

Causa C-210/04

Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate

contro

FCE Bank plc

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Corte suprema di cassazione)

«Sesta direttiva IVA — Artt. 2 e 9 — Centro di attività stabile — Società non residente — Rapporto giuridico — Accordo sulla ripartizione dei costi — Convenzione OCSE contro la doppia imposizione — Nozione di “soggetto passivo” — Prestazione di servizio a carattere oneroso — Prassi amministrativa»

Conclusioni dell'avvocato generale P. Léger, presentate il 29 settembre 2005

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) 23 marzo 2006

Massime della sentenza

Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Soggetti passivi

(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, artt. 2, n. 1, e 9, n. 1)

Gli artt. 2, n. 1, e 9, n. 1, della sesta direttiva 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, devono essere interpretati nel senso che un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non dev'essere considerato un soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni.

(v. punto 41 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

23 marzo 2006 (*)

«Sesta direttiva IVA — Artt. 2 e 9 — Centro di attività stabile — Società non residente — Rapporto giuridico — Accordo sulla ripartizione dei costi — Convenzione OCSE contro la doppia imposizione — Nozione di “soggetto passivo” — Prestazione di servizio a carattere oneroso — Prassi amministrativa»

Nel procedimento C-210/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Corte suprema di cassazione con decisione 18 febbraio 2004, pervenuta in cancelleria il 12 maggio 2004, nella causa

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

contro

FCE Bank plc,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dal sig. J. Makarczyk, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. P. K?ris (relatore) e G. Arestis, giudici,

avvocato generale: sig. P. Léger

cancelliere: sig. H. von Holstein, cancelliere aggiunto

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 9 giugno 2005,

considerate le osservazioni presentate:

- per la FCE Bank plc, dall'avv. B. Gangemi;
- per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- per il governo portoghese, dai sigg. L. Fernandes, Â. Seiça Neves e R. Laires, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, dal sig. R. Hill, barrister;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou e dalla sig.ra M. Velardo, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 29 settembre 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 2, n. 1, e 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 La domanda è sorta nell'ambito di una controversia che vede contrapporsi il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate (Roma) (in prosieguo: l'«agenzia») alla FCE Bank plc, società bancaria stabilita nel Regno Unito (in prosieguo: la «FCE Bank»), in merito al rimborso di somme versate a titolo d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dalla sede

secondaria di quest'ultima, stabilita in Italia (in prosieguo: la «FCE IT»).

Contesto normativo

Normativa comunitaria

La sesta direttiva

3 L'art. 2 della sesta direttiva così dispone:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

(...)».

4 Ai sensi dell'art. 4, n. 1, della stessa direttiva:

«Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

5 L'art. 9, n. 1, della medesima direttiva così dispone:

«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».

L'ottava direttiva 79/1072/CEE

6 L'art. 1 dell'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331, pag. 11; in prosieguo: l'«ottava direttiva»), così dispone:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera soggetto passivo non residente all'interno del paese il soggetto passivo di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 77/388/CEE che, nel corso del periodo di cui all'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, prima e seconda frase, non ha fissato in tale paese né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il suo domicilio o la sua residenza abituale e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazion[e] di servizi che si consideri localizzata in tale paese (...)».

La direttiva 2000/12/CE

7 L'art. 13 della direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 20 marzo 2000, 2000/12/CE, relativa all'accesso all'attività degli enti creditizi ed al suo esercizio (GU L 126, pag. 1), avente ad oggetto le succursali di enti creditizi già autorizzati in un altro Stato membro, prevede quanto segue:

«Gli Stati membri ospitanti non possono esigere l'autorizzazione né il fondo di dotazione per le succursali di enti creditizi già autorizzati in altri Stati membri (...)».

La convenzione OCSE

8 L'art. 7, n. 2, del modello di convenzione fiscale sul reddito e sul patrimonio, predisposto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (in prosieguo: la «convenzione OCSE»), così dispone:

«(...) [Q]uando una impresa di uno Stato contraente svolge la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, in ciascuno Stato contraente vanno attribuiti a detta stabile organizzazione gli utili che si ritiene sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di un'impresa distinta e separata svolgente attività identiche o analoghe, in condizioni identiche o analoghe e in piena indipendenza dall'impresa di cui costituisce una stabile organizzazione (...)».

