

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 14 novembre 2019(1)

Causa C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

contro

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wroc?awiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Normativa tributaria – Imposta sul valore aggiunto – Prestazioni di servizi – Luogo delle prestazioni di servizi – Nozione di stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA 2006/112/CE – Società controllata (avente sede in uno Stato membro) di una società madre avente sede in uno Stato terzo»

I. Introduzione

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale, la Corte di giustizia è investita della questione attinente alla determinazione del luogo delle prestazioni di servizi ai sensi della normativa IVA. Tale luogo determina lo Stato titolare del potere impositivo.

2. Il contesto della domanda di pronuncia pregiudiziale è la circostanza che una società coreana ha incaricato un'impresa polacca della prestazione di servizi di assemblaggio. Dal momento che tale contratto è stato eseguito tramite la controllata polacca della società madre coreana, è controverso se la prestazione sia stata fornita alla committente coreana, o alla controllata polacca in qualità di stabile organizzazione della committente. In quest'ultimo caso, il luogo delle prestazioni sarebbe in Polonia e sarebbe esigibile l'IVA polacca, che il prestatore avrebbe dovuto raccogliere e versare. Ciò non è avvenuto.

3. Va rilevato che la fattispecie riguarda «solo» la corretta tassazione ai fini dell'IVA e non l'ammontare del gettito fiscale (polacco). Se i servizi fossero stati forniti ad una stabile organizzazione in Polonia, è pacifico che la committente coreana avrebbe avuto diritto alla detrazione dell'IVA relativa. I beni prodotti sono infatti stati venduti con obbligo d'imposta dalla Polonia sul mercato europeo. In ogni caso, l'IVA non comporterebbe né un onere a carico della committente, né un aumento del gettito fiscale polacco.

4. Nondimeno, la questione è rilevante dal momento che l'IVA è, o non è, dovuta dal prestatore in Polonia, a seconda che una controllata possa essere considerata o meno come stabile organizzazione di una società madre. Per il prestatore tale questione può diventare fondamentale qualora non sia in grado di raccogliere l'IVA dalla sua controparte in un momento successivo.

5. In effetti, la Corte ha già avuto modo di dichiarare in passato a più riprese in quali casi sussista una stabile organizzazione ai sensi della normativa in materia di IVA. Tuttavia, non è stato possibile considerare in modo univoco una controllata come stabile organizzazione della società madre. Nella decisione nella causa DFDS(2), la Corte di giustizia è stata in un primo tempo incline a considerare una controllata come una stabile organizzazione. Nella decisione nella causa Daimler(3), tuttavia, ha preso nuovamente le distanze da tale tesi. Nella causa Welmory (4) è riuscita, da ultimo, ad astenersi dal fornire una risposta. La Corte deve ora dirimere la questione in via definitiva.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

6. La normativa dell'Unione rilevante nella specie è costituita dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (5) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

7. L'articolo 44 della direttiva IVA (6) 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 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 dell'indirizzo permanente o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

8. Con riferimento all'interpretazione dell'articolo 44, seconda frase, della direttiva IVA, l'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: il «regolamento di esecuzione»), dispone quanto segue:(7)

«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».

9. L'articolo 21 del regolamento di esecuzione contiene i seguenti chiarimenti in relazione all'imposizione nella sede o nel luogo della stabile organizzazione del soggetto passivo:

«Quando una prestazione di servizi a favore di un soggetto passivo o di ente non soggetto passivo assimilata a soggetto passivo rientra nel campo di applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE e il soggetto passivo è stabilito in più di un paese, tale prestazione è imponibile nel paese in cui tale soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica.

Tuttavia, qualora la prestazione di servizi sia fornita a una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui il destinatario ha fissato la sede della propria attività economica, essa è imponibile nel luogo della stabile organizzazione che riceve detto servizio e lo utilizza per le proprie esigenze. (...)».

