Risoluzione del 24/11/2011 n. 108 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Soggetto non residente Possibilità di recuperare il credito IVA maturato dalla posizione di identificazione diretta nelle liquidazioni periodiche della sede secondaria Chiarimenti Art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972

Testo:

Premessa

Sono pervenute a questa Direzione richieste di chiarimenti in merito alla possibilità, per un soggetto non residente che nel corso del medesimo anno abbia operato mediante identificazione diretta prima e stabile organizzazione poi, di recuperare il credito IVA maturato dalla posizione di identificazione diretta nelle liquidazioni periodiche della stabile organizzazione. Ciò tenuto conto della previsione di cui all**articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633**, che vieta ad un soggetto non residente di avere in Italia contestualmente due posizioni IVA.

In passato, vista la normativa allora vigente, con la **risoluzione n. 327/E del 30 luglio 2008**, era stato chiarito che una società comunitaria, qualora fosse stata identificata direttamente in Italia e avesse posseduto anche una stabile organizzazione, stante lautonomia delle posizioni fiscali di tali soggetti:

1. non poteva utilizzare la posizione fiscale per cui aveva richiesto partita IVA mediante lidentificazione diretta per assolvere obblighi ed esercitare diritti relativi alla stabile organizzazione;
2. non poteva procedere alla compensazione di posizioni debitorie e creditorie riferibili a posizioni fiscali diverse.

Evoluzione della normativa e dellinterpretazione

Il citato documento di prassi è stato superato con lintervento della **sentenza della Corte di giustizia n. C-244/08 del 16 luglio 2009**, che ha dichiarato incompatibile con le norme comunitarie la legge IVA nazionale nella parte in cui prevedeva che limposta relativa agli acquisti effettuati direttamente in Italia da un soggetto estero dovesse essere chiesta a rimborso allAmministrazione fiscale italiana, a norma dell**articolo 38-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972** (nella versione allora vigente), anche nellipotesi in cui tale soggetto avesse istituito in Italia una stabile organizzazione, anziché essere recuperata con il meccanismo della detrazione dellimposta a monte della stabile organizzazione.

In attuazione alla **sopra citata sentenza della Corte di Giustizia**, l**articolo 11 del decreto legge 25 settembre 2009, n. 135**, ha modificato sia l**articolo 38-*ter***, consentendo al soggetto estero di recuperare lIVA sugli acquisti di beni e servizi da soggetti dimposta nazionali tramite la propria stabile organizzazione, sia l**articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972**, prevedendo che se un soggetto estero ha una stabile organizzazione in Italia non può, nello stesso tempo, nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente, e assumere, quindi, una duplice posizione IVA.

Ciò premesso, i principi espressi nella **citata sentenza della Corte di Giustizia** sono utili ai fini di dirimere i dubbi manifestati circa la possibilità di far confluire nella stabile organizzazione di una società non residente le posizioni debitorie e creditorie riferibili alla precedente posizione IVA di identificazione diretta, senza ricorrere, quindi, alla procedura di rimborso delleccedenza del credito IVA maturata dalla medesima posizione di identificazione diretta.

Secondo la Corte, infatti, in base alla *ratio* della norma comunitaria, il ricorso alla procedura di rimborso dellIVA sarebbe limitato *ai soli casi in cui una detrazione di tale imposta risulti impossibile. In presenza di un centro di attività stabile che compie operazioni attive, nulla osterebbe a che si proceda alla detrazione dellIVA*.

In particolare, la Corte evidenzia che la modalità di restituzione dellIVA, mediante detrazione o rimborso, dipende dal luogo in cui è stabilito il soggetto passivo, nel senso che il rimborso dellIVA viene effettuato per i soggetti passivi che non sono stabiliti allinterno del paese o per quelli che non sono stabiliti nel territorio della Comunità in osservanza delle modalità fissate dalla norma comunitaria. Ebbene, ai fini della qualifica di soggetto passivo non stabilito per lapplicazione della disciplina dei rimborsi, è necessaria lassenza dei criteri di collegamento con lo Stato in cui sintende chiedere il rimborso.

Di conseguenza, un soggetto passivo che ha istituito in Italia una stabile organizzazione deve essere considerato un soggetto ivi stabilito, ed in quanto tale è legittimato a recuperare lIVA esercitando la detrazione. Né è rilevante la circostanza che tale credito IVA sia relativo ad operazioni che lo stesso soggetto passivo ha effettuato con la partita

IVA di identificazione diretta, tenuto conto che questultima è cessata in adempimento del divieto, previsto dal citato **articolo 17, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972**, di assumere una duplice posizione IVA nel territorio dello Stato.

