

61995J0190

Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 17 luglio 1997. - ARO Lease BV contro Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Gerechtshof Amsterdam - Paesi Bassi. - Sesta direttiva IVA - Società di leasing di autovetture private - Sede dell'attività economica del prestatore di servizi - Centro di attività stabile. - Causa C-190/95.

raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-04383

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Prestazioni di servizi - Determinazione del luogo di raccordo fiscale - «Centro di attività stabile» ai sensi della sesta direttiva - Società di leasing che concede in affitto autovetture private a clienti stabiliti in un altro Stato membro

(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 9, n. 1)

Massima

Un centro di attività in uno Stato membro diverso dalla sede della sua attività economica può essere considerato luogo delle prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, solo se esso presenti 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 considerate.

Ne consegue che una società di leasing stabilita in uno Stato membro non effettua le sue prestazioni di servizi a partire da un centro di attività stabile situato in un altro Stato membro qualora, in quest'ultimo Stato, essa conceda in affitto a clienti ivi stabiliti autovetture private in base a contratti di leasing, i suoi clienti abbiano preso contatto con essa tramite intermediari indipendenti stabiliti in questo stesso Stato membro e abbiano direttamente ricercato le autovetture di loro scelta presso concessionari stabiliti in tale Stato, essa abbia acquistato le autovetture in questo Stato, nel quale sono immatricolate, e le abbia concesse in affitto ai suoi

clienti mediante contratti di leasing redatti e sottoscritti nella propria sede, i clienti assumano a proprio carico le spese di manutenzione e versino in questo Stato la tassa di circolazione, e tuttavia essa non disponga in questo Stato né di uffici né di depositi delle autovetture.

Parti

Nel procedimento C-190/95,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Gerechtshof di Amsterdam, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

ARO Lease BV

e

Inspecteur de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE

(Sesta Sezione),

composta dai signori G.F. Mancini, presidente di sezione, J.L. Murray, C.N. Kakouris (relatore), P.J.G. Kapteyn e G. Hirsch, giudici,

avvocato generale: N. Fennelly

cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per l'ARO Lease BV, dal signor J.L.M.J. Vervloed, consulente fiscale;

- dall'Inspecteur de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam;

- per il governo olandese, dal signor A. Bos, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

- per il governo belga, dal signor J. Devadder, direttore di amministrazione presso il ministero degli Affari esteri, del Commercio con l'estero e della Cooperazione allo sviluppo, in qualità di agente;

- per il governo danese, dal signor P. Biering, capo di direzione presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

- per il governo francese, dalle signore C. de Salins, vicedirettore presso la direzione degli affari giuridici del ministero degli Affari esteri, e A. de Bourgoing, incaricata di missione presso la stessa direzione, in qualità di agenti;

- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor B.J. Drijber, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali dell'ARO Lease BV, rappresentata dal signor J.L.M.J. Vervloed, del governo olandese, rappresentato dal signor J.S. van den Oosterkamp, consigliere giuridico aggiunto presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo tedesco, rappresentato dal signor B. Kloeke, Oberregierungsrat presso il ministero federale dell'Economia, in qualità di agente, del governo francese, rappresentato dalla signora A. de Bourgoing, e della Commissione, rappresentata dal signor B.J. Drijber, all'udienza del 24 ottobre 1996,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 dicembre 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 7 giugno 1995, pervenuta in cancelleria il 19 giugno seguente, il Gerechtshof di Amsterdam ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia sorta tra la società ARO Lease BV (in prosieguo: l'A«RO»), con sede in 's -Hertogenbosch (Paesi Bassi), e le autorità tributarie olandesi in ordine al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per prestazioni da essa effettuate in Belgio.

3 Risulta dal fascicolo della causa a qua che l'ARO è una società di leasing la cui attività principale è quella di concedere in affitto, in qualità di locatrice, autovetture private ai suoi clienti in base a contratti di finanziamento-locazione (leasing). Nel corso del periodo rilevante sono state oggetto di questo tipo di contratti circa 6 000 autovetture private nei Paesi Bassi e circa 800 in Belgio. Di tali contratti, il 90% è stato stipulato con imprese e la rimanente parte con privati. I controversi contratti sono stati stipulati per un periodo da tre a quattro anni e redatti negli uffici dell'ARO in 's -Hertogenbosch. L'ARO non dispone di alcun ufficio in Belgio.

