

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

7 maggio 2020 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 44 – Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 – Articolo 11, paragrafo 1 – Prestazione di servizi – Luogo di riferimento fiscale – Nozione di “stabile organizzazione” – Soggetto passivo dell’IVA – Società controllata di una società di uno Stato terzo localizzata in uno Stato membro»

Nella causa C-547/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia), con decisione del 6 giugno 2018, pervenuta in cancelleria il 23 agosto 2018, nel procedimento

Dong Yang Electronics sp. z o.o.

contro

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, I. Jarukaitis, E. Juhász (relatore), M. Ilešić e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: C. Strömholm, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 5 settembre 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Dong Yang Electronics sp. z o.o., da M. Goj, T. Dziadura, I. Rymanowska e D. Pokrop, doradcy podatkowi;
- per il Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, da M. Kowalewska, J. Grzebyk, B. Kołodziej e T. Wojciechowski;
- per il governo polacco, da B. Majczyna e A. Kramarczyk-Szałdzińska, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, da F. Shibli, D. Thorneloe e J. Kraehling, in qualità di agenti, assistiti da R. Hill, barrister;
- per la Commissione europea, da M. Siekierzyńska e N. Gossement, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 novembre 2019, ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11; in prosieguo: la «direttiva IVA»), e dell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento d'esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 77, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Dong Yang Electronics sp. z o.o. (in prosieguo: la «Dong Yang») e il Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Direttore dell'Amministrazione tributaria di Breslavia, Polonia) in merito a una decisione di quest'ultimo che le ingiunge un avviso di accertamento in rettifica d'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Accordo di libero scambio

3 L'accordo di libero scambio tra l'Unione europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica di Corea, dall'altra, approvato a nome dell'Unione con la decisione 2011/265/UE del Consiglio, del 16 settembre 2010 (GU 2011, L 127, pag. 1), nella tabella figurante al suo allegato 7-A-2, nella seconda colonna, sotto il titolo «Tipi di stabilimento», enuncia quanto segue:

«PL: ad eccezione dei servizi finanziari, nessun impegno per quanto concerne le succursali. Gli investitori coreani possono intraprendere e svolgere un'attività economica unicamente sotto forma di società in accomandita, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata e società di capitali (nel caso di servizi legali solo sotto forma di società di persone e società in accomandita)».

La direttiva 2006/112

4 Al titolo V della direttiva 2006/112, rubricato «Luogo delle operazioni imponibili», il capo 3, intitolato «Luogo delle prestazioni di servizi», comprende l'articolo 44 di tale direttiva, che dispone quanto segue:

«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

Il regolamento di esecuzione n. 282/2011;

5 L'articolo 11 del regolamento di esecuzione n. 282/2011 prevede quanto segue:

«1. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, 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.

(...)

3. Il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione».

6 L'articolo 22 del medesimo regolamento dispone quanto segue:

«1. Al fine di identificare la stabile organizzazione del destinatario cui viene fornito il servizio, il prestatore esamina la natura e l'utilizzazione del servizio fornito.

Quando la natura e l'utilizzazione del servizio fornito non gli consentono di identificare la stabile organizzazione cui viene fornito il servizio, il prestatore, nell'identificare tale stabile organizzazione, esamina in particolare se il contratto, l'ordinativo e il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro del destinatario e comunicatogli dal destinatario identificano la stabile organizzazione quale destinataria del servizio e se la stabile organizzazione è l'entità che paga per il servizio.

Se non è possibile determinare la stabile organizzazione del destinatario cui viene fornito il servizio a norma dei commi primo e secondo del presente paragrafo o se i servizi di cui all'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE sono prestati a un soggetto passivo nell'ambito di un contratto che comprende uno o più servizi utilizzati in maniera non identificabile o non quantificabile, il prestatore può legittimamente considerare che i servizi sono forniti nel luogo in cui il destinatario ha stabilito la sede della propria attività economica.

2. L'applicazione del presente articolo lascia impregiudicati gli obblighi del destinatario».

Il diritto polacco

7 L'articolo 28b, paragrafi 1 e 3, dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2011, posizione 1054), nella versione applicabile alla controversia oggetto del procedimento principale, prevede quanto segue:

«1. Il luogo di prestazione dei servizi, quando questi sono resi a un soggetto passivo, è il luogo dove il soggetto passivo destinatario dei servizi ha fissato la sede della propria attività economica, fatti salvi i paragrafi da 2 a 4, gli articoli 28e, 28f, paragrafo 1 e 1a, 28g, paragrafo 1, 28i, 28j, paragrafi 1 e 2, e 28n.

2. Tuttavia, se tali servizi sono prestati a una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo della prestazione di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione.

3. Qualora il soggetto passivo destinatario dei servizi non abbia una sede o una stabile organizzazione ai sensi del paragrafo 2, il luogo di prestazione dei servizi è il luogo in cui ha il domicilio o la residenza abituale».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

8 Il 27 ottobre 2010 la Dong Yang, una società di diritto polacco, ha stipulato con la LG Display Co. Ltd. (Korea) (in prosieguo: la «LG Corea»), una società di diritto coreano con sede in Seul (Corea del Sud), un contratto di fornitura di servizi di assemblaggio di schede di circuiti stampati (printed circuit boards; in prosieguo: i «PCB») con materiali e componenti di proprietà della LG Corea.

9 I materiali e i componenti necessari per la fabbricazione dei PCB erano sdoganati, poi forniti alla Dong Yang da una controllata della LG Corea, la LG Display Polska sp. z o.o. (in prosieguo: la «LG Polonia»), una società di diritto polacco.

10 La Dong Yang consegnava i PCB alla LG Polonia la quale, in forza di un contratto con la LG Corea, utilizzava tali PCB per produrre moduli TFT LCD. Tali moduli, di proprietà della LG Corea, erano forniti ad un'altra società, la LG Display Germany GmbH.

11 La LG Polonia dispone di mezzi di produzione propri. Tale società e la LG Corea hanno numeri di IVA distinti.

12 La Dong Yang ha fatturato i servizi di assemblaggio di PCB alla LG Corea, considerandoli non soggetti all'IVA sul territorio polacco.

13 La LG Corea ha assicurato alla Dong Yang di non disporre di una stabile organizzazione in Polonia e di non impiegare dipendenti o possedere immobili o attrezzature tecniche nel territorio polacco.

14 Il Direttore dell'Amministrazione tributaria di Breslavia ha ritenuto che la Dong Yang avesse effettuato le prestazioni di servizi di assemblaggio di PCB in Polonia, in quanto la LG Polonia costituiva una stabile organizzazione della LG Corea. Così, il 28 febbraio 2017, detto Direttore ha reclamato alla Dong Yang il pagamento dell'IVA relativa ai servizi di assemblaggio da essa effettuati nel corso del 2012.

15 In tale decisione, il Direttore dell'Amministrazione tributaria di Breslavia ha rilevato che, tramite i vincoli contrattuali da essa stabiliti, la LG Corea utilizzava la LG Polonia come proprio stabilimento.

16 Esso ha aggiunto che la Dong Yang non avrebbe dovuto attenersi unicamente alla dichiarazione della LG Corea, secondo la quale quest'ultima non possedeva alcuna stabile organizzazione in Polonia, bensì esaminare, conformemente all'articolo 22 del regolamento di esecuzione n. 282/2011, quale fosse il reale destinatario dei servizi da essa forniti e che un siffatto esame le avrebbe consentito di concludere che tale destinatario era in realtà la LG Polonia.

17 La Dong Yang ha adito il Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia) con un ricorso diretto all'annullamento della decisione del Direttore dell'Amministrazione tributaria di Breslavia, affermando che tale decisione viola l'articolo 44 della direttiva 2006/112 nonché l'articolo 11, paragrafo 1, e gli articoli 21 e 22 del regolamento di esecuzione n. 282/2011.

18 Il giudice del rinvio fa riferimento alle sentenze del 4 luglio 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); del 2 maggio 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184); del 17 luglio 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), e del 16 ottobre 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), relative alla nozione di «stabile organizzazione», nell'accezione dell'articolo 44 di tale direttiva. Tuttavia, esso ritiene che la controversia sottopostagli presenti rilevanti differenze

fattuali. Infatti, poiché la sede sociale della LG Corea è situata in uno Stato terzo, nella specie la Repubblica di Corea, tale società non beneficia delle libertà conferite dal Trattato FUE e non può esercitare liberamente un'attività economica nel territorio della Repubblica di Polonia.

19 Dato che l'esercizio di tale attività è possibile solo detenendo una società dipendente, il giudice del rinvio ritiene che una società stabilita in uno Stato terzo abbia sempre la possibilità di influire sull'attività della sua controllata e, pertanto, di disporre delle sue risorse.

20 Pertanto, il giudice del rinvio si chiede se, ed eventualmente a quali condizioni, la controllata posseduta, nel territorio polacco, da una società stabilita in uno Stato terzo debba essere considerata dal prestatore di servizi, in particolare con riguardo agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'articolo 22 del regolamento di esecuzione n. 282/2011, come una stabile organizzazione ai fini della determinazione del luogo in cui i servizi sono forniti.

21 In particolare, esso si chiede se la presenza di una stabile organizzazione possa essere desunta dalla mera esistenza di una controllata, o se il prestatore di servizi debba tener conto dei rapporti contrattuali intercorrenti tra la società controllante e tale controllata. A tal riguardo, il giudice del rinvio rileva che i contratti di collaborazione tra la società controllante e la controllata in base ai quali le autorità tributarie polacche hanno ritenuto che esistesse una stabile organizzazione sono stati raccolti nell'ambito di un procedimento tributario diverso da quello sfociato nella controversia principale e non erano accessibili al prestatore di servizi oggetto di quest'ultima.

22 In tale contesto, il Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia), ritenendo necessario ottenere un chiarimento da parte della Corte, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se dalla mera circostanza che una società avente sede al di fuori dell'Unione europea sia titolare di una controllata avente sede in Polonia si possa desumere l'esistenza di una stabile organizzazione che esercita un'attività economica in Polonia ai sensi dell'articolo 44 della direttiva [2006/12] e dell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione [n. 282/2011].

2) Nel caso di risposta negativa alla prima questione, se un terzo soggetto sia tenuto a verificare i rapporti contrattuali tra la società avente sede al di fuori dell'Unione europea e la controllata al fine di stabilire se la prima società abbia una stabile organizzazione in Polonia».

Sulle questioni pregiudiziali

23 Con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 44 della direttiva 2006/112 nonché l'articolo 11, paragrafo 1, e l'articolo 22, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 debbano essere interpretati nel senso che un prestatore di servizi possa desumere che nel territorio di uno Stato membro esiste una stabile organizzazione di una società stabilita in uno Stato terzo dalla mera circostanza che tale società ivi possiede una controllata, o se tale prestatore, per operare una siffatta valutazione, sia tenuto a prendere informazioni sui rapporti contrattuali tra i due soggetti.

24 L'articolo 44 della direttiva 2006/112 stabilisce, alla sua prima frase, che il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, la seconda frase di tale articolo prevede che se detti servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione.

25 Tali disposizioni stabiliscono il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi onde evitare, da un lato, conflitti di competenza da cui possano derivare doppie imposizioni e, dall'altro, la mancata imposizione di introiti (sentenza del 16 ottobre 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 42).

26 La Corte ha già dichiarato che, sebbene il punto di collegamento più utile al fine di determinare il luogo delle prestazioni di servizi, sotto il profilo tributario – e quindi prioritario – sia dato dal luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica, prendere in considerazione una stabile organizzazione del soggetto passivo costituisce una deroga a tale regola generale, purché siano soddisfatte determinate condizioni (sentenza del 16 ottobre 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punti 53 e 56).

27 A tale titolo, al fine di prevenire l'insorgere di circostanze che possano compromettere il buon funzionamento del sistema comune dell'IVA, il legislatore dell'Unione, all'articolo 44 della direttiva 2006/112, ha previsto che, quando il servizio è stato fornito a un soggetto che può essere qualificato alla stregua di stabile organizzazione del soggetto passivo, si deve ritenere che il luogo delle prestazioni dei servizi forniti sia il luogo in cui tale stabile organizzazione è situata.

28 Occorre rilevare che la questione dell'esistenza di una «stabile organizzazione», nell'accezione di detto articolo 44, seconda frase, deve essere esaminata in funzione del soggetto passivo beneficiario cui sono forniti i servizi (sentenza del 16 ottobre 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 57). A questo proposito ai sensi dell'articolo 11 del regolamento d'esecuzione n. 282/2011, la «stabile organizzazione» designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 di tale 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.

29 Certo, al riguardo va osservato che l'accordo di libero scambio di cui al punto 3 della presente sentenza contiene, nella tabella figurante al suo allegato 7-A-2, seconda colonna, sotto il titolo «Tipi di stabilimento», una riserva a favore della Repubblica di Polonia secondo la quale gli investitori coreani possono intraprendere e svolgere un'attività economica in Polonia unicamente sotto forma di società in accomandita, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata e società di capitali. Tale disposizione osta alla possibilità che le imprese di diritto coreano esercitino direttamente un'attività economica in Polonia.

30 Tuttavia, non si può escludere che la società controllata detenuta per l'esercizio di una siffatta attività da parte della società controllante stabilita in Corea del Sud possa costituire una stabile organizzazione di tale società controllante, in uno Stato membro dell'Unione, ai sensi dell'articolo 44 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011. Di conseguenza, la riserva menzionata al punto precedente non incide sull'interpretazione della nozione di «stabile organizzazione» nell'accezione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112.