10. L'articolo 22, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione descrive gli obblighi del prestatore di servizi in sede di identificazione del luogo delle prestazioni:

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

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

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

B. Diritto polacco

11. L'articolo 44 della direttiva IVA è stato recepito in Polonia dall'articolo 28b, paragrafi 1 e 2, della legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi (Ustawa o podatku od towarów i usług), secondo il quale, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione di un soggetto passivo d'imposta situata in un luogo diverso da quello della sede o del domicilio, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo della stabile organizzazione.

12. L'articolo 13, paragrafo 3, della legge del 2 luglio 2004 sul libero esercizio dell'attività economica (Ustawa o swobodzie dzia?alno?ci gospodarczej) prevede che i soggetti esteri distinti da quelli menzionati ai paragrafi da 1 a 2a dispongano di un diritto di stabilimento esclusivamente nella forma di società in accomandita semplice, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata e per azioni, fatte salve contrarie disposizioni di accordi internazionali.

13. Una tale disposizione divergente non emerge dall'Accordo di libero scambio tra l'Unione europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica di Corea, dall'altra (8), con cui la Repubblica di Polonia ha concesso l'accesso al mercato a società coreane unicamente attraverso la costituzione di una società controllata in forme societarie indicate specificamente (9).

III. Controversia principale

14. In data 27 ottobre 2010 la Dong Yang Electronics sp. z o.o.o. (in prosieguo: la «Dong Yang»), ricorrente nella causa principale, con sede in Polonia, ha concluso con la LG Display Co. Ltd. (Corea) (in prosieguo: la «LG Korea»), con sede nella Repubblica di Corea, un contratto per la prestazione di servizi di assemblaggio di carte di circuiti stampati a partire da determinati materiali (elementi portanti, componenti) di proprietà della LG Korea.

15. Tali materiali erano forniti alla Dong Yang dalla LG Display Polska sp. z o.o. (in prosieguo: la «LG Polen Produktion»), una società collegata della LG Korea. Dopo l'assemblaggio, la LG Polen Produktion forniva alla Dong Yang anche le carte di circuiti stampati trasformate. Mentre la Dong Yang concordava con la LG Korea la quantità totale di materiali necessaria, le informazioni riguardanti le quantità giornaliere necessarie venivano fornite alla Dong Yang dalla LG Polen Produktion.

16. Le circostanze rilevanti all'interno del «gruppo LG», delle quali la Dong Yang non era a conoscenza, sono le seguenti:

17. La LG Polen Produktion assemblava moduli finiti TFT-LCD partendo da componenti di proprietà della LG Korea, sulla base di obblighi contrattuali con la stessa. La LG Polen Produktion forniva ulteriori servizi alla LG Korea consistenti nello stoccaggio e nella logistica dei prodotti finiti, anch'essi di proprietà della LG Korea. I prodotti finiti venivano rivenduti dalla LG Korea ad un'altra società in Polonia (in prosieguo: la «LG Polen Vertrieb»), collegata mediante partecipazione al capitale, che a sua volta li rivendeva sul mercato europeo.

18. La LG Korea, che era registrata in Polonia ai fini dell'IVA ed era dotata di un rappresentante fiscale, aveva garantito alla Dong Yang di non disporre di una stabile organizzazione, di non avvalersi di dipendenti e di non possedere immobili o attrezzature tecniche sul territorio polacco.

19. Pertanto, nel 2012 la Dong Yang ha fatturato alla LG Korea i suoi servizi di assemblaggio come non soggetti all'IVA, con la menzione «base d'imposizione articolo 28b, paragrafo 2, della legge sull'IVA». Il destinatario dei servizi indicato sulle fatture risultava essere la LG Korea, che le ha di fatto pagate.

20. La competente amministrazione finanziaria polacca, tuttavia, ha accertato l'IVA a carico della Dong Yang per i servizi in questione riguardo al 2012. L'imposta sarebbe sorta in Polonia con l'aliquota di base, poiché la Dong Yang non avrebbe in realtà fornito i propri servizi presso la sede della LG Korea in Corea, ma presso la stabile organizzazione di quest'ultima in Polonia, la LG Polen Produktion.

21. Sulla base dei rapporti contrattuali tra la LG Korea e la LG Polen Produktion, le autorità tributarie hanno considerato che la LG Korea aveva creato in Polonia una stabile organizzazione «utilizzando il potenziale economico» della LG Polen Produktion grazie al modello di impresa configurato mediante contratto. Anziché basarsi sulle dichiarazioni della LG Korea, la Dong Yang avrebbe dovuto esaminare, ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione, l'utilizzazione dei servizi da essa forniti. Un tale esame le avrebbe permesso di constatare che il reale destinatario dei servizi da essa forniti era la LG Polen Produktion.

22. Con il suo ricorso, la Dong Yang chiede l'annullamento dell'avviso di accertamento fiscale. Non risulterebbero soddisfatti i presupposti per la sussistenza di una stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA e dell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione.

IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte di giustizia

23. Con ordinanza del 6 giugno 2018, il Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia) ha sottoposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 del TFUE:

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

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

24. Nel procedimento dinanzi alla Corte di giustizia, la Dong Yang, l'amministrazione finanziaria polacca, la Repubblica di Polonia, il Regno Unito e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte e hanno partecipato all'udienza del 5 settembre 2019.

V. Analisi giuridica

A. Interpretazione delle questioni pregiudiziali

25. In primo luogo, è necessario chiarire le questioni sollevate dal giudice del rinvio.

26. La prima questione verte espressamente solo in merito a se la mera circostanza che una società madre di un paese terzo abbia una controllata polacca (nella fattispecie, la LG Polen Produktion) implichi che essa, la società madre coreana, ha una stabile organizzazione in Polonia ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA.

27. Dall'ordinanza di rinvio risulta tuttavia che, nel caso di risposta negativa alla questione, il giudice del rinvio desidera anche sapere quali altri criteri sarebbero pertinenti per stabilire se una controllata (la LG Polen Produktion) costituisca una stabile organizzazione della società madre (la LG Korea). L'obbligo di esaminare i rapporti contrattuali di cui alla seconda questione sussisterebbe solo nel caso in cui gli stessi fossero rilevanti per determinare l'esistenza di una stabile organizzazione. Inoltre, all'inizio della motivazione delle questioni pregiudiziali, il giudice del rinvio dichiara espressamente di voler conoscere la corretta interpretazione dell'articolo 44 della direttiva IVA, al fine di stabilire il luogo della prestazione di servizi da parte della Dong Yang alla LG Korea.

28. In sostanza, con le sue due questioni pregiudiziali, il giudice del rinvio mira quindi a sapere, da una parte, se una società controllata costituisca già, in quanto tale, una stabile organizzazione della società madre (v., sul punto, infra B), dall'altra, nel caso di risposta negativa alla prima questione, se sussistano altri criteri in presenza dei quali una controllata debba essere considerata una stabile organizzazione della società madre (v., sul punto, infra C). Se tali criteri sussistono, il giudice del rinvio solleva, inoltre, la questione relativa a quali elementi il prestatore di servizi deve esaminare per stabilire se una controllata della società madre costituisca una siffatta stabile organizzazione (v., sul punto, infra D).

B. Se una società controllata possa essere considerata come stabile organizzazione della società madre

29. Dal tenore della direttiva IVA si evince già che una controllata dipendente ma autonoma dal punto di vista giuridico non può essere considerata allo stesso tempo come stabile organizzazione della società madre. L'articolo 44 della direttiva IVA si riferisce a *un* soggetto passivo che ha fissato la sede della propria attività economica in un luogo ed ha una stabile organizzazione in un altro. Una società madre e una controllata, tuttavia, non configurano un soggetto passivo, bensì due.

30. L'articolo 11 della direttiva IVA consente agli Stati membri, in determinate circostanze, di «considerare come un unico soggetto passivo» (cosiddetto «gruppo IVA») diversi soggetti passivi che siano strettamente vincolati. Tuttavia, questa possibilità è limitata al territorio dello Stato membro interessato («persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro»). Poiché è pacifico che la LG Korea ha sede in Corea del Sud, un gruppo IVA con la sua società controllata in Polonia è escluso a priori.

31. Nemmeno gli ulteriori criteri sostanziali di cui all'articolo 44 della direttiva IVA, specificati più dettagliatamente nell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione, consentono di concludere che il mero legame societario con un altro soggetto passivo può fondare una stabile organizzazione della società madre.

32. L'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione menziona, in questo contesto, criteri quali un grado sufficiente di permanenza e una struttura atta a consentirle di ricevere e di utilizzare servizi. Si tratta di criteri che non sono connessi al diritto societario e, pertanto, possono essere riferiti solo alla stabile organizzazione di *un* soggetto passivo stabilito in un altro luogo.

33. L'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione risponde, pertanto, solo alla domanda se l'infrastruttura esistente di un soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la propria sede sia sufficiente di per sé per costituire una stabile organizzazione. L'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione, contrariamente a quanto ritiene la Repubblica di Polonia, non ha rilevanza ai fini della questione di cui trattasi, ossia se l'infrastruttura di un *altro* soggetto passivo (quindi la sede dello stesso) possa anche costituire una stabile organizzazione di un soggetto passivo *da esso distinto*.

34. Pertanto, nel concordare con la Commissione, la prima questione può essere risolta in chiaro senso negativo: il semplice fatto che una società di un paese terzo abbia una controllata in uno Stato membro non significa che tale controllata costituisce una stabile organizzazione, ai sensi dell'articolo 44, seconda frase, della direttiva IVA, in tale Stato membro.

C. Esistono criteri in forza dei quali una controllata possa costituire una stabile organizzazione della società madre ?

35. Occorre tuttavia chiarire se esistano criteri in base ai quali, in via eccezionale, anche una controllata è integrata nella struttura del gruppo in modo tale da essere considerata non solo come soggetto passivo distinto, ma anche come stabile organizzazione della società madre ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA.

36. Al riguardo sussistono dubbi fondamentali (v., sul punto, infra 1) per cui, in caso di accertamento di una pratica abusiva, è possibile una valutazione diversa (v., sul punto, infra 2). Nemmeno la decisione della Corte di giustizia nella causa DFDS (10) osta a tale conclusione (v., sul punto, infra 3).

1. **Obiezioni di principio**

37. Obiezioni di principio ostano a che la sede di una controllata sia considerata come una stabile organizzazione della società madre. La «figura giuridica» della stabile organizzazione consiste nell'attribuire ad un soggetto passivo un determinato «comportamento» di una sede. Se, tuttavia, la sede è giuridicamente autonoma ed è quindi anche un soggetto passivo distinto, molti elementi conducono a escludere, in via generale, l'attribuzione ad un'altra entità giuridica.

38. Come già menzionato (cfr. paragrafo 29), anche la formulazione dell'articolo 44 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione, osta all'ipotesi che l'infrastruttura di un altro soggetto passivo (quindi la sede dello stesso) possa essere considerata anche come la stabile organizzazione di un diverso soggetto passivo. Di conseguenza, viene anche sostenuto che una persona giuridica autonoma, ad esempio una controllata, «non può essere contemporaneamente la stabile organizzazione di un'altra persona giuridica»(11).

39. Ciò risulterebbe, inoltre, in conflitto con le disposizioni sull'inversione contabile (articolo 196 della direttiva IVA) e con un cosiddetto gruppo IVA (articolo 11 della direttiva IVA).

40. Ciò emerge con evidenza nel caso di una società controllata nazionale che, ad esempio, stipuli contratti che producono effetti civili con una società estera, i quali sono adempiuti e tassati nella sede della società controllata. Infatti, se la controllata fosse considerata come una stabile organizzazione della società madre, ai sensi dell'articolo 196 della direttiva IVA, l'IVA non sarebbe dovuta dalla controllata nel territorio nazionale, bensì dalla società madre. Lo stesso varrebbe anche nel caso di una società madre avente sede in un paese terzo, come nella fattispecie.

