

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

27 giugno 2013 (*)

«IVA – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 44 e 47 – Luogo in cui si considerano fornite le operazioni imponibili – Collegamento fiscale – Nozione di “prestazioni di servizi relativi ad un bene immobile” – Servizio transfrontaliero complesso di stoccaggio merci»

Nella causa C-155/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), con decisione dell'8 febbraio 2012, pervenuta in cancelleria il 30 marzo 2012, nel procedimento

Minister Finansów

contro

RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Tizzano, presidente di sezione, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits e J.-J. Kasel (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., da W. Varga, radca prawny;
- per il governo polacco, da B. Majczyna e M. Szpunar, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, da K. Paraskevopoulou e M. Germani, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Hottiaux e C. Soulay, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 31 gennaio 2013,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 44 e 47 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU L 44, pag. 11; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Minister Finansów (Ministro delle Finanze) e la RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. (in prosieguo: la «RR»), una società di diritto polacco soggetta all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), in merito alla determinazione, ai fini della riscossione di quest'ultima, del luogo in cui si presume effettuata una prestazione di servizio di stoccaggio merci.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 44 della direttiva IVA prevede 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».

4 L'articolo 47 della direttiva in parola così dispone:

«Il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è il luogo in cui è situato il bene».

Il diritto polacco

5 L'articolo 5, paragrafo 1, punto 1, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (ustawa o podatku od towarów i usług), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. n. 54, voce 535), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge relativa all'IVA»), dispone che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate sul territorio nazionale siano soggette all'IVA.

6 L'articolo 8, paragrafi 1 e 4, della legge relativa all'IVA recita:

«1. Per “prestazione di servizi”, di cui all'articolo 5, paragrafo 1, punto 1, si intende qualsiasi prestazione effettuata in favore di una persona fisica o giuridica, o di un ente senza personalità giuridica, che non costituisca una cessione di beni ai sensi dell'articolo 7, ivi compresi:

1) la cessione di beni immateriali, qualunque sia la forma dell'atto giuridico con cui essa è avvenuta;

2) l'obbligo di non fare o di tollerare un atto o una situazione;

3) l'esecuzione di un servizio in base ad un'espropriazione eseguita dalla pubblica autorità o in suo nome o a norma di legge.

(...)

4. Ai fini della determinazione del luogo della prestazione del servizio, i servizi vengono

individuati per mezzo di classificazioni statistiche, se le disposizioni di legge o le misure regolamentari di esecuzione attribuiscono loro simboli statistici».

7 In base all'articolo 28b, paragrafo 1, della legge relativa all'IVA, il luogo della prestazione del servizio reso a un soggetto passivo è il luogo in cui questi ha fissato la propria sede o il proprio domicilio, fatti salvi i paragrafi da 2 a 4 e gli articoli 28e, 28f, paragrafo 1, 28g, paragrafo 1, 28i, 28j e 28n.

8 In forza dell'articolo 28b, paragrafo 2, della legge relativa all'IVA, se i servizi sono forniti alla stabile organizzazione del soggetto passivo ubicata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la propria sede o il proprio domicilio, il luogo della prestazione di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione.

9 L'articolo 28e della legge relativa all'IVA ha il seguente tenore:

«Il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, i servizi di alloggio in alberghi o luoghi aventi un'analoga funzione, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la gestione e l'utilizzazione di un bene immobile nonché le prestazioni tese a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dalle imprese di sorveglianza dei lavori, è il luogo in cui è situato il bene».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

10 Nell'ambito dell'esercizio delle sue attività commerciali la RR fornisce a operatori economici, soggetti all'IVA e stabiliti in Stati membri diversi dalla Repubblica di Polonia, un servizio complesso di stoccaggio merci. Tale servizio include, in particolare, il ricevimento delle merci in magazzino, la sistemazione delle stesse nelle apposite aree di stoccaggio, la custodia, l'imballaggio per i clienti, la consegna, lo scarico e il carico. Inoltre, per alcune controparti contrattuali, le quali forniscono materiale ai gruppi informatici, il servizio in questione si estende al reimballaggio in confezioni singole del materiale consegnato in blocco. La messa a disposizione di aree di stoccaggio rappresenta soltanto uno dei tanti elementi facenti parte del processo logistico gestito dalla RR. Per il servizio in questione, quest'ultima ricorre peraltro al proprio personale nonché a materiali d'imballaggio i cui costi costituiscono una voce del corrispettivo del servizio. Le controparti contrattuali della RR committenti del servizio di stoccaggio non dispongono né di una sede né di una stabile organizzazione sul territorio polacco.