31 Occorre ricordare che tenere conto della realtà economica e commerciale costituisce un

criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 2 maggio 2019, Budimex, C?224/18, EU:C:2019:347, punto 27 e giurisprudenza ivi citata). Pertanto, la qualificazione di un'organizzazione come stabile organizzazione non può dipendere dal solo status giuridico dell'entità interessata.

32 A tal riguardo, se è possibile che una controllata costituisca la stabile organizzazione della sua società controllante (v., in tal senso, sentenza del 20 febbraio 1997, DFDS, C?260/95, EU:C:1997:77, punti 25 e 26), una siffatta qualificazione dipende dalle condizioni materiali enunciate dal regolamento di esecuzione n. 282/2011, in particolare all'articolo 11 di quest'ultimo, che devono essere valutate alla luce della realtà economica e commerciale.

33 Dalle considerazioni che precedono risulta che l'esistenza, sul territorio di uno Stato membro, di una stabile organizzazione di una società stabilita in uno Stato terzo non può essere desunta, da un prestatore di servizi, dalla mera circostanza che tale società ivi possiede una controllata.

34 Per chiarire se il prestatore dei servizi in questione sia tenuto a verificare i rapporti contrattuali tra detta società e la sua controllata al fine di stabilire se la prima disponga di una stabile organizzazione in tale Stato membro, occorre rilevare che, nella motivazione della decisione di rinvio, il giudice nazionale fa riferimento all'articolo 22 del regolamento di esecuzione n. 282/2011.

35 A tal riguardo, occorre ricordare che detto articolo 22 contempla una serie di criteri che detto prestatore di servizi deve applicare al fine di identificare la stabile organizzazione del destinatario. Si tratta, anzitutto, dell'esame della natura e dell'utilizzazione del servizio fornito al soggetto passivo destinatario. Poi, quando tale esame non consente di identificare la stabile organizzazione di tale destinatario di servizi, occorre esaminare, in particolare, se il contratto, l'ordinativo e il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro del destinatario e comunicatogli dal destinatario identificano la stabile organizzazione quale destinataria del servizio e se la stabile organizzazione è l'entità che paga per il servizio. Infine, qualora i due summenzionati criteri non permettano di identificare la stabile organizzazione del destinatario, il prestatore può legittimamente considerare che i servizi sono forniti nel luogo in cui il destinatario ha stabilito la sede della propria attività economica.

36 Di conseguenza, occorre constatare che, come sostenuto dai governi polacco e del Regno Unito nonché dalla Commissione europea, da tale articolo 22 non risulta che il prestatore dei servizi interessati sia tenuto a verificare i rapporti contrattuali tra una società stabilita in uno Stato terzo e la sua controllata stabilita in uno Stato membro per accertare se la prima disponga di una siffatta stabile organizzazione in tale Stato membro. Infatti, in particolare, il paragrafo 1, secondo comma, di tale articolo riguarda il contratto di fornitura di servizi tra il prestatore e il soggetto passivo destinatario di servizi, e non già i rapporti contrattuali tra tale soggetto passivo-destinatario e un soggetto che possa, eventualmente, essere identificato come sua stabile organizzazione.

37 Del resto, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 73 e 74 delle sue conclusioni, non si possono accollare al prestatore di servizi obblighi incombenti alle autorità tributarie, pretendendo che esso indagli sui rapporti contrattuali tra una controllante e la sua controllata mentre esso, in linea di massima, non ha accesso a tali elementi (v., in tal senso, sentenza del 3 ottobre 2019, Altic, C?329/18, EU:C:2019:831, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

38 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sottoposte dichiarando che l'articolo 44 della direttiva 2006/112, nonché l'articolo 11, paragrafo 1, e l'articolo 22, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, devono essere interpretati nel senso che l'esistenza, nel territorio di uno Stato membro, di una stabile organizzazione di una società

stabilita in uno Stato terzo non può essere desunta, da un prestatore di servizi, dalla mera circostanza che tale società ivi possieda una controllata, e che tale prestatore non è tenuto a prendere informazioni, ai fini di una siffatta valutazione, sui rapporti contrattuali tra i due soggetti.

Sulle spese

39 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Quinta Sezione) dichiara:

L'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, e l'articolo 11, paragrafo 1, e l'articolo 22, paragrafo 1, del regolamento d'esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112, devono essere interpretati nel senso che l'esistenza, nel territorio di uno Stato membro, di una stabile organizzazione di una società stabilita in uno Stato terzo non può essere desunta, da un prestatore di servizi, dalla mera circostanza che tale società ivi possieda una controllata, e che tale prestatore non è tenuto a prendere informazioni, ai fini di una siffatta valutazione, sui rapporti contrattuali tra i due soggetti.

Firme

* Lingua processuale: il polacco.