Si ritiene, pertanto, che la stabile organizzazione in Italia di una società comunitaria abbia il diritto di recuperare, tramite la detrazione, il credito IVA relativo alle operazioni effettuate con la partita IVA di identificazione diretta successivamente cessata.

E evidente che lo stesso principio si applica anche nellipotesi in cui il soggetto non residente abbia operato tramite un rappresentante fiscale.

Adempimenti dichiarativi

Ciò posto, in merito agli adempimenti dichiarativi, si osserva che loperazione di cui si discute (chiusura della partita IVA relativa allidentificazione diretta del soggetto non residente e contestuale costituzione di una stabile organizzazione italiana), non ha, in quanto tale, una disciplina espressa ai fini IVA.

Tuttavia la stessa può essere assimilata ad una trasformazione sostanziale soggettiva in cui si riscontra una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti. In particolare, può tornare utile quanto chiarito con riferimento alloperazione straordinaria di trasformazione che consiste nella modificazione della forma giuridica di una società. Tale operazione non comporta lestinzione di una società e la nascita di unaltra, ma la continuazione della stessa con unaltra veste giuridica (e, quindi, unaltra organizzazione sociale) senza, di per sé, variazioni nel patrimonio o nei rapporti giuridici con i terzi.

Ne discende che loperazione di cui si discute, essendo volta ad adeguare la sua struttura organizzativa alla modifica normativa (che, come ricordato, ha reso impossibile, per un soggetto non residente, avere in Italia contestualmente due posizioni IVA), può essere trattata, sul piano procedurale, secondo quanto prescritto per loperazione di trasformazione.

Pertanto, qualora la trasformazione sia avvenuta prima della data di presentazione della dichiarazione IVA relativa allanno solare precedente alla trasformazione stessa, la stabile organizzazione (soggetto avente causa) è tenuta a presentare la dichiarazione IVA relativa allanno della trasformazione per conto della posizione da identificazione diretta (soggetto dante causa), indicando nel riquadro contribuente i dati del soggetto non residente e nel riquadro dichiarante i dati della stabile organizzazione medesima riportando il codice carica 9.

La stabile organizzazione è, inoltre, tenuta a presentare la dichiarazione IVA relativa allanno solare nel corso del quale è avvenuta la trasformazione, con lindicazione di tutte le operazioni riferibili, per quellanno, allattività svolta dalla stessa, nonché di quelle poste in essere dalla posizione da identificazione diretta nella frazione danno anteriore al momento di efficacia della trasformazione.

In particolare, la stabile organizzazione deve presentare il modello composto:

- da un unico frontespizio nel quale devono essere indicati la denominazione o ragione sociale, il codice fiscale, la partita IVA della stabile organizzazione stessa;
- da un modulo nel quale devono essere compilati tutti i quadri inerenti la propria attività, riportando i dati delle operazioni effettuate dallo stesso soggetto nel corso dellanno in cui è avvenuta la trasformazione, compresi anche i dati relativi alle operazioni effettuate dalla posizione da identificazione diretta nella frazione di mese o trimestre nel corso del quale è avvenuta loperazione di trasformazione stessa. Devono essere, altresì, compilati i quadri VT e VX al fine di riepilogare i dati relativi ai soggetti partecipanti alloperazione;
- da un modulo nel quale devono essere compilati tutti i quadri inerenti lattività svolta dalla posizione da identificazione diretta comprendendo i dati relativi alle operazioni effettuate fino allultimo mese o trimestre conclusosi anteriormente alla data della trasformazione. Inoltre nel rigo VA1, campo 1, deve essere indicata la partita IVA del soggetto cui il modulo si riferisce.

Si rammenta, infine, che qualora lattività svolta dalla società comunitaria con identificazione diretta sia esente o, comunque, con limitato diritto alla detrazione, lIVA relativa agli acquisti di beni e/o servizi, territorialmente rilevanti in Italia, effettuati dalla stessa, concorreranno nella liquidazione IVA della stabile organizzazione nel rispetto delle prescrizioni di cui agli **articoli 19** e **19-*bis*** del **decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972**.