11 Il 25 marzo 2010, la RR ha presentato una domanda di parere individuale riguardante la determinazione del luogo della prestazione del servizio complesso di stoccaggio ai fini del calcolo dell'IVA. Secondo detta società, il luogo in cui viene effettuata una prestazione di servizi analoga alla propria deve essere quello della sede del beneficiario di tale prestazione. Di conseguenza, i servizi offerti dalla RR non dovrebbero essere assoggettati all'IVA in Polonia. Più specificamente, il servizio complesso di stoccaggio merci non dovrebbe essere considerato come un servizio relativo a un bene immobile. Infatti, l'intento delle parti non sarebbe di concedere ai beneficiari del servizio di cui trattasi diritti di utilizzazione dell'area di stoccaggio, ma unicamente di conservare le merci in condizioni inalterate e di assicurare tutte le prestazioni complementari connesse a un siffatto servizio.

12 Nel suo parere individuale, adottato l'8 giugno 2010, l'amministrazione finanziaria polacca, rappresentata dal Minister Finansów, ha invece considerato che i servizi di stoccaggio di merci avessero carattere di prestazioni di servizi relativi a un bene immobile e che, di conseguenza, rientrassero nell'ambito di applicazione dell'articolo 28e della legge relativa all'IVA. Ciò premesso, il luogo della prestazione di servizi siffatti sarebbe il luogo in cui si trova il bene immobile usato

come magazzino.

13 La RR ha proposto ricorso avverso tale parere individuale facendo valere che l'interpretazione dell'articolo 28e della legge relativa all'IVA sostenuta dal Minister Finansów si discosta dal tenore letterale e dall'interpretazione dell'articolo 47 della direttiva IVA, è contraria al principio di coerenza del diritto dell'Unione e rimette in questione l'applicazione uniforme di tale diritto negli Stati membri. Infatti, in base alle disposizioni della predetta direttiva, le prestazioni di servizi relativi a un bene immobile sarebbero servizi riguardanti il bene immobile medesimo. Orbene, non sarebbe esattamente questo il caso della prestazione di servizi in esame nel procedimento principale.

14 Con sentenza del 25 novembre 2010, il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Tribunale amministrativo del voivodato di Łódź) ha accolto il suddetto ricorso considerando che i servizi forniti dalla RR non sono prestazioni di servizi relativi a un bene immobile. In particolare, secondo detto giudice, non è possibile classificare i servizi di cui trattasi fra quelli comprendenti «la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile» poiché i contratti stipulati dalla RR con le sue controparti hanno per oggetto la conservazione e la gestione attiva delle merci depositate nei suoi magazzini. Ai clienti non verrebbe concesso alcun diritto di utilizzazione degli immobili sotto nessuna forma. L'elemento determinante di una prestazione di servizi come quella in esame nel procedimento principale sarebbe la gestione della merce allo scopo di consentire ai clienti di commercializzarla con la massima efficacia. Peraltro, tale prestazione di servizi non presenterebbe alcun «nesso sufficientemente diretto con un bene immobile», ai sensi della giurisprudenza della Corte (sentenza del 7 settembre 2006, Heger, C-166/05, Racc. pag. I-7749), e non potrebbe dunque rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA. Di conseguenza, quando servizi siffatti sono forniti a beneficiari stabiliti al di fuori del territorio polacco, essi non dovrebbero essere tassati in Polonia.

15 A sostegno del ricorso per cassazione da esso proposto avverso la suddetta sentenza dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa), il Minister Finansów ha dedotto che, nel caso di specie, il servizio di stoccaggio costituirebbe il servizio principale e prevalente, mentre gli altri servizi offerti dalla RR conseguirebbero alla natura del servizio principale. Orbene, lo stretto nesso di tale servizio con il bene immobile concretamente designato come magazzino sarebbe innegabile. Pertanto, il luogo d'imposizione di tale servizio dovrebbe essere definito in base all'articolo 28e della legge relativa all'IVA e sarebbe dunque situato in Polonia.

16 Secondo il giudice del rinvio, dalle sentenze Heger, citata; del 3 settembre 2009, RCI Europe (C-37/08, Racc. pag. I-7533), e del 27 ottobre 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, Racc. pag. I-10675), risulterebbe che, per determinare se si tratti di una prestazione di servizi relativi a un bene immobile a norma dell'articolo 47 della direttiva IVA, deve essere soddisfatta un serie di condizioni. Orbene, nella fattispecie, sussisterebbe sicuramente un certo collegamento tra la prestazione di servizi di cui trattasi e un bene immobile, ma sarebbe meramente secondario.