9 Ai sensi dell'art. 7, n. 3, di tale convenzione:

«Nella determinazione degli utili di una stabile organizzazione, sono ammesse in deduzione le spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stabile organizzazione, comprese le spese di direzione e le spese generali di amministrazione, sia nello Stato in cui è situata la stabile organizzazione, sia altrove».

La normativa nazionale

10 La legge 5 novembre 1990, n. 329, recante ratifica ed esecuzione della convenzione tra il governo della Repubblica italiana e il governo del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, con scambio di note, fatta a Pallanza il 21 ottobre 1988 (Supplemento ordinario alla GURI n. 267 del 15 novembre 1990, pag. 107), riprende, all'art. 7, nn. 2 e 3, le corrispondenti disposizioni della convenzione OCSE.

11 L'art. 1 della legge fondamentale sull'IVA, vale a dire il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (Supplemento ordinario alla GURI n. 292 dell'11 novembre 1972, pag. 2), così dispone:

«L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate».

12 L'art. 3 della detta legge precisa quanto segue:

«Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte».

13 L'art. 7, terzo comma, della stessa legge dispone che le prestazioni di servizi «si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero (...)».

Causa principale e questioni pregiudiziali

- 14 La FCE IT è una sede secondaria, situata in Italia, della società FCE Bank, stabilita nel Regno Unito, il cui oggetto sociale è lo svolgimento di attività finanziarie che sono esenti dall'IVA.
- 15 La FCE IT ha fruito di prestazioni di servizi da parte della FCE Bank in materia di consulenza, gestione, formazione del personale, trattamento di dati, nonché di fornitura e gestione di servizi di software. Essa ha chiesto il rimborso dell'IVA assolta in relazione a tali prestazioni per il quadriennio 1996-1999 sulla base di fatture da essa stessa emesse (operazione cosiddetta di «autofatturazione»).
- 16 A seguito del silenzio-rifiuto opposto dall'amministrazione a tale domanda, la FCE IT ha adito la Commissione tributaria provinciale di Roma, che l'ha accolta. L'agenzia ha interposto appello avverso tale decisione deducendo, da un lato, la prescrizione della domanda per gli anni 1996 e 1997 e, dall'altro, l'infondatezza della domanda di rimborso per gli anni 1998 e 1999.
- 17 Con sentenza 29 marzo/25 maggio 2002, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha respinto l'appello in quanto, da un lato, la prescrizione non era applicabile, trattandosi di pagamento effettuato in contrasto con il diritto comunitario, e, dall'altro, la qualificazione come «prestazione di servizi» non poteva accogliersi nel caso di operazioni realizzate senza corrispettivo dalla società madre a favore della propria sede secondaria, difettando il presupposto oggettivo dell'IVA. Il riaddebito dei costi dei servizi della FCE Bank alla FCE IT rappresentava un'attribuzione dei costi all'interno di una società.
- 18 Avverso tale sentenza il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha proposto ricorso dinanzi alla Corte suprema di cassazione. Con il motivo di ricorso si afferma che le prestazioni effettuate dalla FCE Bank sono soggette a IVA in virtù dell'autonomia soggettiva d'imposta della FCE IT. Infatti, i versamenti effettuati a favore della società madre dovrebbero essere considerati un corrispettivo e costituirebbero, per ciò, una base imponibile.
- 19 Al contrario, secondo la FCE Bank, la FCE IT non ha personalità giuridica; essa costituirebbe quindi un mero punto di collegamento ai fini dell'assoggettamento ad IVA delle attività relative all'oggetto sociale. Inoltre, l'IVA non sarebbe esigibile, trattandosi di prestazioni effettuate tra due enti che costituiscono un solo soggetto passivo.
- 20 Alla luce di quanto sopra, la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se gli artt. 2, n. 1, e 9, n. 1, della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che la filiale di una società avente sede in altro Stato (appartenente o non all'Unione europea), avente le caratteristiche di una unità produttiva, possa essere considerata soggetto autonomo, e quindi sia configurabile un rapporto giuridico tra le due entità, con conseguente soggezione ad IVA per le prestazioni di servizi effettuate dalla casa madre; se per la sua definizione possa essere utilizzato il criterio dell'«arm's length» di cui all'art. 7, secondo e terzo comma, del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e della convenzione 21 ottobre 1988 tra Italia, Regno Unito e Irlanda del Nord; se sia configurabile un rapporto giuridico nell'ipotesi di un «cost-sharing agreement» concernente la prestazione di servizi alla struttura secondaria; nel caso affermativo, quali siano le condizioni per ritenere sussistente tale rapporto giuridico; se la nozione di rapporto giuridico debba trarsi dal diritto nazionale o dal diritto comunitario.
- 2) Se il riaddebito dei costi di tali servizi alla filiale possa, e in quale misura, considerarsi corrispettivo dei servizi prestati, ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, indipendentemente dalla misura del riaddebito e dal conseguimento di un utile d'impresa.