4 I clienti dell'ARO in Belgio prendono contatto con quest'ultima tramite intermediari indipendenti stabiliti in tale Stato, i quali ricevono in cambio una provvigione. Di solito i clienti belgi ricercano direttamente l'autovettura di loro scelta presso un concessionario stabilito in Belgio. Quest'ultimo consegna quindi l'autovettura all'ARO che ne paga il prezzo. L'ARO affitta quindi l'autovettura al cliente in base a un contratto di leasing. Le autovetture sono immatricolate in Belgio. Gli intermediari in Belgio non partecipano all'esecuzione dei contratti. Questi ultimi prevedono, tra l'altro, che le spese di manutenzione dell'autovettura come pure la tassa belga di circolazione siano a carico del cliente. Le riparazioni e l'assistenza in caso di danneggiamento dell'autovettura sono invece a carico dell'ARO, la quale ha stipulato un'assicurazione contro tali rischi in qualità di proprietaria dell'autovettura.

5 Al termine del periodo di leasing convenuto, l'ARO indica al cliente il prezzo al quale l'autovettura può essergli venduta. Se l'autoveicolo non può essere venduto nell'immediato, viene

temporaneamente depositato, a spese e a rischio dell'ARO, presso un commerciante in Belgio, dal momento che l'ARO non dispone in tale paese di alcun deposito.

6 Quanto all'IVA gravante sull'affitto di autovetture private in Belgio nell'ambito di contratti di leasing, l'ARO l'ha sempre versata nei Paesi Bassi, ai sensi dell'art. 6, n. 1, della legge olandese del 1968 relativa all'imposta sul giro d'affari, recante attuazione dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva. Quest'ultima disposizione recita:

«Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

7 L'amministrazione tributaria belga ritiene nondimeno che, dal mese di gennaio 1993, la semplice presenza in Belgio di un parco autovetture di proprietà dell'ARO abbia come conseguenza che quest'ultima dispone di un centro di attività stabile in Belgio, a partire dal quale essa concede in affitto autovetture nell'ambito di contratti leasing. L'ARO sarebbe quindi, per quanto riguarda i controversi servizi, assoggettabile all'IVA in Belgio, circostanza che essa del resto non contesta. Per contro, l'amministrazione tributaria olandese ritiene che il luogo della prestazione sia situato nei Paesi Bassi ai sensi dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, in quanto l'ARO, non disponendo in Belgio né di personale né di mezzi tecnici per stipulare i contratti di leasing, non dispone in tale paese di un centro di attività stabile.

8 La controversia tra l'ARO e l'amministrazione tributaria olandese riguarda un importo pari a 389 753 HFL, che l'ARO ha versato a titolo di IVA per il mese di novembre 1993 e di cui ha chiesto il rimborso.

9 Il Gerechtshof di Amsterdam, investito della controversia, ritiene che il luogo di prestazione dei servizi controversi vada individuato in base al criterio enunciato all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva. Il detto giudice si chiede se le prestazioni di servizi controverse siano effettuate a partire da un centro di attività stabile in Belgio, ai sensi di questa disposizione. Nutrendo dubbi in ordine all'interpretazione dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, il Gerechtshof di Amsterdam ha disposto la sospensione del procedimento e ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo, stabilito nei Paesi Bassi e che in tale posizione mette a disposizione di terzi, sulla base di contratti di "operational lease", circa 6 800 autovetture, delle quali circa 800 sono acquistate e messe a disposizione in Belgio, secondo le modalità e nelle circostanze descritte nell'ordinanza di rinvio, presta i servizi per ultimi menzionati a partire da un centro di attività stabile situato in Belgio».

10 Con tale questione, il giudice nazionale chiede, in sostanza, se l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva vada interpretato nel senso che una società di leasing, con sede in uno Stato membro, effettua le proprie prestazioni di servizi a partire da un centro di attività stabile situato in un altro Stato membro qualora in quest'ultimo Stato essa conceda in affitto a clienti ivi stabiliti autovetture private in base a contratti di leasing, i suoi clienti abbiano preso contatto con essa tramite intermediari indipendenti stabiliti in questo stesso Stato ed abbiano direttamente ricercato le autovetture di loro scelta presso concessionari stabiliti in questo Stato, essa abbia acquistato le autovetture in questo Stato, nel quale le medesime sono immatricolate, e le abbia concesse in affitto ai suoi clienti mediante contratti di leasing redatti e sottoscritti nella propria sede, i clienti assumano a proprio carico le spese di manutenzione e versino in tale Stato la tassa di circolazione, e tuttavia essa non disponga in tale Stato né di uffici né di depositi per le autovetture.

