

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 15 maggio 2014 (1)

Causa C-605/12

Welmory sp z.o.o.

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)]

«Normativa tributaria – Imposta sul valore aggiunto – Articolo 44 della direttiva 2006/112/CE nel testo di cui alla direttiva 2008/8/CE – Nozione di “stabile organizzazione” del destinatario delle prestazioni di servizi»

1. Ancora una volta una domanda di pronuncia pregiudiziale attinente alla normativa sull'imposta sul valore aggiunto verte sull'individuazione del luogo ove debba considerarsi effettuata una prestazione di servizi. Ciò non sorprende, in quanto la controversia sul luogo delle prestazioni di servizi implica parimenti sempre la controversia sull'individuazione dello Stato membro titolare del potere impositivo.
2. Nel caso di specie si discute del potere impositivo in relazione a una struttura commerciale estremamente complessa nel settore del commercio elettronico. Tale struttura commerciale è gestita in Polonia congiuntamente da una società polacca e da una società cipriota. A tal riguardo, nel procedimento principale, è controverso se la società *cipriota* disponga in Polonia di una stabile organizzazione ai sensi della normativa IVA. Da tale circostanza dipende, infatti, se talune prestazioni di servizi della società *polacca* siano soggette a IVA in Polonia o a Cipro.
3. In effetti, la Corte ha già avuto modo di esprimersi in quali casi un soggetto passivo disponga di una stabile organizzazione in uno Stato membro diverso da quello della sede (2). Tuttavia, sino a oggi, il commercio elettronico non è stato oggetto di giurisprudenza. Nella causa in esame occorre inoltre chiarire, per la prima volta dalla riforma della determinazione del luogo intervenuta con la direttiva 2008/8/CE (3), a quali condizioni una prestazione di servizi sia resa a e non da una stabile organizzazione di un soggetto passivo.

I – Contesto normativo

4. La riscossione dell'IVA è disciplinata nell'Unione dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (4) (in prosieguo: la «direttiva IVA»). Gli articoli 43 e seguenti contengono disposizioni sul luogo delle prestazioni di servizi. In base ad essi è stabilito in quale Stato membro una prestazione di servizi è soggetta a

IVA.

5. Le disposizioni in parola sono state ampiamente modificate, con effetto dal 2009, dalla direttiva 2008/8. Nel terzo considerando, primo periodo, si legge quanto segue:

«Per tutte le prestazioni di servizi il luogo di imposizione dovrebbe essere di norma il luogo in cui avviene il consumo effettivo».

6. Per questo motivo, l'articolo 44 della direttiva IVA contiene ora la seguente regola base per la determinazione del luogo delle prestazioni di servizi per quei servizi il cui *destinatario* è soggetto passivo:

«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 (...)».

7. A norma dell'articolo 193 della direttiva IVA, il debitore dell'imposta è essenzialmente il «soggetto passivo che effettua (...) una prestazione di servizi imponibile». L'articolo 196 della direttiva IVA nella versione della direttiva 2008/8 deroga tuttavia a tale regola nella misura in cui il luogo delle prestazioni di servizi viene stabilito in base al succitato articolo 44:

«L'IVA è dovuta dai soggetti passivi (...) a cui è reso un servizio ai sensi dell'articolo 44, se il servizio è reso da un soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro».

8. L'ordinamento polacco ha recepito l'articolo 44 della direttiva IVA con l'articolo 28b dell'Ustawa o podatku od towarów i usług dell'11 marzo 2004.

II – Procedimento principale

9. Il procedimento principale riguarda il debito IVA della società polacca Welmory sp z.o.o. (in prosieguo: la «Welmory») per i mesi compresi tra gennaio e aprile 2010.

10. La Welmory aveva stipulato con una società cipriota, la Welmory Limited, un contratto di collaborazione. In base ad esso, la società cipriota si impegnava a gestire una pagina Internet in lingua polacca sulla quale sono organizzate aste. Su tale pagina Internet la Welmory intendeva proporre all'asta e vendere prodotti a proprio nome.

11. L'aggiudicazione all'asta di tali prodotti era tuttavia possibile soltanto se i clienti acquistavano preliminarmente dalla società cipriota diritti alla presentazione di offerte. Tale struttura commerciale faceva sì che, in definitiva, la vendita di un prodotto portasse a un duplice fatturato: da un lato, la Welmory incassava il prezzo d'acquisto, che si collocava tuttavia regolarmente sotto il valore di mercato del prodotto, e, dall'altro, la società cipriota percepiva introiti per effetto della vendita dei diritti alla presentazione di offerte.