41. Il trasferimento dell'obbligo fiscale al destinatario della prestazione ai sensi dell'articolo 196 della direttiva IVA, tuttavia, mira anche a semplificare la riscossione dell'imposta da parte dello Stato in cui è stabilito il destinatario della prestazione. Non sarebbe questo il caso della società madre nella fattispecie. Inoltre, poiché quest'ultima non deve necessariamente essere a conoscenza di tutte le operazioni poste in essere da una persona giuridica distinta, anche se si tratta di una società controllata, questo risultato suscita perplessità. La società madre sarebbe debitrice dell'IVA, contro la sua volontà, per operazioni di cui non è a conoscenza e per le quali non ha ricevuto alcun corrispettivo. Ciò sarebbe difficilmente compatibile con la funzione di collettore di imposte per conto dello Stato svolta dal soggetto passivo (12).

42. Inoltre, tale effetto di trasferimento dell'obbligo fiscale a una società «strettamente vincolata» è previsto solo dall'articolo 11 della direttiva IVA. In tal senso, sarebbe inoltre elusa la valutazione effettuata espressamente all'articolo 11 della direttiva IVA, che consente il raggruppamento per validi motivi di più persone giuridicamente autonome (13) all'interno di un solo Stato membro, vale a dire non con società stabilite in altri Stati membri o in paesi terzi.

43. Già nelle mie conclusioni nella causa Welmory(14), ho sottolineato l'importanza fondamentale della certezza del diritto, per quanto attiene al prestatore, nel determinare i propri obblighi fiscali e ho concluso che una persona giuridica autonoma non può essere contemporaneamente la stabile organizzazione di un'altra persona giuridica. Questo aspetto della certezza del diritto è sottolineato anche dalla Corte di giustizia nella sua sentenza in tale causa(15). Lo stesso vale con riferimento alla certezza del diritto per quanto attiene al destinatario del servizio, che deve sapere l'IVA sia dovuta dallo stesso, oppure dalla sua società controllata o dalla società madre (cfr. articolo 196 della direttiva IVA).

44. Rimando inoltre alla motivazione del progetto di regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, secondo cui «è importante che il prestatore possa stabilire con precisione non solo dove è situato il destinatario, ma anche il suo status»(16). Tuttavia, ciò è possibile solo se può escludere la possibilità che la sede di una controllata possa essere considerata anche la stabile organizzazione di un altro soggetto passivo. Lo status giuridico di società autonoma, nella fattispecie una società a responsabilità limitata (sp.z.o.o.), è relativamente facile da determinare.

45. Inoltre, dall'esterno, in questo caso attraverso la Dong Yang, non è sempre del tutto chiaro chi controlli una filiale. Nella fattispecie, come indicano le dichiarazioni della Dong Yang Produktion nelle sue osservazioni e in udienza, la LG Polen è chiaramente controllata al 20% anche da una terza società. Se a questo 20% fosse associata una minoranza di blocco, ad esempio, si potrebbe difficilmente parlare di una società controllata.

46. In conclusione, una controllata indipendente non può quindi essere considerata come una stabile organizzazione della società madre.

2. *Esiste un'eccezione al divieto di pratiche abusive*

47. La situazione potrebbe, tutt'al più, essere diversa se i rapporti contrattuali scelti (nella fattispecie quelli esistenti tra la LG Korea e la Dong Yang) costituissero una pratica abusiva.

48. Il principio del divieto di pratiche abusive, come applicato all'IVA nella giurisprudenza derivante dalla sentenza Halifax(17), è un principio generale del diritto dell'Unione(18).

49. Pertanto, questo principio potrebbe essere applicabile anche nella presente fattispecie. Nel caso in esame, tuttavia, al pari di quanto sostenuto dalla Commissione, si può escludere in modo piuttosto chiaro l'esistenza di una pratica abusiva da parte della LG Korea per il fatto che l'incarico è stato conferito direttamente dalla Dong Yang (anziché, ad esempio, dalla LG Polen Produktion),.

50. Da un lato, la Dong Yang non ha solo fornito formalmente i servizi alla LG Korea, ma li ha forniti di fatto alla LG Polen Produktion. Anche prendendo in considerazione la realtà economica (cosiddetto approccio economico), che costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (19), nella fattispecie non si può giungere alla conclusione contraria.