***

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

RISOLUZIONE N. 108/E

Direzione Centrale Normativa

Roma, 24 novembre 2011

OGGETTO: ***Soggetto non residente – Possibilità di recuperare il credito IVA maturato dalla posizione di identificazione diretta nelle liquidazioni periodiche della sede secondaria – Chiarimenti – Art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972***

Premessa

Sono pervenute a questa Direzione richieste di chiarimenti in merito alla possibilità, per un soggetto non residente che nel corso del medesimo anno abbia operato mediante identificazione diretta prima e stabile organizzazione poi, di recuperare il credito IVA maturato dalla posizione di identificazione diretta nelle liquidazioni periodiche della stabile organizzazione. Ciò tenuto conto della previsione di cui all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che vieta ad un soggetto non residente di avere in Italia contestualmente due posizioni IVA.

In passato, vista la normativa allora vigente, con la risoluzione n. 327/E del 30 luglio 2008, era stato chiarito che una società comunitaria, qualora fosse stata identificata direttamente in Italia e avesse posseduto anche una stabile organizzazione, stante l'autonomia delle posizioni fiscali di tali soggetti:

1) non poteva utilizzare la posizione fiscale per cui aveva richiesto partita IVA mediante l'identificazione diretta per assolvere obblighi ed esercitare diritti relativi alla stabile organizzazione;

2) non poteva procedere alla compensazione di posizioni debitorie e creditorie riferibili a posizioni fiscali diverse.

Evoluzione della normativa e dell'interpretazione

Il citato documento di prassi è stato superato con l'intervento della sentenza della Corte di giustizia n. C-244/08 del 16 luglio 2009, che ha dichiarato incompatibile con le norme comunitarie la legge IVA nazionale nella parte in cui prevedeva che l'imposta relativa agli acquisti effettuati direttamente in Italia da un soggetto estero dovesse essere chiesta a rimborso all'Amministrazione fiscale italiana, a norma dell'articolo 38-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 (nella versione allora vigente), anche nell'ipotesi in cui tale soggetto avesse istituito in Italia una stabile organizzazione, anziché essere recuperata con il meccanismo della detrazione dell'imposta a monte della stabile organizzazione.

In attuazione alla sopra citata sentenza della Corte di Giustizia, l'articolo 11 del decreto legge 25 settembre 2009, n. 135, ha modificato sia l'articolo 38-*ter*, consentendo al soggetto estero di recuperare l'IVA sugli acquisti di beni e servizi da soggetti d'imposta nazionali tramite la propria stabile organizzazione, sia l'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, prevedendo che se un soggetto estero ha una stabile organizzazione in Italia non può, nello stesso tempo, nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente, e assumere, quindi, una duplice posizione IVA.

Ciò premesso, i principi espressi nella citata sentenza della Corte di Giustizia sono utili ai fini di dirimere i dubbi manifestati circa la possibilità di far confluire nella stabile organizzazione di una società non residente le posizioni debitorie e creditorie riferibili alla precedente posizione IVA di identificazione diretta, senza ricorrere, quindi, alla procedura di rimborso dell'eccedenza del credito IVA maturata dalla medesima posizione di identificazione diretta.

Secondo la Corte, infatti, in base alla *ratio* della norma comunitaria, il ricorso alla procedura di rimborso dell'IVA sarebbe limitato "*ai soli casi in cui una detrazione di tale imposta risulti impossibile. In presenza di un centro di attività stabile che compie operazioni attive, nulla osterebbe a che si proceda alla detrazione dell'IVA*".

In particolare, la Corte evidenzia che la modalità di restituzione dell'IVA, mediante detrazione o rimborso, dipende dal luogo in cui è stabilito il soggetto passivo, nel senso che il rimborso dell'IVA viene effettuato per i soggetti passivi che non sono stabiliti all'interno del paese o per quelli che non sono stabiliti nel territorio della Comunità in osservanza delle modalità fissate dalla norma comunitaria. Ebbene, ai fini della qualifica di "soggetto passivo non stabilito" per l'applicazione della disciplina dei rimborsi, è necessaria l'assenza dei criteri di collegamento con lo Stato in cui s'intende chiedere il rimborso.

