

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

7 aprile 2022 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 44 – Luogo delle prestazioni di servizi – Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 – Articolo 11, paragrafo 1 – Prestazione di servizi – Luogo di collegamento fiscale – Nozione di “stabile organizzazione” – Società di uno Stato membro affiliata a una società situata in un altro Stato membro – Struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici – Capacità di ricevere e utilizzare i servizi per le esigenze proprie della stabile organizzazione – Prestazioni di servizi di marketing, regolamentazione, pubblicità e rappresentanza forniti, da una società collegata, alla società destinataria»

Nella causa C-333/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel București (Corte d’appello di Bucarest, Romania), con decisione del 30 dicembre 2019, pervenuta in cancelleria il 22 luglio 2020, nel procedimento

Berlin Chemie A. Menarini SRL

contro

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

con l’intervento di:

Berlin Chemie AG,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, I. Jarukaitis (relatore), M. Ilešić, D. Gratsias e Z. Csehi, giudici,

avvocato generale: A.M. Collins

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Berlin Chemie A. Menarini SRL, inizialmente da M. Galgoșiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeț e E. Bondalici, successivamente da M. Galgoșiu-Săraru, M.-R. Farcău e E. Bondalici, avvocati;
- per il governo rumeno, da E. Gane, R.I. Hațieganu e A. Rotăreanu, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da A. Armenia e E.A. Stamate, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

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 del regolamento di 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 Berlin Chemie A. Menarini SRL (in prosieguo: la «società rumena») e l'Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Mijlocii Bucure?ti – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (amministrazione fiscale per i contribuenti medi di Bucarest – direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Bucarest, Romania) (in prosieguo: l'«amministrazione fiscale») in merito a una domanda di annullamento di un avviso di accertamento che stabilisce un supplemento d'imposta sul valore aggiunto (IVA) e di una decisione riguardante obblighi fiscali accessori nonché a una domanda di rimborso dell'IVA supplementare e degli obblighi fiscali accessori.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Il titolo V della direttiva IVA, relativo al luogo delle operazioni imponibili, contiene in particolare il capo 3, intitolato «Luogo delle prestazioni di servizi». Nella sezione 2, intitolata «Disposizioni generali», l'articolo 44 di tale direttiva così dispone:

«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 tali 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».

4 Nella sezione 1, intitolata «Concetti», di cui al capo V del regolamento di esecuzione n. 282/2011, intitolato «Luogo delle operazioni imponibili», è contenuto l'articolo 11, paragrafo 1, che prevede quanto segue:

«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».

Diritto rumeno

5 L'articolo 125 bis, paragrafo 2, lettera b), della Legge n. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario), in vigore fino al 31 dicembre 2015, e l'articolo 266, paragrafo 2, lettera b), della Legge n. 227/2015 privind Codul fiscal (legge n. 227/2015 che istituisce il codice tributario), in vigore dal 1° gennaio 2016, che sono redatti in termini identici, così dispongono:

«Ai sensi del presente titolo:

(...)

b) un soggetto passivo che ha la sede della propria attività economica fuori dalla Romania si considera stabilito in Romania qualora abbia una stabile organizzazione in Romania, ossia qualora disponga in Romania di mezzi tecnici e umani sufficienti per effettuare regolarmente cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili».

6 Ai sensi dell'articolo 133, paragrafo 2, della legge n. 571/2003 e dell'articolo 278, paragrafo 2, della legge n. 227/2015, che sono formulati in termini identici:

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

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

7 La Berlin Chemie AG (in prosieguo: la «società tedesca») è una società con sede legale in Germania e appartenente al gruppo Menarini, che commercializza in Romania, in modo costante dal 1996, prodotti farmaceutici ai fini dell'approvvigionamento corrente dei distributori all'ingrosso di medicinali della Romania, e che a tal fine ha concluso un contratto di deposito con una società stabilita in tale Stato membro. Essa dispone inoltre di un rappresentante fiscale in Romania, ove è registrata ai fini dell'IVA.

8 La società rumena, la cui sede si trova a Bucarest, è stata creata nel 2011. La sua attività principale è la consulenza in management nel settore delle pubbliche relazioni e della comunicazione, ed essa può anche esercitare attività secondarie quali il commercio all'ingrosso di prodotti farmaceutici, la consulenza in management, attività di agenzia pubblicitaria, attività di studio di mercato e di sondaggio dell'opinione pubblica. Il suo unico socio è la Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, la cui sede si trova in Germania e che partecipa per il 100% agli utili e alle perdite della società rumena. La Berlin Chemie/Menarini Pharma è a sua volta detenuta al 95% dalla società tedesca. Quest'ultima società è l'unico cliente della società rumena.

9 Il 1° giugno 2011 la società tedesca e la società rumena hanno concluso un contratto di marketing, di regolamentazione, di pubblicità e di servizi di rappresentanza, disciplinato dal diritto tedesco, con il quale la società rumena si è impegnata a promuovere attivamente i prodotti della società tedesca in Romania, in particolare mediante attività di marketing, conformemente alle strategie e agli stanziamenti stabiliti e sviluppati dalla società tedesca.

10 In particolare, essa è tenuta a istituire e mantenere un servizio legalmente qualificato per

gestire e risolvere i problemi di pubblicità, di informazione e di promozione in nome e per conto della società tedesca. La società rumena si è altresì impegnata ad attuare tutte le azioni necessarie, in materia di regolamentazione, al fine di garantire che la società tedesca sia autorizzata a distribuire i propri prodotti in Romania, a fornire assistenza negli studi clinici e in altre attività di ricerca e sviluppo, nonché a garantire un'adeguata fornitura di letteratura medica e materiale promozionale approvati dalla società tedesca. La società rumena riceve inoltre gli ordini di prodotti farmaceutici provenienti dai distributori all'ingrosso in Romania e li trasmette alla società tedesca. Essa tratta altresì le fatture e le trasmette ai clienti della società tedesca.

11 La società tedesca si è impegnata a pagare, per i servizi forniti dalla società rumena, un corrispettivo mensile, calcolato sulla base della somma di tutte le spese effettivamente sostenute da tale società, maggiorata del 7,5% per anno civile. La società rumena fatturava i servizi di cui trattasi alla società tedesca al netto dell'IVA, ritenendo che il luogo di prestazione di tali servizi fosse situato in Germania. A decorrere dal 14 marzo 2013, il pagamento di tali servizi veniva effettuato mediante la conclusione di accordi di compensazione tra le fatture di servizi emesse dalla società rumena nei confronti della società tedesca e il mutuo a titolo oneroso concesso da quest'ultima alla società rumena, avendo le fatture e il mutuo lo stesso valore.

12 A seguito di un controllo fiscale riguardante il periodo compreso tra il 1° febbraio 2014 e il 31 dicembre 2016, l'amministrazione fiscale ha ritenuto che le prestazioni di servizi fornite dalla società rumena alla società tedesca fossero ricevute da quest'ultima in Romania, ove quest'ultima società avrebbe disposto di una stabile organizzazione. Essa ha ritenuto che quest'ultima fosse composta da mezzi tecnici e umani sufficienti per effettuare regolarmente cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili. Tale valutazione è stata effettuata principalmente sulla base dei mezzi tecnici e umani appartenenti alla società rumena, ma ai quali la società tedesca avrebbe avuto accesso in maniera ininterrotta. In particolare, la società tedesca avrebbe avuto accesso a mezzi tecnici detenuti dalla società rumena, quali computer, sistemi operativi e autoveicoli.

13 Il 29 novembre 2017 l'amministrazione fiscale ha emesso un avviso di accertamento, che imponeva alla società rumena di pagare la somma di 41 687 575 lei rumeni (RON) (circa EUR 8 984 391) corrispondente al supplemento di IVA relativo alle prestazioni in questione, la somma di RON 5 855 738 (circa EUR 1 262 012) a titolo di interessi e quella di RON 3 289 071 (circa EUR 708 851) a titolo di penalità di mora.

14 Con il ricorso proposto dinanzi alla Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest, Romania), che è il giudice del rinvio, la società rumena chiede l'annullamento di tale avviso di accertamento, contestando il fatto che la società tedesca disponga di una stabile organizzazione in Romania.

15 Il giudice del rinvio osserva che, per poter statuire sulla domanda di cui è investito, esso deve determinare il luogo di imposizione dei servizi di marketing, regolamentazione, pubblicità e rappresentanza forniti dalla società rumena alla società tedesca, verificando se quest'ultima disponga di una stabile organizzazione in Romania. La definizione della controversia principale dipenderebbe quindi dall'interpretazione dell'articolo 44, seconda frase, della direttiva IVA e dell'articolo 11 del regolamento di esecuzione n. 282/2011.