12. Per la gestione della pagina Internet la società cipriota si avvaleva di collaboratori che non erano suoi dipendenti e si serviva della strumentazione tecnica della Welmory. Nell'aprile del 2010 la società cipriota acquisiva, inoltre, tutte le quote nella Welmory.

13. In base al contratto di collaborazione, la Welmory percepiva dalla società cipriota un compenso per il servizio di vendita dei prodotti e per i servizi ad essa connessi, ad esempio la pubblicità. La Welmory non versava per esso nessun importo a titolo di IVA, ritenendo che la destinataria dei servizi, ovvero la società cipriota, dovesse versare l'imposta presso la propria

sede a Cipro.

14. L'amministrazione finanziaria polacca ritiene, invece, che i servizi della Welmory debbano essere assoggettati a imposta in Polonia. La società cipriota avrebbe infatti posseduto una stabile organizzazione in Polonia alla quale sarebbero stati resi i servizi.

III – Procedimento dinanzi alla Corte

15. Il Naczelny Sąd Administracyjny, chiamato ora a dirimere la controversia, ha sottoposto alla Corte in via pregiudiziale la seguente questione ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, TFUE:

Se, ai fini della tassazione dei servizi prestati dalla società A con sede in Polonia alla società B con sede in un altro Stato membro dell'Unione europea, in una situazione in cui la società B eserciti un'attività economica utilizzando l'infrastruttura della società A, la stabile organizzazione dell'attività economica ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA sia il luogo in cui abbia sede la società A.

16. Nel corso del procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte la Welmory, la Repubblica di Cipro, la Repubblica di Polonia, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord e la Commissione. All'udienza ha partecipato, oltre a dette parti, il direttore dell'amministrazione finanziaria di Danzica, convenuto nel procedimento principale.

IV – Analisi

17. Con la domanda pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, essenzialmente, se, in una fattispecie caso come quella oggetto del procedimento principale, si debba ritenere che le prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 44, secondo periodo, della direttiva IVA siano rese a una stabile organizzazione del soggetto passivo.

18. La fattispecie oggetto del procedimento principale si caratterizza, in particolare, per il fatto che la società cipriota impiega, per la gestione della pagina Internet prevista dal contratto di collaborazione concluso con la Welmory, risorse umane e tecniche appartenenti non ad essa, bensì, quantomeno in parte, alla Welmory. Ci si chiede, quindi, se tali risorse umane e tecniche costituiscano una stabile organizzazione della società cipriota in Polonia cui la Welmory renda, a sua volta, servizi sulla base del contratto di collaborazione.

19. Nel prosieguo mi avvicinerò gradualmente alla risposta da dare a tale questione. Porrò, anzitutto, le basi per un'interpretazione della nozione di stabile organizzazione mediante un'analisi del sistema normativo (infra, sub A). Analizzerò, poi, la precedente giurisprudenza relativa a tale nozione con riguardo alle previgenti disposizioni (infra, sub B) e la sua trasferibilità alla disciplina del luogo come modificata (infra, sub C). Una volta applicati i criteri così individuati alla fattispecie oggetto del procedimento principale (infra, sub D), occorrerà, in conclusione, fare ancora riferimento ad un altro aspetto, potenzialmente decisivo, della disciplina IVA da applicare al caso in esame (infra, sub E).

A – *Sul sistema normativo dell'individuazione del luogo delle prestazioni di servizi*

20. La risposta alla domanda se il soggetto passivo nei cui confronti vengano effettuate le prestazioni di servizi – nel caso di specie la società cipriota – possieda sul territorio nazionale una stabile organizzazione consente, anzitutto, di determinare a quale Stato membro spetti l'IVA su tali servizi. Il luogo in cui la prestazione di servizi deve essere tassata è individuato, infatti, a norma dell'articolo 44 della direttiva IVA, sulla base del luogo in cui il *destinatario* dei servizi, che è soggetto passivo, ha la propria sede o una stabile organizzazione. Nel procedimento principale

quindi, se la società cipriota dispone di una stabile organizzazione in Polonia, l'IVA spetta alla Repubblica di Polonia; in caso contrario, alla Repubblica di Cipro, dove la società cipriota ha la propria sede.

21. Tale questione assume, inoltre, un significato decisivo anche ai fini degli obblighi di un prestatore di servizi quale la Welmory. Il prestatore deve, infatti, versare o meno l'IVA a seconda che il suo partner contrattuale, che è soggetto passivo, sia o meno residente sul territorio nazionale in ragione di una stabile organizzazione. Se, nel caso di specie, la società cipriota non dispone di una stabile organizzazione in Polonia, le prestazioni di servizi devono quindi, a norma degli articoli 196 e 44 della direttiva IVA, essere assoggettate a tassazione dalla stessa società cipriota a Cipro. Se invece la società cipriota dispone di una stabile organizzazione in Polonia, è la Welmory a dover versare, a norma dell'articolo 193 della direttiva IVA, l'imposta sul valore aggiunto e, per l'appunto, in Polonia.

22. Due sono le considerazioni alla base di questo sistema normativo: la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri e la volontà di evitare oneri amministrativi eccessivi a carico dei soggetti passivi. Entrambi questi aspetti richiedono, in particolare, che venga garantita la certezza del diritto mediante criteri obiettivi prevedibili di determinazione della stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 44, secondo periodo, della direttiva IVA.

1. Ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri

23. Con la determinazione del luogo delle prestazioni di servizi viene disciplinata la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri. In base al terzo considerando della direttiva 2008/8, l'IVA deve spettare, in linea di principio, allo Stato membro in cui abbia luogo il consumo delle prestazioni di servizi. Ciò dovrebbe avvenire, in genere, nel luogo del relativo destinatario. Di conseguenza, l'articolo 44 della direttiva IVA riconosce il potere impositivo allo Stato membro del destinatario dei servizi.

24. La regola stabilita dall'articolo 44 della direttiva IVA, qui oggetto di esame, riguarda in effetti soltanto i *destinatari* di una prestazione di servizi che siano soggetti passivi e che siano, in linea di principio, legittimati alla detrazione dell'imposta a monte. La tassazione di una siffatta prestazione di servizi in uno Stato membro è quindi, di norma, solo provvisoria, dal momento che il destinatario dei servizi che è soggetto passivo potrà in genere pretendere, nei confronti dello Stato membro medesimo, la restituzione dell'imposta sul valore aggiunto applicata in base al proprio diritto di detrazione dell'imposta ai sensi degli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA. Anche nell'ipotesi in cui, nella specie, le prestazioni di servizi della Welmory dovessero essere tassate in Polonia, sarà quindi possibile che la società cipriota possa, in qualità di destinatario delle suddette prestazioni di servizi, ottenere eventualmente il rimborso dalla Repubblica di Polonia della relativa imposta sul valore aggiunto.

25. Ciò non vale, però, in tutti i casi. Qualora, infatti, il destinatario della prestazione di servizi svolga un'attività che non dà diritto alla detrazione, o qualora la specifica prestazione di servizi sia soggetta a divieto di detrazione, l'imposta sul valore aggiunto dovuta per la prestazione di servizi sarà definitivamente acquisita dallo Stato membro nel quale si trovi il luogo delle prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA.

26. Come correttamente osservato all'udienza, in particolare dalla Welmory e dalla Repubblica di Cipro, con riguardo a tale attribuzione del potere impositivo devono essere peraltro anche evitati casi di doppia imposizione. Tale pericolo sussiste quando due Stati membri ritengano entrambi che il consumo di una prestazione di servizi si verifichi nel proprio territorio. La definizione unitaria a livello di Unione del luogo delle prestazioni di servizi è, tuttavia, volta proprio a stabilire chiaramente il potere impositivo e a evitare, in tal modo, sia doppie tassazioni che la mancata

tassazione (5). Già l'avvocato generale Jacobs ha evidenziato, in tale contesto, che l'interpretazione delle disposizioni in materia di luogo delle prestazioni di servizi deve garantire in ogni caso la certezza del diritto così da evitare conflitti di competenza tra Stati membri (6). Anche ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA si richiedono quindi, anzitutto, criteri praticabili (7).