Di conseguenza, un soggetto passivo che ha istituito in Italia una stabile organizzazione deve essere considerato un soggetto ivi stabilito, ed in quanto tale è legittimato a recuperare l'IVA esercitando la detrazione. Né è rilevante la circostanza che tale credito IVA sia relativo ad operazioni che lo stesso soggetto passivo ha effettuato con la partita IVA di identificazione diretta, tenuto conto che quest'ultima è cessata in adempimento del divieto, previsto dal citato articolo 17, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, di assumere una duplice posizione IVA nel territorio dello Stato.

Si ritiene, pertanto, che la stabile organizzazione in Italia di una società comunitaria abbia il diritto di recuperare, tramite la detrazione, il credito IVA relativo alle operazioni effettuate con la partita IVA di identificazione diretta successivamente cessata.

E' evidente che lo stesso principio si applica anche nell'ipotesi in cui il soggetto non residente abbia operato tramite un rappresentante fiscale.

Adempimenti dichiarativi

Ciò posto, in merito agli adempimenti dichiarativi, si osserva che l'operazione di cui si discute (chiusura della partita IVA relativa all'identificazione diretta del soggetto non residente e contestuale costituzione di una stabile organizzazione italiana), non ha, in quanto tale, una disciplina espressa ai fini IVA.

Tuttavia la stessa può essere assimilata ad una trasformazione sostanziale soggettiva in cui si riscontra una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti. In particolare, può tornare utile quanto chiarito con riferimento all'operazione straordinaria di trasformazione che consiste nella modificazione della forma giuridica di una società. Tale operazione non comporta l'estinzione di una società e la nascita di un'altra, ma la continuazione della stessa con un'altra veste giuridica (e, quindi, un'altra organizzazione sociale) senza, di per sé, variazioni nel patrimonio o nei rapporti giuridici con i terzi.

Ne discende che l'operazione di cui si discute, essendo volta ad adeguare la sua struttura organizzativa alla modifica normativa (che, come ricordato, ha reso impossibile, per un soggetto non residente, avere in Italia contestualmente due posizioni IVA), può essere trattata, sul piano procedurale, secondo quanto prescritto per l'operazione di trasformazione.

Pertanto, qualora la trasformazione sia avvenuta prima della data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno solare precedente alla trasformazione stessa, la stabile organizzazione (soggetto avente causa) è tenuta a presentare la dichiarazione IVA relativa all'anno della trasformazione per conto della posizione da identificazione diretta (soggetto dante causa), indicando nel riquadro contribuente i dati del soggetto non residente e nel riquadro dichiarante i dati della stabile organizzazione medesima riportando il codice carica "9".

La stabile organizzazione è, inoltre, tenuta a presentare la dichiarazione IVA relativa all'anno solare nel corso del quale è avvenuta la trasformazione, con l'indicazione di tutte le operazioni riferibili, per quell'anno, all'attività svolta dalla stessa, nonché di quelle poste in essere dalla posizione da identificazione diretta nella frazione d'anno anteriore al momento di efficacia della trasformazione.

In particolare, la stabile organizzazione deve presentare il modello composto:

- da un unico frontespizio nel quale devono essere indicati la denominazione o ragione sociale, il codice fiscale, la partita IVA della stabile organizzazione stessa;

- da un modulo nel quale devono essere compilati tutti i quadri inerenti la propria attività, riportando i dati delle operazioni effettuate dallo stesso soggetto nel corso dell'anno in cui è avvenuta la trasformazione, compresi anche i dati relativi alle operazioni effettuate dalla posizione da identificazione diretta nella frazione di mese o trimestre nel corso del quale è avvenuta l'operazione di trasformazione stessa. Devono essere, altresì, compilati i quadri VT e VX al fine di riepilogare i dati relativi ai soggetti partecipanti all'operazione;

- da un modulo nel quale devono essere compilati tutti i quadri inerenti l'attività svolta dalla posizione da identificazione diretta comprendendo i dati relativi alle operazioni effettuate fino all'ultimo mese o trimestre conclusosi anteriormente alla data della trasformazione. Inoltre nel rigo VA1, campo 1, deve essere indicata la partita IVA del soggetto cui il modulo si riferisce.

Si rammenta, infine, che qualora l'attività svolta dalla società comunitaria con identificazione diretta sia esente o, comunque, con limitato diritto alla detrazione, l'IVA relativa agli acquisti di beni e/o servizi, territorialmente rilevanti in Italia, effettuati dalla stessa, concorreranno nella liquidazione IVA della stabile organizzazione nel rispetto delle prescrizioni di cui agli articoli 19 e 19-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

***

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE