e l’articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto devono essere interpretati nel senso che una filiale, registrata ai fini del pagamento dell’imposta sul valore aggiunto in uno Stato membro di una società stabilita in un altro Stato membro e che effettua principalmente operazioni intrasocietarie, non sottoposte a tale imposta a favore di tale società ma anche, occasionalmente, operazioni soggette ad imposta nel suo Stato di registrazione ha il diritto di detrarre l’imposta sul valore aggiunto pagata a monte in quest’ultimo Stato relativa ai beni e ai servizi utilizzati per le esigenze delle operazioni tassate di tale società, effettuate nell’altro Stato membro in cui essa è stabilita”.

<sup>8</sup> L’art. 168 della Direttiva 2006/112/CE dispone testualmente che: “Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall’importo dell’imposta di cui è debitore gli importi seguenti: a) l’IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo; b) l’IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all’articolo 18, lettera a), e all’articolo 27; c) l’IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all’articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i); d) l’IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli articoli 21 e 22; e) l’IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro”.

<sup>9</sup> L’art. 169 della Direttiva 2006/112/CE dispone testualmente che: “Oltre alla detrazione di cui all’articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l’IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti: a) sue operazioni relative alle attività di cui all’articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l’imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro (...)”.

<sup>10</sup> Sul punto si ricorda che la Corte di giustizia UE valorizza il termine “in aggiunta” per dimostrare che l’articolo 169, lettera a), della direttiva IVA disciplina del diritto alla detrazione dell’IVA in situazioni che esulano dalla situazione ordinaria prevista dall’articolo 168 della sesta direttiva (punto 40, della ordinanza *Eset spol.* del 21/6/2016, causa C-393/15).

<sup>11</sup> Punto 42 della ordinanza *Eset spol.* del 21/6/2016 (causa C-393/15).

delle disposizioni che precedono, è conformemente definito dall'art. 9 della Direttiva 2006/112/CE<sup>12</sup>, che ne dà una definizione ampia sotto il profilo soggettivo (*chiunque*), oggettivo (*esercizio di attività economica*) e territoriale (*qualsiasi luogo*) che non contempla limitazioni ulteriori oltre alla verifica di tali principi sostanziali specificamente statuiti.

Il disconoscimento del diritto al rimborso dell'IVA, in assenza di forme alternative per il recupero dell'imposta, si tradurrebbe in una violazione del principio di neutralità, il quale è applicabile anche nei confronti dei soggetti non stabiliti per l'IVA assoluta su beni e servizi inerenti con l'attività svolta nel paese di stabilimento. Infatti, se un soggetto non stabilito si trova nella situazione in cui deve costituire una stabile organizzazione, sussistendone i presupposti in termini di disponibilità di mezzi materiali e personali, anche solo per le operazioni passive, non potendo al contempo nominare un rappresentante fiscale o chiedere l'attribuzione di una identificazione diretta<sup>13</sup>, si troverebbe impossibilitato a chiedere il rimborso dell'IVA assoluta sui beni e servizi riferibili all'attività svolta nel paese di stabilimento.

Il principio di neutralità è costantemente ribadito dalla Corte di Giustizia a tutela assoluta della permanenza del medesimo in capo ai soggetti passivi, anche qualora i costi sostenuti che hanno generato il diritto alla detrazione, non esitino in attività soggette ad IVA, per impossibilità sopravvenuta o anche per semplice decisione dell'operatore a rinunciare all'attività<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> L'articolo 9 della Direttiva 2006/112/CE dispone testualmente che: “1. Si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità”.

<sup>13</sup> L'art. 11 del D.L. 25 settembre 2009, n. 135 (convertito, con modificazioni, dalla legge 20 novembre 2009, n. 166), con il quale è stata attuata la sentenza della Corte di giustizia UE n. C-244/08 del 16 luglio 2009, ha precluso la facoltà di rimborso dell'IVA da parte del soggetto non residente in base alla ottava direttiva, imponendo che il rimborso debba essere chiesto sempre tramite stabile organizzazione, se esistente, anche per gli acquisti direttamente riferibili al soggetto non residente.

<sup>14</sup> Così la Sentenza della Corte di Giustizia 12.11.2020 n. C-734/19: “32 Conformemente alla giurisprudenza della Corte, a decorrere dal momento in cui l'amministrazione fiscale ha accettato, sulla base dei dati trasmessi da un'impresa, che sia ad essa concessa la qualità di soggetto passivo, questo status non può più, in via di principio, esserle ritirato successivamente con effetto retroattivo a causa del verificarsi o meno di taluni eventi, salvo nei casi di frode o di abuso (sentenza del 28 febbraio 2018, *Imofloresmira - Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 36 e giurisprudenza ivi citata)”. 33 Pertanto, è l'acquisto di beni o di servizi da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del sistema della detrazione. 34 Al riguardo, la Corte ha ripetutamente dichiarato che il diritto a detrazione rimane, in linea di principio, acquisito, in particolare, anche se successivamente, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizza detti beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette a imposta (sentenza del 28 febbraio 2018, *Imofloresmira - Investimentos Imobiliários*, C 672/16, EU:C:2018:134, punto 40 e giurisprudenza ivi citata). 35 Per quanto concerne le circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che non spetta all'amministrazione fiscale valutare la fondatezza dei motivi che hanno condotto un soggetto passivo a rinunciare all'attività economica inizialmente prevista, poiché il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in particolare, sentenze del 14 febbraio 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, punto 19, e del 17 ottobre 2018, *Ryanair*, C 249/17, EU:C:2018:834, punto 23). In senso conforme la più recente Ordinanza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 18 maggio 2021, causa C-248/20. La stessa agenzia delle entrate ha fatto proprio tali principi, recentemente nella risposta all'Interpello 14/09/2021 n. 584 confermando che “Dal combinato disposto delle predette disposizioni si ricava - coerentemente alla giurisprudenza unionale - che è l'acquisto di beni o di servizi da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del sistema della detrazione. L'impiego dei beni o servizi, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, ma non incide sulla nascita del diritto alla detrazione”.