2. Prevenire oneri amministrativi eccessivi a carico dei soggetti passivi

27. Nel sistema normativo di determinazione del luogo delle prestazioni di servizi, l'individuazione flessibile del soggetto passivo dovrebbe, inoltre, prevenire l'insorgenza di oneri amministrativi eccessivi a carico dei soggetti passivi. Così, nei casi di cui all'articolo 44 della direttiva IVA, a norma degli articoli 193 e 196, debitore dell'imposta sul valore aggiunto può essere tanto il prestatore quanto il destinatario di una prestazione di servizi che sia soggetto passivo dell'imposta.

28. Il motivo consiste nel fatto che il prestatore è tenuto ad adempiere obblighi fiscali soltanto nel luogo in cui sia anche residente. Pertanto, nei casi in cui il destinatario della prestazione di servizi sia residente soltanto in un altro Stato membro e, conseguentemente, l'IVA sia solo ivi dovuta, si verifica un'inversione del debito fiscale e il destinatario dei servizi diviene debitore dell'imposta. In tal modo, si evita che un prestatore debba iscriversi a fini IVA e debba presentare la dichiarazione fiscale in molti altri Stati membri (8).

29. Ciò premesso, va pienamente condivisa la tesi della Welmory secondo cui al prestatore deve essere garantita certezza del diritto quanto alla sussistenza di una stabile organizzazione del destinatario delle sua prestazione di servizi. A seconda dell'esistenza di una tale stabile organizzazione sul territorio nazionale il prestatore è, infatti, debitore o meno dell'imposta.

30. Al fine di soddisfare i requisiti di un efficiente mercato interno non si può qui imporre al prestatore di compiere ampie indagini sul destinatario dei suoi servizi, né porlo in una situazione di incertezza quanto alla soggettività passiva dell'imposta. Per far sì che la determinazione flessibile della persona del debitore dell'imposta non divenga essa stessa, in spregio all'obiettivo che le è proprio, un onere amministrativo per il prestatore, occorre esigere, anche per questo motivo, criteri oggettivi e chiari sulla base dei quali un prestatore può stabilire se il destinatario dei suoi servizi è residente nel territorio interno in virtù di una stabile organizzazione.

B – *Giurisprudenza precedente sulla nozione di stabile organizzazione*

31. Nella giurisprudenza della Corte la nozione di «stabile organizzazione» è stata sino ad oggi interpretata prevalentemente in relazione all'articolo 9, paragrafo 1, 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 (9) (in prosieguo: la «sesta direttiva»). In base a tale norma, si considerava come luogo delle prestazioni di servizi essenzialmente il luogo in cui il *prestatore* dei servizi «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».

32. Secondo giurisprudenza consolidata, la sede dell'attività economica rappresenta qui il punto di riferimento preferenziale. Un'altra organizzazione viene presa in considerazione «solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro» (10).

33. Una «stabile organizzazione» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva sussiste, quindi, solo quando il centro d'attività di un soggetto passivo presenti un grado sufficiente

di stabilità e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi di cui trattasi (11).

34. A tal riguardo, la Corte ha ritenuto, che nell'ambito dell'attività di leasing autoveicoli, rilevi se il soggetto passivo disponga in un determinato luogo di personale proprio o se ivi possano essere redatti contratti o prese decisioni amministrative (12).

35. Diverse parti del procedimento si sono inoltre richiamate alla sentenza DFDS. La posizione della Corte in tale sentenza può essere intesa nel senso che una società, seppur giuridicamente indipendente, che sia interamente controllata dalla società madre può essere considerata quale una stabile organizzazione della società madre medesima (13). Ai fini del caso in esame ciò assumerebbe rilievo nella misura in cui la società cipriota, per una parte del periodo controverso nel procedimento principale, è stata l'unica socia della Welmory.

36. Nella sentenza DFDS la Corte si è, tuttavia, limitata a interpretare il regime particolare dell'attuale articolo 307, secondo comma, della direttiva IVA, che individua lo Stato membro nel quale deve essere tassata la prestazione di servizio unica in base al regime particolare per le agenzie di viaggi (14). Benché la Corte si sia riferita nella motivazione anche alla disciplina generale in materia di determinazione del luogo delle prestazioni di servizi (15), la sentenza DFDS non può tuttavia essere generalizzata, come ha affermato di recente la Corte nella sentenza Daimler (16). Giova inoltre alla certezza del diritto, per quanto attiene al debitore dell'imposta, il fatto che una persona giuridica autonoma non possa essere contemporaneamente la stabile organizzazione di un'altra persona giuridica.

C – Trasposizione della giurisprudenza precedente alle disposizioni sul luogo delle prestazioni come modificate

37. Il giudice del rinvio ha ora correttamente osservato che i principi giurisprudenziali sull'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva vertono soltanto sulla questione del quando il *prestatore* di una prestazione di servizi possieda una stabile organizzazione. Nella fattispecie in esame si discute tuttavia, a norma dell'articolo 44, secondo periodo, della direttiva IVA, dell'individuazione di una stabile organizzazione del *destinatario* di una prestazione di servizi. Si pone, quindi, la questione se la giurisprudenza formatasi sull'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva possa essere presa in considerazione anche nel quadro dell'interpretazione della suddetta disposizione.

38. Il legislatore dell'Unione ha fornito una risposta chiara a tale domanda. Il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (17) (in prosieguo: il «regolamento di esecuzione della direttiva IVA») definisce la nozione di stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 44, secondo periodo, della direttiva IVA richiamando la giurisprudenza della Corte sull'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva. A norma dell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione della direttiva IVA, per stabile organizzazione si intende qualsiasi organizzazione «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».

39. Benché la suddetta disposizione non trovi ancora applicazione per il periodo oggetto del procedimento principale, ritengo che tale definizione sia dirimente anche ai fini del caso di specie.

40. A tal proposito, assume ben poco rilievo il fatto che l'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione della direttiva IVA debba essere ricondotto a un corrispondente orientamento del comitato IVA a norma dell'articolo 398 della direttiva IVA, emanato già prima del

periodo rilevante nel procedimento principale (18). Non è, infatti, chiaro se tale orientamento sia stato anche pubblicato prima di tale periodo (19).

41. La definizione dell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione della direttiva IVA corrisponde, tuttavia, a principi che devono essere tenuti in considerazione ai fini dell'interpretazione dell'articolo 44 della direttiva IVA (20). Essa si riallaccia, infatti, da un lato, al consumo della prestazione di servizi, posto che, in base ad essa, l'organizzazione deve essere in grado di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze. Dall'altro, sia il fatto che la definizione dell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione della direttiva IVA richieda una struttura riconoscibile in termini di personale e mezzi tecnici, sia il rimando contenuto in tale definizione alla nota giurisprudenza della Corte sulla nozione di stabile organizzazione garantiscono il particolare grado di certezza del diritto necessario a tutela del soggetto passivo e della prevenzione della doppia imposizione e della mancata imposizione.

42. La definizione di cui all'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione della direttiva IVA risulta ora adatta anche al mutato luogo della tassazione di una prestazione di servizi dal momento che non rileva più se l'organizzazione controversa sia in grado di *rendere* proprie prestazioni di servizi, ma se tale organizzazione sia in grado di *utilizzare* prestazioni di servizi per le proprie esigenze.

43. Nel caso di specie, non occorre in definitiva stabilire se, ai fini di una stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 44, secondo periodo, della direttiva IVA, sia necessario che essa non solo utilizzi le prestazioni di servizi, ma possa anche rendere a sua volta prestazioni imponibili, come hanno suggerito all'udienza sia il direttore dell'amministrazione finanziaria di Danzica sia la Commissione. Se la società cipriota disponesse in Polonia di una stabile organizzazione, infatti, essa fornirebbe anche servizi sotto forma della gestione del portale Internet di aste cui è tenuta, nei confronti della Welmory, in base al contratto di collaborazione. È altresì dubbio, in concreto, se di norma ogni struttura, idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di utilizzare servizi per le esigenze proprie, non abbia quanto meno la *possibilità* di rendere essa stessa prestazioni. Dal punto di vista giuridico si pone inoltre la questione se la posizione sostenuta da entrambe le parti del procedimento sia compatibile con l'articolo 43, punto 2, della direttiva IVA, in base al quale l'articolo 44, secondo periodo, trova applicazione in determinati casi anche quando il destinatario di una prestazione di servizi non sia soggetto passivo.

44. In conclusione, per esigenze di certezza del diritto, occorre riferire il primato riconosciuto dalla Corte, con consolidata giurisprudenza, alla sede dell'attività economica(21) anche all'applicazione dell'articolo 44 della direttiva IVA. Giova, infatti, all'esigenza di certezza del diritto collegare, nel dubbio, il luogo della prestazione dei servizi alla sede del destinatario dei servizi la quale rappresenta di norma un criterio di più agevole accertamento rispetto alla disponibilità di una stabile organizzazione. Tale priorità è in linea anche con il rapporto, esplicitato nella lettera dell'articolo 44 della direttiva IVA, tra la regola fondamentale contenuta del primo periodo, che rimanda alla sede dell'attività economica, e l'eccezione di cui al secondo periodo, riferita alla stabile organizzazione.