11 Va preliminarmente constatato che l'affitto di veicoli in leasing costituisce una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 9 della sesta direttiva.

12 Ai fini della risposta al quesito prospettato, occorre innanzi tutto rilevare che, conformemente al quarto `considerando' della decima direttiva del Consiglio 31 luglio 1984, 84/386/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, che completa la direttiva 77/388/CEE - Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle locazioni di beni mobili materiali (GU L 208, pag. 58; in prosieguo: la «decima direttiva»), «(...) per quanto riguarda le locazioni di mezzi di trasporto è opportuno, per ragioni di controllo, applicare rigorosamente l'art. 9, paragrafo 1, summenzionato, localizzando dette prestazioni di servizi nel luogo del prestatore».

13 Così, risulta dall'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, come modificato dalla decima direttiva, che «qualsiasi mezzo di trasporto» è espressamente escluso dalla norma derogatoria in forza della quale, per quanto riguarda la «locazione di beni mobili materiali», il luogo delle prestazioni di servizi è «quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi (...)». I mezzi di trasporto sono pertanto disciplinati dalla norma generale di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva.

14 D'altra parte, la Corte ha rilevato in proposito che, poiché i mezzi di trasporto possono facilmente valicare le frontiere, è difficile, se non impossibile, determinare il luogo in cui vengono usati e che è quindi necessario prevedere per ciascun caso un criterio pratico di applicazione per la riscossione dell'IVA. Di conseguenza, la sesta direttiva ha stabilito, come criterio di collegamento per la locazione di tutti i mezzi di trasporto, non già il luogo in cui il bene locato viene usato, bensì, per motivi di semplificazione e in conformità al principio generale, il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica (sentenza 15 marzo 1989, causa 51/88, Hamann, Racc. pag. 767, punti 17 e 18).

15 Va poi ricordato che, con riferimento alla norma generale di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, la Corte ha ritenuto che il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca a una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro. Dal contesto delle nozioni usate dall'art. 9 e dallo scopo di tale disposizione si desume che il riferimento di una prestazione di servizi a un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro d'attività abbia una consistenza minima, data la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi (sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punti 17 e 18).

16 Conseguentemente, affinché un centro d'attività possa essere utilmente preso in considerazione, in deroga al criterio preferenziale della sede, come luogo delle prestazioni di

servizi di un soggetto passivo, è necessario che esso presenti 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 considerate.

17 Ciò premesso, occorre esaminare se gli elementi di fatto segnalati dal giudice nazionale siano sufficienti per poter ritenere che una società di leasing disponga, in uno Stato membro, di un centro di attività stabile.

18 Occorre rilevare, al riguardo, che le prestazioni di servizi di affitto di veicoli in leasing consistono precipuamente nella negoziazione, nella stesura, nella sottoscrizione e nella gestione dei contratti e nel mettere materialmente a disposizione dei clienti i veicoli pattuiti, i quali restano di proprietà della società di leasing.

19 Pertanto, allorché una società di leasing non dispone in uno Stato membro né di personale proprio né di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità, nell'ambito della quale possano essere redatti contratti o prese decisioni amministrative, struttura che sia quindi idonea a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi in questione, essa non può essere considerata disporre di un centro di attività stabile in tale Stato.

20 Peraltro, risulta sia dalla lettera sia dalla finalità dell'art. 9, nn. 1 e 2, lett. e), della sesta direttiva, come pure dalla citata sentenza Hamann, che la messa a disposizione materiale di veicoli a favore di clienti nell'ambito di contratti di leasing, così come il luogo di utilizzazione dei medesimi, non può essere considerata alla stregua di un criterio sicuro, semplice e concretamente attuabile, conforme allo spirito della sesta direttiva, idoneo a suggellare l'esistenza di un centro di attività stabile.