17 Ciò posto, il Naczelny Sąd Administracyjny ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«— Se le disposizioni di cui agli articoli 44 e 47 della [direttiva IVA] debbano essere interpretate nel senso che servizi complessi di stoccaggio merci, comprendenti il ricevimento delle merci in magazzino, la sistemazione delle medesime nelle apposite aree di stoccaggio, la custodia per il cliente, la consegna, lo scarico e il carico nonché, per alcuni clienti soltanto, il reimpballaggio in confezioni singole del materiale consegnato in blocco, sono prestazioni di servizi relativi a un bene immobile assoggettate ad imposta nel luogo in cui è situato tale bene immobile, conformemente all'articolo 47 della [direttiva IVA],

— o se si tratti di servizi soggetti ad imposta nel luogo in cui il loro destinatario ha la sede dell'attività economica o una stabile organizzazione o, in mancanza, il domicilio o la residenza abituale, ai sensi dell'articolo 44 della [direttiva IVA]».

Sulla questione pregiudiziale

18 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 47 della direttiva TVA debba essere interpretato nel senso che una prestazione di servizio complesso di stoccaggio, consistente nel ricevere le merci in magazzino, sistamarle nelle apposite aree di stoccaggio, custodirle, imballarle, consegnarle, scaricarle e caricarle, nonché, per alcuni clienti soltanto, nel reimpballare in confezioni singole il materiale consegnato in blocco, costituisce una prestazione di servizi relativi a un bene immobile ai sensi del suddetto articolo.

19 Al fine di fornire una risposta utile al giudice del rinvio e alla luce della circostanza che l'operazione menzionata nella questione pregiudiziale comprende più elementi, occorre esaminare anzitutto la questione se tale operazione debba essere considerata come costituita da una prestazione unica o da più prestazioni distinte e indipendenti da valutare separatamente ai fini dell'IVA.

20 Infatti, dalla giurisprudenza della Corte emerge che, in determinate circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare così luogo separatamente a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (sentenze del 21 febbraio 2008, *Part Service*, C-425/06, Racc. pag. I-897, punto 51, e del 27 settembre 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, punto 15).

21 Al riguardo, la Corte ha dichiarato che una prestazione deve essere considerata unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (v., in tal senso, sentenze del 27 ottobre 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, Racc. pag. I-9433, punto 22, e *Field Fisher Waterhouse*, cit., punto 16).

22 Tale è il caso anche quando una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale e la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica lo stesso trattamento fiscale della prestazione principale. In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (v., in tal senso, sentenze del 25 febbraio 1999, *CPP*, C-349/96, Racc. pag. I-973, punto 30; del 10 marzo 2011, *Bog e a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Racc. pag. I-1457, punto 54, nonché *Field Fisher Waterhouse*, cit., punto 17).

23 Sebbene spetti al giudice nazionale determinare se in una fattispecie particolare un soggetto passivo fornisca una prestazione unica e apportare in proposito tutte le valutazioni definitive sui fatti, la Corte può nondimeno fornirgli tutti gli elementi interpretativi utili per dirimere la

controversia (v., in tal senso, sentenze Levob Verzekeringen e OV Bank, cit., punto 23, e del 19 luglio 2012, X, C-334/10, punto 24).

24 A tal riguardo va evidenziato, come ha già fatto l'avvocato generale ai paragrafi da 21 a 23 delle sue conclusioni, che dagli atti di causa emerge come, nel procedimento principale, lo stoccaggio delle merci costituisca, in linea di massima, la prestazione principale, mentre il ricevimento, la sistemazione, la consegna, lo scarico e il carico delle merci configurano soltanto prestazioni accessorie. Infatti, per la clientela, queste ultime prestazioni non hanno, in via di principio, una finalità propria, bensì costituiscono operazioni che le consentono di fruire al meglio del servizio principale.

25 Tuttavia, per quanto concerne il reimpballaggio in confezioni singole delle merci consegnate in blocco, si deve aggiungere che tale prestazione, fornita soltanto a taluni clienti, deve essere considerata costituire una prestazione principale autonoma in tutti i casi in cui il nuovo confezionamento non è indispensabile per garantire un migliore stoccaggio delle merci di cui trattasi.

26 Siccome dagli atti di causa non emerge che, con la sua questione, il giudice del rinvio si sia riferito a questa seconda ipotesi, occorre considerare nel prosieguo del ragionamento che la prestazione complessa di stoccaggio in esame nel procedimento principale configuri un'unica operazione la cui prestazione principale consiste nello stoccaggio merci.

27 Atteso quanto precede, occorre ora determinare il luogo in cui si reputa fornita questa operazione unica.

28 A tal proposito si deve constatare che la direttiva IVA, al pari della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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»), da essa sostituita, al titolo V, dedicato al luogo delle operazioni imponibili, contiene un capo 3, relativo al luogo delle prestazioni di servizi, le cui sezioni 2 e 3 enunciano, come indicano i loro stessi titoli, tanto norme generali per la determinazione del luogo d'imposizione di una tale prestazione quanto disposizioni particolari relative a prestazioni di servizi specifici.