D – *Applicazione alla fattispecie oggetto del procedimento principale*

45. In un caso come quello oggetto del procedimento principale è, quindi, possibile riconoscere l'esistenza di una stabile organizzazione della società cipriota in Polonia solo se tale società ivi dispone di un'organizzazione 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. Nel dubbio, non si deve presumere l'esistenza di una stabile organizzazione cosicché, ai sensi dell'articolo 44, primo periodo, della direttiva occorre considerare come luogo delle prestazioni di servizi la sede della società cipriota.

46. Non è, anzitutto, dubbio che spetti in definitiva al giudice del rinvio compiere tale valutazione sulla base delle circostanze che solo a questi sono pienamente note. Ciò vale, in particolare, ove si consideri che le parti del procedimento non hanno trovato dinanzi alla Corte un accordo su tutte le circostanze di fatto del procedimento principale.

47. Nel compiere il suddetto accertamento, il giudice del rinvio deve tuttavia tener conto, in considerazione delle circostanze particolari del procedimento principale, delle seguenti condizioni.

48. In primis, al fine del riconoscimento di una stabile organizzazione in uno Stato non è necessario che il soggetto passivo ivi disponga di personale, da esso assunto, e di mezzi materiali di sua proprietà.

49. Come già osservato dall'avvocato generale Poiares Maduro, se l'esistenza di una stabile organizzazione potesse essere riconosciuta solo quando il personale impiegato è alle dipendenze del soggetto passivo stesso, si perverrebbe a risultati inaccettabili (22). Potrebbe, inoltre, dar adito ad abusi se un soggetto passivo potesse spostare la tassazione delle prestazioni di servizi da uno Stato membro a un altro semplicemente coprendo le proprie esigenze di personale mediante diversi prestatori. Il riferimento compiuto dalla Corte all'assenza di personale proprio ai fini dell'accertamento di una stabile organizzazione nell'ambito dell'attività di leasing di autoveicoli (23) non può, quindi, essere generalizzato.

50. Atteso che analogo principio vale per i mezzi tecnici, la sussistenza, nel caso di specie di una stabile organizzazione della società cipriota in Polonia non è esclusa per il solo fatto che essa impieghi strumentazione tecnica della Welmory e non si avvalga di personale da essa assunto.

51. Ciò non significa che la Welmory funga contemporaneamente da prestatore e – in forma di una stabile organizzazione della società cipriota – anche da destinatario della prestazione, come teme, in particolare, la stessa Welmory. Benché una stabile organizzazione non richieda necessariamente personale e strumentazione tecnica propri, il soggetto passivo deve tuttavia – in ragione del requisito del sufficiente grado di permanenza dell'organizzazione – disporre con modalità equivalenti dei mezzi umani e tecnici. Sono pertanto necessari in particolare contratti di servizi o d'affitto aventi ad oggetto il personale e i mezzi tecnici che garantiscano al soggetto passivo di poter disporre di essi come se fossero propri e che non possano, quindi, neppure essere risolti in un breve lasso di tempo.

52. In altre parole, occorre sottolineare che è vero che un soggetto passivo non può *in quanto tale* costituire una stabile organizzazione di un altro soggetto passivo. Ciò non esclude, tuttavia, che un soggetto passivo possa disporre in modo stretto e stabile del personale e della strumentazione di un altro soggetto passivo che può contemporaneamente essere, da un diverso punto di vista, anche un prestatore di servizi nei confronti della stabile organizzazione così costituita.

53. In presenza di sostanziale identità tra i mezzi umani e tecnici del prestatore e dell'organizzazione del destinatario di una prestazione di servizi, può tuttavia porsi la questione se

si tratti di una prestazione di servizi resa nei confronti di un *altro* soggetto passivo.

54. In secondo luogo, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord ha correttamente osservato che è anche decisivo *dove* la società cipriota sviluppi l'attività e utilizzi i servizi della Welmory. L'organizzazione, infatti, per essere «stabile» ai sensi dell'articolo 44, secondo periodo, della direttiva IVA, deve poter utilizzare i servizi che le sono forniti per esigenze proprie.