21 Questa conclusione non risulta infirmata dall'esistenza di altri elementi e operazioni, come quelli presenti in Belgio, sussidiari e integrativi delle prestazioni di servizi di leasing. Invero, il fatto che i clienti ricerchino direttamente i veicoli di loro scelta presso concessionari belgi è privo di relazione con il centro di attività del prestatore di servizi. Gli intermediari indipendenti che mettono in contatto i clienti interessati con l'ARO non possono considerarsi mezzi umani permanenti, ai sensi della giurisprudenza citata. Infine, la circostanza che i veicoli de quibus siano immatricolati in Belgio, ove è parimenti versata la tassa di circolazione relativa ai medesimi, è collegata al luogo della loro utilizzazione, elemento che, conformemente alla giurisprudenza citata, non è pertinente ai fini dell'applicazione della norma dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva.

22 Conseguentemente si deve escludere che, in circostanze come quelle della causa a qua, le prestazioni di servizi siano effettuate a partire da un centro di attività stabile.

23 La Commissione e il governo danese sostengono tuttavia che, ai fini dell'applicazione, ai mezzi di trasporto, dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, occorre tener conto della realtà economica e considerare come luogo delle prestazioni il luogo dell'esercizio effettivo dell'attività economica considerata.

24 Sul punto, si deve prendere atto che l'idea dell'esercizio effettivo di un'attività economica è stata presente nello spirito del legislatore comunitario, come si evince dalla struttura dell'art. 9 della sesta direttiva e come è indicato dalla regola dell'art. 9, n. 2, lett. c), della medesima, che si discosta dal principio generale dell'art. 9, n. 1, secondo la quale il luogo delle prestazioni di determinati servizi è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite.

25 Questa idea è stata altresì presente al momento della formulazione attuale della norma generale contenuta nell'art. 9, n. 1, nonché delle disposizioni specifiche ed espresse riguardanti i mezzi di trasporto, sopra richiamate.

26 Pertanto, l'interpretazione propugnata dalla Commissione e dal governo danese andrebbe contro l'intendimento del legislatore il quale, in materia di mezzi di trasporto, ha optato, tenendo conto della realtà economica, per l'introduzione nel principio generale di cui all'art. 9, n. 1, di un criterio sicuro, semplice e concretamente attuabile, vale a dire quello della sede dell'attività economica o di un centro di attività stabile.

27 Sulla scorta delle suddette considerazioni, occorre pertanto rispondere alla questione posta che l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che una società di leasing stabilita in uno Stato membro non effettua le sue prestazioni di servizi a partire da un centro di attività stabile situato in un altro Stato membro qualora, in quest'ultimo Stato, essa conceda in affitto a clienti ivi stabiliti autovetture private in base a contratti di leasing, i suoi clienti abbiano preso contatto con essa tramite intermediari indipendenti stabiliti in questo stesso Stato membro e abbiano direttamente ricercato le autovetture di loro scelta presso concessionari stabiliti in tale Stato, essa abbia acquistato le autovetture in questo Stato, nel quale sono immatricolate, e le abbia concesse in affitto ai suoi clienti mediante contratti di leasing redatti e sottoscritti nella propria sede, i clienti assumano a proprio carico le spese di manutenzione e versino in questo Stato la tassa di circolazione, e tuttavia essa non disponga in questo Stato né di uffici né di depositi delle autovetture.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

28 Le spese sostenute dai governi olandese, belga, danese, tedesco e francese, nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE

(Sesta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Gerechtshof di Amsterdam, con ordinanza 7 giugno 1995, dichiara:

L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che una società di leasing stabilita in uno Stato membro non effettua le sue prestazioni di servizi a partire da un centro di attività stabile situato in un altro Stato membro qualora, in quest'ultimo Stato, essa conceda in affitto a clienti ivi stabiliti autovetture private in base a contratti di leasing, i suoi clienti abbiano preso contatto con essa tramite intermediari indipendenti stabiliti in questo stesso Stato membro e abbiano direttamente ricercato le autovetture di loro scelta presso concessionari stabiliti in tale Stato, essa abbia acquistato le autovetture in questo Stato, nel quale sono immatricolate, e le abbia concesse in affitto ai suoi clienti mediante contratti di leasing redatti e sottoscritti nella propria sede, i clienti assumano a

proprio carico le spese di manutenzione e versino in questo Stato la tassa di circolazione, e tuttavia essa non disponga in questo Stato né di uffici né di depositi delle autovetture.