29 Pertanto, prima di poter decidere se, in una data situazione, una determinata prestazione di servizi rientri nell'ambito di applicazione degli articoli 44 e 45 della direttiva IVA, che prevedono norme generali, occorre stabilire se tale situazione non sia disciplinata da una delle disposizioni particolari contenute negli articoli da 46 a 59 ter della medesima direttiva (v., per analogia con la sesta direttiva, sentenza del 26 settembre 1996, Dudda, C-327/94, Racc. pag. I-4595, punto 21).

30 Nella specie, si deve esaminare se una prestazione di stoccaggio come quella di cui trattasi nel procedimento principale possa rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA.

31 Per quanto concerne il tenore letterale del suddetto articolo 47, che in sostanza corrisponde all'articolo 9, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, è giocoforza constatare che le prestazioni di stoccaggio non fanno parte delle prestazioni esplicitamente elencate in tale articolo 47, sicché dal testo di quest'ultimo non si può trarre una conclusione utile per la risposta alla questione sollevata.

32 Dalla giurisprudenza della Corte emerge, però, che solo prestazioni di servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con un bene immobile rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza Inter-Mark Group, cit.,

punto 30). Un simile nesso caratterizza d'altronde tutte le prestazioni di servizi elencate in tale articolo [v., per quanto riguarda l'articolo 9, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, sentenza Heger, cit., punto 24].

33 Orbene, quanto alla nozione di «bene immobile», occorre ricordare che la Corte ha già statuito che una delle caratteristiche essenziali di un tale bene è di essere collegato a una porzione determinata del territorio dello Stato membro in cui è ubicato (v., in tal senso, sentenza Heger, cit., punto 20).

34 Pertanto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 35 delle sue conclusioni, affinché una prestazione di servizi rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA, è necessario che tale prestazione sia collegata a un bene immobile espressamente determinato.

35 Siccome, però, un ampio numero di servizi si riferisce in un modo o nell'altro a un bene immobile, occorre pure che il bene immobile sia l'oggetto stesso della prestazione di servizi. Tale ipotesi si verifica, in particolare, quando un bene immobile espressamente determinato debba essere considerato elemento costitutivo di una prestazione di servizi, in quanto ne rappresenta un elemento centrale e indispensabile (v., in tal senso, sentenza Heger, cit., punto 25).

36 Infatti, è giocoforza constatare che le prestazioni di servizi elencate all'articolo 47 della direttiva IVA, che riguardano l'uso o la sistemazione di un bene immobile oppure la gestione, compreso lo sfruttamento, e la valutazione dello stesso, sono caratterizzate dal fatto che il bene immobile costituisce il loro stesso oggetto.

37 Ne consegue che una prestazione di stoccaggio come quella in esame nel procedimento principale, che non può essere considerata relativa alla sistemazione, alla gestione o alla valutazione di un bene immobile, può rientrare nell'ambito di applicazione del suddetto articolo 47 soltanto se viene riconosciuto al suo beneficiario il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato.

38 Se, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 42 e 43 delle sue conclusioni, dovesse risultare che i beneficiari di una simile prestazione di stoccaggio non hanno, per esempio, alcun diritto di accesso alla parte dell'immobile in cui sono stoccate le loro merci o che l'immobile sul quale o nel quale le medesime devono essere stoccate non costituisce un elemento centrale e indispensabile della prestazione di servizi, cosa che spetta ai giudici nazionali verificare, una prestazione di servizi come quella in esame nel procedimento principale non può rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA.

39 Di conseguenza, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 47 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che una prestazione di servizio complesso di stoccaggio, consistente nel ricevere le merci in magazzino, sistemarle nelle apposite aree di stoccaggio, custodirle, imballarle, consegnarle, scaricarle e caricarle, rientra nell'ambito di applicazione di detto articolo unicamente se lo stoccaggio costituisce la prestazione principale di un'operazione unica e ai suoi beneficiari viene riconosciuto il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato.

Sulle spese

40 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 (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 47 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 2010, deve essere interpretato nel senso che una prestazione di servizio complesso di stoccaggio, consistente nel ricevere le merci in magazzino, sistemarle nelle apposite aree di stoccaggio, custodirle, imballarle, consegnarle, scaricarle e caricarle, rientra nell'ambito di applicazione di detto articolo unicamente se lo stoccaggio costituisce la prestazione principale di un'operazione unica e ai suoi beneficiari viene riconosciuto il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato.

Firme

* Lingua processuale: il polacco.