55. A tal fine, il giudice del rinvio dovrà verificare quale attività autonoma svolga eventualmente la società cipriota con il corredo umano e tecnico a sua disposizione in Polonia e se le prestazioni di servizi della Welmory siano impiegate sulla base del contratto di collaborazione di cui trattasi ai fini della suddetta attività.

56. Occorre, quindi, rispondere alla questione pregiudiziale nel senso che una stabile organizzazione a norma dell'articolo 44, secondo periodo, della direttiva IVA presuppone un'organizzazione 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 forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione. A tal fine, non sono necessari mezzi umani e tecnici propri nella misura in cui l'organizzazione disponga dei mezzi di terzi come se fossero propri.

E – Sulla vendita dei diritti alla presentazione di offerte e sulla base imponibile della vendita dei prodotti

57. Talune parti del procedimento hanno sostenuto che il reale problema del procedimento principale non consisterebbe nella questione se le prestazioni di servizi della Welmory siano state rese a favore di una stabile organizzazione della società cipriota nel territorio nazionale, quanto, piuttosto, se la vendita dei diritti alla presentazione di offerte da parte della società cipriota a coloro che formulano offerte per la merce proposta dalla Welmory debba essere tassata a Cipro o in Polonia. Dal punto di vista economico, infatti, dalla vendita della merce in Polonia traggono guadagno sia la Welmory che la società cipriota.

58. Non voglio, anzitutto, entrare nel merito se il luogo della vendita dei diritti alla presentazione di offerte da parte della società cipriota debba essere individuato ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA o se invece non trovino piuttosto applicazione al riguardo le disposizioni in materia di determinazione del luogo per la cessione di beni ai sensi degli articoli 31 e seguenti della direttiva IVA. Non sembra, infatti, escluso che l'acquisizione del diritto alla prestazione di offerte per l'acquisto di un bene debba invece essere considerato, ai sensi della definizione di cessione di beni di cui all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, parte del «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Ciò si potrebbe ammettere in ogni caso per i diritti alla presentazione di offerte acquisiti dalla persona che alla fine si sia aggiudicata il bene all'asta. Tale questione riguarda, tuttavia, la tassazione della società cipriota, aspetto questo che non è oggetto del procedimento principale.

59. In relazione alla tassazione della Welmory, controversa nel procedimento principale, si pone tuttavia un'altra questione.

60. La Repubblica di Polonia ha correttamente osservato che è possibile che la base imponibile dei prodotti venduti dalla Welmory nell'ambito delle aste non sia stata correttamente stabilita nel corso del procedimento principale. La suddetta base imponibile potrebbe infatti comporsi, ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, di due parti: i pagamenti degli acquirenti e i compensi che la società cipriota eroga alla Welmory affinché quest'ultima venda i prodotti attraverso la pagina Internet.

61. Ciò comporterebbe che nel caso di specie, almeno in parte, non dovrebbe essere tassata

nessuna prestazione di servizi della Welmory alla società cipriota, ma la cessione di beni ai clienti della Welmory con una base imponibile però superiore. Per tali cessioni il luogo non è definito in base all'articolo 44 ma agli articoli 31 e seguenti della direttiva IVA.

62. A norma dell'articolo 73, nella base imponibile dell'IVA rientra «tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato (...) al fornitore (...) per tali operazioni da parte dell'acquirente (...) o di un terzo (...)». Posto che in base ad essa nella base imponibile può rientrare anche il pagamento proveniente da una persona che non è il destinatario della prestazione (24), i compensi percepiti dalla Welmory nell'ambito del contratto di collaborazione dalla società cipriota per le prestazioni di vendita dei prodotti potrebbero costituire la controprestazione di un terzo per la vendita.

63. Ciò varrebbe, secondo consolidata giurisprudenza, nel caso in cui sussistesse un nesso diretto tra la cessione della merce da parte della Welmory ai suoi clienti e i pagamenti percepiti dalla società cipriota (25). Ciò andrebbe in ogni caso riconosciuto se l'entità del pagamento dipendesse dal numero di prodotti venduti o dall'entità del fatturato con essi conseguito.