16 Esso rileva che le disposizioni nazionali applicabili alla controversia di cui è investito fanno dipendere l'accertamento dell'esistenza di una stabile organizzazione in Romania dal fatto che un soggetto passivo disponga, in tale Stato membro, di mezzi tecnici e umani sufficienti per effettuare regolarmente cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili. Il tenore letterale di tali disposizioni nazionali sarebbe diverso da quello dell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011.

17 Il giudice del rinvio nutre dubbi in merito all'interpretazione che occorre dare all'articolo 44, seconda frase, della direttiva IVA, nonché all'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011. Esso ritiene che le sentenze della Corte relative all'interpretazione di tali disposizioni non gli consentano di dissiparli, dal momento che le cause che hanno dato origine a tali sentenze riguardavano situazioni di diritto e di fatto diverse da quelle della controversia di cui è investito. Inoltre, la giurisprudenza anteriore della Corte non sembrerebbe aver affrontato la questione della rilevanza della prestazione dei servizi di marketing ai fini della determinazione dell'esistenza di una stabile organizzazione, quando tali servizi presuppongono l'esercizio di attività complesse, che hanno un collegamento abbastanza stretto con l'attività economica del soggetto passivo destinatario di tali servizi e sono in grado di avere un'influenza diretta sui risultati di tale attività.

18 In primo luogo, tale giudice si chiede se, per ritenere che una società, la quale cede beni nel territorio di uno Stato membro diverso da quello in cui essa ha la sede della propria attività economica, disponga nel primo Stato membro di una stabile organizzazione, sia necessario che i mezzi umani e tecnici utilizzati da tale società nel territorio di tale Stato membro le appartengano o se sia sufficiente che essa abbia un accesso immediato e permanente a tali mezzi attraverso una società collegata che essa controlla detenendo la maggioranza delle sue quote sociali e della quale è l'unico cliente.

19 Il giudice del rinvio considera particolarmente rilevante il fatto che la società rumena sia stata creata proprio allo scopo di mettere a disposizione della società tedesca, in via esclusiva, i servizi di cui quest'ultima necessita per esercitare la propria attività economica in Romania. Inoltre, le cessioni di prodotti farmaceutici in tale Stato membro effettuate dalla società tedesca non sarebbero occasionali e sporadiche, bensì prolungate e continuative. La società tedesca vi avrebbe clienti regolari e uno stock permanente di prodotti farmaceutici in un deposito preso in locazione dal 1996 e le sue vendite vi sarebbero costanti e sostanziali. Essa avrebbe inoltre il diritto di ispezionare i registri e i locali della società rumena in forza di un contratto concluso tra queste due società.

20 In secondo luogo, il giudice del rinvio si chiede se l'articolo 44, seconda frase, della direttiva IVA e l'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 debbano essere interpretati nel senso che, per ritenere che una società, la quale cede beni nel territorio di uno Stato membro diverso da quello in cui essa ha la sede della propria attività economica, disponga di una stabile organizzazione nello Stato membro di cessione di tali beni, è necessario che una siffatta stabile organizzazione partecipi direttamente alle decisioni relative alla cessione dei beni o se sia sufficiente che tale società detenga, in tale Stato membro, i mezzi tecnici e umani messi a sua disposizione mediante contratti aventi ad oggetto attività di marketing, regolamentazione, pubblicità e rappresentanza, che sono in grado di avere un'influenza diretta sui risultati dell'attività economica di tale società.

21 A tale proposito la società rumena sostiene dinanzi al giudice del rinvio che la decisione di cessione dei medicinali è adottata esclusivamente dai rappresentanti della società tedesca e che essa fornisce a quest'ultima soltanto servizi amministrativi e di supporto che non sono pertinenti per quanto concerne l'applicazione delle disposizioni summenzionate. Essa fa riferimento, a tale riguardo, alle sentenze del 4 luglio 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); del 17 luglio 1997, ARO Lease (C?190/95, EU:C:1997:374); del 28 giugno 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397), e del 16 ottobre 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298).

22 Tuttavia, il giudice del rinvio ritiene che la situazione di cui al procedimento principale sia diversa da quelle delle cause che hanno dato origine alle sentenze summenzionate, dato che la società tedesca ha accesso in Romania a molteplici mezzi tecnici e umani di cui necessita per

esercitare la sua attività economica in tale Stato membro e che influenzano i suoi risultati economici.

23 Inoltre, esso osserva che i servizi di marketing forniti dalla società rumena sembrano presentare un collegamento intrinseco con tale attività economica, in quanto è difficile isolare l'apporto del marketing nel processo di vendita dei prodotti farmaceutici. Tali servizi non possono inoltre essere confusi, a suo avviso, con servizi di pubblicità e percepiti come semplici attività amministrative e di supporto. Essi sarebbero strettamente connessi all'ottenimento degli ordini per tali prodotti e i dipendenti della società rumena sarebbero coinvolti nella ricezione degli ordini dei clienti rumeni e nella loro trasmissione alla società tedesca.

24 Il giudice del rinvio si chiede pertanto se le attività economiche esercitate nella stabile organizzazione debbano necessariamente essere identiche a quelle della sede dell'attività economica o se sia sufficiente che le attività economiche esercitate dalla stabile organizzazione abbiano uno stretto collegamento con la realizzazione dello scopo dell'attività economica o un'influenza su di essa.

25 In terzo luogo, il giudice del rinvio si chiede se, nell'ambito dell'interpretazione dell'articolo 44, seconda frase, della direttiva IVA e dell'articolo 11 del regolamento di esecuzione n. 282/2011, il fatto che un soggetto passivo abbia un accesso immediato e permanente ai mezzi tecnici e umani di un altro soggetto passivo da esso controllato escluda la possibilità di considerare che quest'ultimo soggetto passivo sia un prestatore di servizi a favore della stabile organizzazione di tale primo soggetto passivo così costituito. Esso nutre dubbi quanto al fatto che una persona giuridica possa essere al contempo la stabile organizzazione di un'altra persona giuridica e un prestatore di servizi a favore di tale stabile organizzazione.

26 Di conseguenza, la Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, per poter ritenere che una società che effettua cessioni di beni nel territorio di uno Stato membro diverso da quello in cui ha la sede dell'attività economica abbia, ai sensi dell'articolo 44, seconda frase, della [direttiva IVA] e dell'articolo 11 del regolamento [di esecuzione n. 282/2011], una stabile organizzazione nello Stato in cui effettua le cessioni di beni, sia necessario che i mezzi umani e tecnici da essa impiegati nel territorio di quest'ultimo Stato le appartengano, o se sia sufficiente che tale società abbia accesso immediato e permanente a tali mezzi umani e tecnici attraverso un'altra società affiliata, da essa controllata in quanto detiene la maggioranza delle quote sociali.

2) Se, per poter ritenere che una società che effettua cessioni di beni nel territorio di uno Stato membro diverso da quello in cui ha la sede dell'attività economica abbia, ai sensi dell'articolo 44, seconda frase, della [direttiva IVA] e dell'articolo 11 del regolamento [di esecuzione n. 282/2011], una stabile organizzazione nello Stato in cui effettua le cessioni di beni, sia necessario che la presunta organizzazione stabile partecipi direttamente alle decisioni relative alla cessione dei beni o se sia sufficiente che tale società disponga, nello Stato in cui effettua la cessione di beni, di mezzi tecnici e umani messi a sua disposizione mediante contratti conclusi con società terze e aventi ad oggetto attività di marketing, regolamentazione, pubblicità, deposito, rappresentanza, attività che sono in grado di avere un'influenza diretta sul volume delle vendite.

3) Se, nell'interpretazione dell'articolo 44, seconda frase, della [direttiva IVA] e dell'articolo 11 del regolamento [di esecuzione n. 282/2011], la possibilità per un soggetto passivo di avere accesso immediato e permanente ai mezzi tecnici e umani di un altro soggetto passivo affiliato, da esso controllato, escluda che quest'ultima società affiliata possa essere considerata un prestatore di servizi per la stabile organizzazione in tal modo costituita».

Sulle questioni pregiudiziali

27 Con le sue tre questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 44 della direttiva IVA e l'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 debbano essere interpretati nel senso che una società avente la propria sede legale in uno Stato membro dispone di una stabile organizzazione in un altro Stato membro per il motivo che tale società vi detiene una società figlia che mette a sua disposizione mezzi umani e tecnici in forza di contratti con i quali essa le fornisce in via esclusiva servizi di marketing, regolamentazione, pubblicità e rappresentanza che sono in grado di avere un'influenza diretta sul volume delle sue vendite.

28 L'articolo 44 della direttiva IVA 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.

29 Nella misura in cui il giudice del rinvio si chiede dove si trovi il luogo delle prestazioni di servizi in questione, occorre ricordare che il punto di collegamento più utile al fine di determinare il luogo delle prestazioni di servizi, sotto il profilo tributario – e quindi prioritario – è dato dal luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica, e la presa in considerazione di una stabile organizzazione del soggetto passivo costituisce una deroga a tale regola generale, purché siano soddisfatte determinate condizioni (sentenza del 7 maggio 2020, Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, punto 26 e giurisprudenza citata).

30 Per quanto attiene alla questione dell'esistenza di una stabile organizzazione, nell'accezione di detto articolo 44, seconda frase, occorre rilevare che tale questione dev'essere esaminata in funzione non più del soggetto passivo prestatore dei servizi, bensì del soggetto passivo beneficiario al quale i servizi sono forniti (sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punto 57).

31 Secondo la giurisprudenza della Corte (v., in particolare, sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punto 58 e giurisprudenza citata nonché punto 65) e ai sensi dell'articolo 11 del regolamento di esecuzione n. 282/2011, la nozione di «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.

32 Occorre, in primo luogo, esaminare il primo criterio, enunciato al punto precedente, secondo il quale una stabile organizzazione dev'essere caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e avere una struttura idonea, in termini di mezzi tecnici e umani.

33 A tale riguardo, il giudice del rinvio si chiede se sia necessario che tali mezzi umani e tecnici appartengano alla società destinataria delle prestazioni di servizi o se sia sufficiente che tale

società abbia accesso immediato e permanente a tali mezzi attraverso una società collegata che essa controlla detenendo la maggioranza delle sue quote sociali.

34 Secondo una costante giurisprudenza della Corte, ai fini dell'interpretazione di una disposizione di diritto dell'Unione, si deve tenere conto non soltanto dei termini della stessa, ma anche del suo contesto e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte [v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2021, X (Mandato d'arresto europeo – Ne bis in idem), C?665/20 PPU, EU:C:2021:339, punto 69 e giurisprudenza citata].

35 Per quanto attiene al tenore letterale dell'articolo 44 della direttiva IVA e dell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, occorre rilevare che tali disposizioni non forniscono alcuna precisazione sulla questione specifica se i mezzi umani e tecnici debbano appartenere direttamente alla società destinataria dei servizi stabilita in un altro Stato membro. L'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 richiede soltanto, per caratterizzare una stabile organizzazione, «un grado sufficiente di permanenza» e «una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici».

36 A tal riguardo, da una giurisprudenza consolidata risulta che la nozione di «stabile organizzazione» esige una consistenza minima, grazie alla presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi (sentenza del 28 giugno 2007, Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397, punto 54 e giurisprudenza citata).

37 Pertanto, non può esservi una stabile organizzazione, da un lato, senza una struttura visibile, che si concretizzi attraverso l'esistenza di mezzi umani o tecnici. Dall'altro, tale struttura non può avere un'esistenza soltanto puntuale.

38 Per quanto riguarda la circostanza che una società, prestatrice di servizi, è una società figlia di un'altra società, destinataria di tali servizi, stabilita in un altro Stato membro, occorre ricordare che la presa in considerazione della realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA. Pertanto, la qualificazione di un'organizzazione come «stabile organizzazione» non può dipendere dal solo status giuridico dell'entità interessata (sentenza del 7 maggio 2020, Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, punto 31 e giurisprudenza citata).

39 A tal riguardo, se è possibile che una società figlia costituisca la stabile organizzazione della sua società madre, una siffatta qualificazione dipende, tuttavia, 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 (sentenza del 7 maggio 2020, Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, punto 32).

40 Di conseguenza, l'esistenza, sul territorio di uno Stato membro, di una stabile organizzazione di una società stabilita in un altro Stato membro non può essere desunta dalla mera circostanza che tale società ivi possiede una società figlia (v., in tal senso, sentenza del 7 maggio 2020, Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, punto 33).

41 Pertanto, l'esistenza di una struttura idonea in termini di mezzi umani e materiali che presenti un grado sufficiente di permanenza dev'essere dimostrata alla luce della realtà economica e commerciale. Sebbene non sia necessario possedere direttamente i mezzi umani o tecnici, per poter ritenere che un soggetto passivo disponga di una struttura avente un grado sufficiente di permanenza e idonea, in termini di mezzi umani e tecnici, in un altro Stato membro, è per contro necessario che tale soggetto passivo abbia il potere di disporre di tali mezzi umani e tecnici come se fossero i propri, sulla base, ad esempio, di contratti di servizio o di locazione che mettano tali mezzi a disposizione del soggetto passivo e che non possano essere risolti a breve

termine.

42 Tale conclusione è corroborata dal contesto in cui si inseriscono l'articolo 44 della direttiva IVA e l'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 nonché dagli obiettivi perseguiti da tali disposizioni. Infatti, occorre ricordare che l'articolo 44 della direttiva IVA stabilisce 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 7 maggio 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, punto 25 e giurisprudenza citata).

43 A tale proposito, la Corte ha già ricordato che la ratio sottesa alle disposizioni riguardanti il luogo delle prestazioni di servizi esige che i beni e i servizi siano imponibili, nella misura del possibile, nel luogo della loro fruizione (v., in tal senso, sentenze dell'8 dicembre 2016, *A e B*, C-453/15, EU:C:2016:933, punto 25, e del 13 marzo 2019, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, punto 29).

44 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 IVA, 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 (sentenza del 7 maggio 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, punto 27).

45 Subordinare l'esistenza di una stabile organizzazione alla condizione che il personale di tale organizzazione sia vincolato da un contratto di lavoro al soggetto passivo stesso e che i mezzi materiali gli appartengano direttamente equivarrebbe, da un lato, ad applicare in modo assai restrittivo il criterio previsto dal testo dell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011. Dall'altro, un criterio del genere non contribuirebbe a una grande certezza del diritto nella determinazione del luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi, se, per trasferire l'imposizione delle prestazioni di servizi da uno Stato membro ad un altro, fosse sufficiente che un soggetto passivo soddisfi le proprie esigenze in termini di personale e le proprie esigenze materiali ricorrendo a prestatori di servizi diversi.

46 Spetta al giudice del rinvio valutare se, nel procedimento principale, la società tedesca disponga in Romania di una struttura, in termini di mezzi umani e tecnici, avente un grado sufficiente di permanenza. Al fine di orientarlo in tale valutazione, la Corte può tuttavia fornire tutti gli elementi interpretativi del diritto dell'Unione che potrebbero essergli utili [v., in particolare, sentenza del 6 ottobre 2021, *A* (Attraversamento di frontiere a bordo di imbarcazione da diporto), C-35/20, EU:C:2021:813, punto 85].

47 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che la società tedesca non disponeva di mezzi umani e tecnici propri in Romania, ma che tali mezzi umani e tecnici erano detenuti dalla società rumena. Tuttavia, secondo il giudice del rinvio, la società tedesca avrebbe avuto accesso permanente e ininterrotto a tali mezzi, poiché il contratto di prestazione di servizi di marketing, regolamentazione, pubblicità e rappresentanza, concluso nel 2011, non poteva essere risolto a breve termine. Sulla base di tale contratto, la società rumena ha messo segnatamente a disposizione della società tedesca mezzi tecnici (computer, sistemi operativi, autoveicoli), ma soprattutto mezzi umani con più di 200 dipendenti tra cui, in particolare, più di 150 rappresentanti commerciali. Dalla decisione di rinvio risulta altresì che la società tedesca è l'unico cliente della società rumena che le fornisce in via esclusiva servizi di marketing, regolamentazione, pubblicità e rappresentanza.

48 Tuttavia, dato che si presume che una persona giuridica, quand'anche abbia un solo cliente,

utilizzi i mezzi tecnici e umani di cui dispone per le esigenze proprie, è solo se dovesse essere dimostrato che, a causa delle disposizioni contrattuali applicabili, la società tedesca disponeva dei mezzi tecnici e umani della società rumena come se fossero stati i propri che la società tedesca potrebbe disporre di una struttura avente un grado di permanenza sufficiente e idonea, in termini di mezzi umani e tecnici, in Romania, circostanza la cui verifica spetta al giudice del rinvio.

49 In secondo luogo, occorre esaminare il secondo criterio, enunciato al punto 31 della presente sentenza, che consente di accertare l'esistenza di una stabile organizzazione secondo il quale tale organizzazione è caratterizzata da una struttura idonea, in termini di mezzi umani e tecnici, a consentirle di ricevere le prestazioni di servizi che le vengono fornite e di utilizzarle per le esigenze proprie della sua attività.