3) Se, ove si ritengano le prestazioni di servizi tra casa madre e filiale in principio esenti da IVA per mancanza di autonomia del soggetto destinatario e conseguente non configurabilità di un rapporto giuridico tra le due entità, nel caso in cui la casa madre sia residente in altro Stato membro dell'Unione europea, una prassi amministrativa nazionale che ritenga, in tale ipotesi, l'imponibilità della prestazione sia contraria al diritto di stabilimento, previsto dall'art. 43 del Trattato CE».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

21 Secondo una costante giurisprudenza, nell'ambito della procedura di collaborazione fra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'art. 234 CE, spetta a quest'ultima fornire al giudice a quo una soluzione utile che gli consenta di dirimere la controversia con cui è adito (v. sentenze 17 luglio 1997, causa C-334/95, Krüger, Racc. pag. I-4517, punto 22, e 28 novembre 2000, causa C-88/99, Roquette Frères, Racc. pag. I-10465, punto 18). In tale prospettiva spetta alla Corte, se del caso, riformulare la questione ad essa deferita (sentenze Krüger, citata, punto 23, e 11 luglio 2002, causa C-62/00, Marks & Spencer, Racc. pag. I-6325, punto 32).

22 In proposito, occorre rilevare che il giudice a quo domanda in che misura le prestazioni di servizi fornite da una società stabilita nel Regno Unito a una propria sede secondaria stabilita in Italia rientrino nell'ambito di applicazione della sesta direttiva. Ne consegue che sarebbe privo di utilità pronunciarsi sull'ipotesi in cui la sede della società si trovi in uno Stato che non sia parte dell'Unione europea.

23 Si deve poi rilevare come sia pacifico che la FCE IT, sede secondaria della FCE Bank, non ha personalità giuridica propria e costituisce pertanto una succursale di quest'ultima.

24 Con la prima questione, il giudice del rinvio domanda in sostanza se gli artt. 2, n. 1, e 9, n. 1, della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, debba essere considerato soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte delle dette prestazioni.

Osservazioni delle parti

25 La FCE Bank, il governo del Regno Unito e la Commissione delle Comunità europee ritengono che i servizi forniti nell'ambito dello stesso ente giuridico non costituiscano prestazioni di servizi soggette ad IVA.

26 A parere della FCE Bank, non può esistere alcun rapporto giuridico tra essa stessa e la FCE IT, in quanto esse formano un solo soggetto passivo. Non può dunque esservi prestazione di servizi a carattere oneroso tra le due sedi che sono stabilite in due Stati membri diversi. La FCE Bank, infatti, non è retribuita per l'esecuzione delle attività interne che sono realizzate nell'interesse stesso della società, a fini di trattamento uniforme dei dati contabili, di marketing e altri.

27 Secondo la Commissione, le prestazioni di servizi tra una società madre stabilita in uno Stato membro e un soggetto non registrato come ente giuridico autonomo e configurante un centro di attività stabile in un altro Stato membro non devono essere considerate operazioni soggette all'IVA.

28 Secondo il governo italiano, ancorché, da un punto di vista civilistico, la società madre e la

sua succursale appartengano alla medesima persona giuridica e ciò possa essere d'ostacolo ad un'esecuzione forzata delle obbligazioni oggetto dell'operazione imponibile, ciò non osta tuttavia a una loro soggettività separata sul piano fiscale in generale e, in particolare, ai fini dell'IVA.

29 Alla luce dei termini dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, che fanno riferimento all'onerosità delle prestazioni per assoggettarle all'IVA, solo l'eventuale gratuità dei servizi permetterebbe di escludere tali operazioni dall'ambito di applicazione dell'imposta. Ne conseguirebbe che le condizioni per l'esistenza di un rapporto giuridico idoneo a configurare un'operazione imponibile sarebbero quelle ricavabili dai principi sanciti dalla sesta direttiva.

30 Peraltro, a norma degli artt. 9, n. 1, della sesta direttiva e 1 dell'ottava direttiva, un centro di attività stabile sito nello Stato membro ospitante dovrebbe essere considerato soggetto passivo autonomo, il che farebbe escludere la possibilità che il rimborso dell'IVA possa essere disposto a favore della società madre.

31 Secondo il governo portoghese, l'IVA, nonostante il suo elevato grado di armonizzazione, si presenta come un'imposta nazionale degli Stati membri, i quali sarebbero dunque liberi di attribuire lo status di soggetto passivo agli enti siti sul loro territorio. Inoltre, un centro di attività stabile che possedesse i requisiti umani e tecnici necessari per la realizzazione di operazioni imponibili costituirebbe una realtà patrimoniale e un centro di interessi sufficientemente autonomo per essere oggetto, di per sé, dell'imputazione di rapporti nonché di diritti ed obblighi in materia di IVA.

Giudizio della Corte

32 Da un lato, si deve ricordare che l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva dispone che sono soggette a IVA, in particolare, le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

33 D'altro lato, l'art. 4 della sesta direttiva definisce i «soggetti passivi». Sono tali le persone che esercitano un'attività economica «in modo indipendente». Il n. 4 dello stesso articolo precisa che l'espressione «in modo indipendente» esclude dall'imposizione le persone vincolate al rispettivo datore di lavoro da qualsiasi rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione per quanto riguarda, in particolare, le condizioni di lavoro e di retribuzione e la responsabilità del datore di lavoro (v. sentenza 6 novembre 2003, cause riunite da C-78/02 a C-80/02, Karageorgou e a., Racc. pag. I-13295, punto 35).

34 Al riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che una prestazione è imponibile solo quando esista tra il prestatore e il destinatario un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni (v. sentenze 3 marzo 1994, causa C-16/93, Tolsma, Racc. pag. I-743, punto 14, e 21 marzo 2002, causa C-174/00, Kennemer Golf, Racc. pag. I-3293, punto 39).

35 Per stabilire l'esistenza di un rapporto giuridico del genere tra una società non residente e una delle sue succursali al fine di assoggettarle all'IVA le prestazioni fornite, occorre verificare se la FCE IT svolga un'attività economica indipendente. In proposito, si deve esaminare se una succursale come la FCE IT possa essere considerata autonoma in quanto banca, segnatamente nel senso che sopporta il rischio economico inerente alla sua attività.

36 Orbene, come l'avvocato generale ha sottolineato al paragrafo 46 delle sue conclusioni, la succursale non sopporta essa stessa i rischi economici connessi all'esercizio dell'attività di istituto di credito, quali, ad esempio, il mancato rimborso di un prestito da parte di un cliente. È la banca, in quanto persona giuridica, a sopportare tale rischio ed è per questo che essa è soggetta, nello

Stato membro di origine, ad un controllo di solidità finanziaria e di solvibilità.

37 La FCE IT, infatti, in quanto succursale, non dispone di un fondo di dotazione. Pertanto, il rischio connesso all'attività economica grava integralmente sulla FCE Bank. La FCE IT risulta quindi dipendente da quest'ultima, con la quale costituisce un soggetto passivo unico.

38 Tale considerazione non è rimessa in discussione dall'art. 9, n. 1, della sesta direttiva. Questa norma mira ad individuare il soggetto passivo nel caso di transazioni effettuate tra la succursale ed i terzi. Essa è dunque priva di pertinenza in un caso come quello di specie, vertente su transazioni effettuate tra una società stabilita in uno Stato membro e una delle sue succursali stabilita in un altro Stato membro.

39 Per quanto riguarda la convenzione OCSE, occorre rilevare che essa non è pertinente, in quanto vertente sulla fiscalità diretta, laddove l'IVA rientra nelle imposte indirette.