64. Ove risultasse accertato un nesso diretto tra la vendita dei prodotti e i compensi versati dalla società cipriota alla Welmory in ragione del contratto di collaborazione, allora tali compensi non dovrebbero essere considerati come una controprestazione per i servizi resi dalla Welmory alla società cipriota ma come controprestazione della cessione agli acquirenti dei prodotti offerti nelle aste. Spetta, se del caso, al giudice del rinvio chiarire, nell'ambito del procedimento principale, se sia così.

V – Conclusione

65. Suggestisco quindi di rispondere alla domanda pregiudiziale del Naczelny Sąd Administracyjny nei seguenti termini:

Una stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 44, secondo periodo, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto nel testo di cui alla direttiva 2008/8/CE, presuppone un'organizzazione 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 fornitile per le esigenze proprie di detta organizzazione. A tal fine, non sono necessari mezzi umani e tecnici propri nella misura in cui l'organizzazione disponga di mezzi di terzi come se fossero propri.

1 – Lingua originale: il tedesco.

2 – V., sul luogo delle prestazioni di servizi, sentenze Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); Faaborg?Gelting Linien (C?231/94, EU:C:1996:184); ARO Lease (C?190/95, EU:C:1997:374); Lease Plan (C?390/96, EU:C:1998:206), e Cookies World (C?155/01, EU:C:2003:449).

3 – Direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU L 44, pag. 11).

4 – GU L 347, pag. 1.

- 5 – V., a tal proposito, le mie conclusioni nella causa RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C?155/12, EU:C:2013:57, paragrafo 30, e la giurisprudenza ivi citata sull'articolo 9 della sesta direttiva); v., in particolare sulla genesi dell'articolo 44 della direttiva IVA, la proposta modificata della Commissione del 20 luglio 2005 per una direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, [COM(2005) 334 def., pagg. 5 e 6].
- 6 – V. conclusioni Design Concept (C?438/01, EU:C:2002:767, paragrafi 29 e 30) sull'articolo 9 della sesta direttiva.
- 7 – V., in questo senso, sentenze Hamann (51/88, EU:C:1989:132, punto 18) e Commissione/Francia (C?429/97, EU:C:2001:54, punto 49).
- 8 – V. in questo senso la proposta della Commissione del 23 dicembre 2003 per una direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, [COM(2003) 822 def., sub 4.3].
- 9 – GU L 145, pag. 1.
- 10 – Sentenze Berkholz (EU:C:1985:299, punto 17); Faaborg?Gelting Linien (EU:C:1996:184, punto 16); ARO Lease (EU:C:1997:374, punto 15), e Lease Plan (EU:C:1998:206, punto 24).
- 11 – Sentenze ARO Lease (EU:C:1997:374, punto 16) e Lease Plan (EU:C:1998:206, punto 26); v. anche sentenza E.ON Global Commodities (già E.On Energy Trading) (C?323/12, EU:C:2014:53, punto 46) sull'articolo 1 dell'ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, 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), e sentenza Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397, punto 54) sull'articolo 1, punto 1, della tredicesima direttiva 86/560/CEE del Consiglio, del 17 novembre 1986, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (GU L 326, pag. 40).
- 12 – V. sentenze ARO Lease (EU:C:1997:374, punto 15), e Lease Plan (EU:C:1998:206, punto 26).
- 13 – Sentenza DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, punto 26).
- 14 – Sentenza DFDS (EU:C:1997:77, dispositivo).
- 15 – Sentenza DFDS (EU:C:1997:77, punto 17).
- 16 – V. sentenza Daimler (C?318/11 e C?319/11, EU:C:2012:666, punti da 47 a 49).
- 17 – GU L 77, pag. 1.
- 18 – Orientamento della seduta 88 del comitato IVA del 13-14 luglio 2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634, pag. 2, consultabile sulla pagina Internet della Commissione (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee).

- 19 – V., sul significato degli orientamenti del comitato IVA pubblicati ai fini dell'interpretazione della direttiva IVA, le mie conclusioni nella causa RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (EU:C:2013:57, paragrafi da 47 a 50).
- 20 – V. supra, paragrafi 20 e segg.
- 21 – V. supra, paragrafo 32.
- 22 – Conclusioni RAL (Channel Islands) e a. (C?452/03, EU:C:2005:65, paragrafo 52).
- 23 – V. supra, paragrafo 34.
- 24 – V. sentenza Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, punto 34).
- 25 – V., ex multis, sentenze Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, punti 11 e 12); First Choice Holidays (C?149/01, EU:C:2003:358, punto 30), e Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758, punto 33).