50 A tale riguardo, il giudice del rinvio si chiede, più precisamente, se l'esistenza di una stabile organizzazione possa essere dedotta, nel procedimento principale, dalla circostanza che la società rumena fornisce servizi che sono in grado di avere un'influenza diretta sui risultati dell'attività economica della società tedesca, quali servizi di marketing, nella misura in cui tali servizi sono strettamente connessi all'ottenimento di ordini per i prodotti farmaceutici venduti dalla società tedesca e se sia altresì necessario che la presunta stabile organizzazione partecipi direttamente alle decisioni relative all'attività economica di detta società tedesca.

51 Nel caso di specie, dagli elementi di fatto esposti dal giudice del rinvio risulta che i servizi di pubblicità e marketing forniti dalla società rumena alla società tedesca miravano principalmente a informare meglio, in Romania, i professionisti del settore sanitario e i consumatori in ordine ai prodotti farmaceutici venduti da tale società tedesca. Il personale della società rumena si limitava a ricevere ordini provenienti da nuovi distributori all'ingrosso di medicinali in Romania e a trasmetterli alla società tedesca, nonché a trasmettere fatture di quest'ultima ai suoi clienti in tale Stato membro. Tale società non partecipava direttamente alla vendita e alla fornitura dei prodotti farmaceutici della società tedesca e non assumeva impegni nei confronti dei terzi a nome di quest'ultima società.

52 Orbene, anzitutto, occorre distinguere le prestazioni di servizi fornite dalla società rumena alla società tedesca dai beni che quest'ultima vende e fornisce in Romania. Si tratta di prestazioni di servizi e cessioni di beni distinte, soggette a regimi IVA differenti (v., per analogia, sentenza del 16 ottobre 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 64).

53 Inoltre, come risulta dalla giurisprudenza citata al punto 31 della presente sentenza, una stabile organizzazione è 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, e non dalle decisioni che una siffatta struttura è autorizzata ad adottare.

54 Infine, dagli elementi del fascicolo risulta che, nel procedimento principale, i mezzi umani e tecnici che sarebbero stati messi a disposizione della società tedesca dalla società rumena e che consentirebbero, secondo l'amministrazione fiscale rumena, di caratterizzare l'esistenza di una stabile organizzazione della società tedesca in Romania sono anche quelli grazie ai quali la società rumena effettua le prestazioni di servizi a favore della società tedesca. Orbene, gli stessi mezzi non possono essere utilizzati contemporaneamente per fornire e per ricevere gli stessi servizi.

55 Pertanto, dagli elementi che precedono emerge che i servizi di marketing, regolamentazione, pubblicità e rappresentanza forniti dalla società rumena risultano essere ricevuti dalla società tedesca che utilizza i propri mezzi umani e tecnici situati in Germania per concludere ed eseguire i contratti di vendita con i distributori dei suoi prodotti farmaceutici in

Romania.

56 Se detti elementi di fatto risulteranno comprovati, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, la società tedesca non dispone in Romania di una stabile organizzazione, in quanto non ha, in tale Stato membro, una struttura che le consenta di ricevere prestazioni di servizi fornite dalla società rumena e di utilizzarle ai fini della sua attività economica di vendita e di fornitura di prodotti farmaceutici.

57 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle tre questioni dichiarando che l'articolo 44 della direttiva IVA e l'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 devono essere interpretati nel senso che una società avente la propria sede legale in uno Stato membro non dispone di una stabile organizzazione in un altro Stato membro per il motivo che tale società vi detiene una società figlia che mette a sua disposizione mezzi umani e tecnici in forza di contratti con i quali essa le fornisce, in via esclusiva, servizi di marketing, regolamentazione, pubblicità e rappresentanza che sono in grado di avere un'influenza diretta sul volume delle sue vendite.

Sulle spese

58 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 del regolamento di 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 una società avente la propria sede legale in uno Stato membro non dispone di una stabile organizzazione in un altro Stato membro per il motivo che tale società vi detiene una società figlia che mette a sua disposizione mezzi umani e tecnici in forza di contratti con i quali essa le fornisce, in via esclusiva, servizi di marketing, regolamentazione, pubblicità e rappresentanza che sono in grado di avere un'influenza diretta sul volume delle sue vendite.

Firme

* Lingua processuale: il rumeno.