40 Infine, per quanto riguarda l'esistenza di un accordo in merito alla ripartizione dei costi, si tratta ancora una volta di un elemento irrilevante ai fini della presente causa, in quanto un tale accordo non è stato negoziato tra parti indipendenti.

41 Alla luce di quanto precede, la prima questione va risolta dichiarando che gli artt. 2, n. 1, e 9, n. 1, della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non dev'essere considerato soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni.

Sulla seconda questione

42 Con la seconda questione, il giudice remittente domanda se l'art. 2 della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che il riaddebito dei costi dei servizi forniti alla sede secondaria dalla società non residente costituisce un corrispettivo, indipendentemente dalla misura del riaddebito e dal conseguimento di un utile d'impresa.

43 Come risulta dal punto 37 della presente sentenza, la succursale di cui trattasi non è indipendente dalla società. Non occorre quindi risolvere la seconda questione.

Sulla terza questione

44 Con la terza questione, il giudice del rinvio domanda se una prassi amministrativa nazionale che assoggetta all'IVA una prestazione di servizi fornita da una società madre a una sede secondaria, stabilita in un altro Stato membro, sia in contrasto con il principio della libertà di stabilimento sancito dall'art. 43 CE.

Osservazioni delle parti

45 Secondo la FCE Bank, il governo del Regno Unito e la Commissione, la prassi amministrativa italiana viola la libertà di stabilimento garantita dall'art. 43 CE.

46 La FCE Bank ritiene che la prassi nazionale di cui trattasi abbia l'effetto di consolidare l'IVA, che diverrebbe non più detraibile. Essa si tradurrebbe in un costo ulteriore e definitivo, costo che non sarebbe invece sostenuto da una banca italiana che rendesse i medesimi servizi alle proprie sedi secondarie stabilite sul territorio italiano, né tale prassi potrebbe essere considerata idonea a garantire l'efficacia dei controlli fiscali.

47 Il governo del Regno Unito condivide la posizione della Commissione, secondo la quale la

prassi amministrativa italiana contravverrebbe al principio di non discriminazione insito nel diritto di stabilimento qualora il trattamento fiscale in materia di IVA fosse più oneroso per la filiale di una banca straniera che per la filiale di una banca nazionale – senza che peraltro sussistano altre differenze obiettive tra questi due tipi di filiali. Analogamente, assoggettare all'IVA prestazioni tra una società madre e una filiale, nazionale o straniera, costituirebbe un ostacolo alla libertà di stabilimento sotto forma di succursale, non giustificabile in base ad alcun interesse «generale» ai sensi della giurisprudenza della Corte (v., in tal senso, sentenze 31 marzo 1993, causa C-19/92, Kraus, Racc. pag. I-1663, punto 32, e 30 novembre 1995, causa C-55/94, Gebhard, Racc. pag. I-4165, punto 37).

48 Il governo italiano non ha presentato alcuna osservazione su tale punto, ritenendo che il centro di attività stabile sia, in quanto fiscalmente autonomo, assoggettato all'IVA.

49 Secondo il governo portoghese, dalle finalità e dalle regole costitutive del sistema comune dell'IVA discende che non si tratta di una materia dipendente esclusivamente da prassi amministrative nazionali. Non è dunque necessario risolvere la terza questione relativa al diritto di stabilimento sancito dagli artt. 43 CE - 48 CE.

Giudizio della Corte

50 Come l'avvocato generale ha sottolineato al paragrafo 74 delle sue conclusioni, la constatazione dell'incompatibilità di una normativa o di una prassi nazionale con la sesta direttiva dispensa dall'esaminare se siano state violate le libertà fondamentali previste dal Trattato, tra le quali la libertà di stabilimento.

51 Come già dichiarato al punto 37 della presente sentenza, infatti, la succursale di una società non residente è priva di autonomia e non esiste pertanto alcun rapporto giuridico tra loro. Esse devono essere considerate un solo ed unico soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva. La FCE IT non è dunque altro che un elemento della FCE Bank.

52 Risulta da quanto precede che la prassi amministrativa italiana è incompatibile con la sesta direttiva, senza che occorra pronunciarsi sulla violazione dell'art. 43 CE.

Sulle spese

53 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

Gli artt. 2, n. 1, e 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, devono essere interpretati nel senso che un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non dev'essere considerato un soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni.

Firme

* Lingua processuale: l'italiano.