51. La LG Polen Produktion non era controparte contrattuale della Dong Yang, né proprietaria dei prodotti trasformati, né li ha rivenduti essa stessa. I prodotti finiti erano, piuttosto, venduti dalla LG Korea alla LG Polen Vertrieb. A tale riguardo, in linea con la posizione del Regno Unito espressa in udienza, non si può affermare che la LG Polen Produktion si sia avvalsa dei servizi della Dong Yang. Sia la Dong Yang sia la LG Polen hanno collaborato in qualità di «fornitori» in un processo di produzione basato sulla divisione del lavoro, così operando a favore della LG Korea. Quest'ultima si è avvalsa dei servizi delle due società attraverso la vendita dei prodotti finiti alla LG Polen Vertrieb.

52. D'altro canto, anche supponendo che la Dong Yang avesse effettivamente fornito i servizi alla LG Polen Produktion, ciò non avrebbe inciso sull'importo del gettito fiscale polacco, né sull'importo dell'onere dell'IVA gravante sulla LG Polen Produktion. In questo caso, la LG Polen Produktion avrebbe diritto alla detrazione dell'imposta al momento dell'emissione della fattura (20).

53. Anche ammettendo che la LG Korea disponga di una stabile organizzazione in Polonia tramite la sua controllata LG Polen Produktion, la situazione non cambierebbe. In tal caso, la LG Korea avrebbe diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte in Polonia e, di conseguenza, non avrebbe un onere dell'IVA polacco. Da entrambi i punti di vista, né la Repubblica di Polonia, né l'amministrazione tributaria sono state in grado di dimostrare quale onere dell'IVA sarebbe stato abusivamente eluso.

54. La Repubblica di Polonia sostiene in particolare che il valore aggiunto sarebbe stato creato in Polonia e che, pertanto, dovrebbe essere del pari imponibile in Polonia. Nel caso di specie è irrilevante sapere se tale affermazione è corretta (nel caso della produzione di beni e della successiva cessione intracomunitaria esente da imposta ai sensi dell'articolo 138 della direttiva IVA, ad esempio, l'affermazione non è corretta, poiché in questo caso si applica il principio del paese di destinazione, per cui il valore aggiunto è creato in un paese e viene tassato nell'altro).

55. Questo perché, nei limiti in cui i servizi della Dong Yang sono stati integrati in prodotti venduti in Polonia, conseguentemente i servizi della stessa sono del pari assoggettati all'imposta nel luogo di consumo dei prodotti (cioè in Polonia). L'importo corrisposto dalla LG Korea alla Dong Yang al netto dell'IVA polacca è incluso nel prezzo del prodotto finale (in questo caso i monitor TFT) ed è quindi soggetto all'IVA polacca quando il prodotto finale è venduto in Polonia. Ciò significa che la Polonia otterrà il gettito fiscale derivante dal valore aggiunto che la Dong Yang ha creato per la LG Korea in Polonia, al momento della fornitura dei monitor TFT in Polonia. Il fatto che in precedenza il luogo di prestazione dei servizi di Dong Yang ai fini dell'IVA fosse in Corea è una decisione del legislatore dell'Unione, che situa il luogo di prestazione di servizi forniti a un'altra impresa presso la sede di quest'ultima.

56. Tuttavia, come giustamente sottolineato dalla Commissione, questa decisione del legislatore dell'Unione nel caso specifico non ha alcuna rilevanza ai fini del gettito fiscale in Polonia. A tale riguardo, nel caso di prestazioni di servizi integrate in prodotti fisici non sussiste alcun rischio particolare di abuso ai fini della normativa sull'IVA. Questo rende superflua anche la questione se la Dong Yang avrebbe dovuto riconoscere in qualche modo una pratica abusiva da parte della LG Korea.

57. Si tratta di una differenza decisiva rispetto a situazioni in cui i servizi sono integrati in altri servizi. Tali situazioni sono già state oggetto della giurisprudenza della Corte di giustizia (21). Nella fattispecie è teoricamente concepibile ridurre l'onere dell'IVA mediante costruzioni di diritto civile, come sembra sia stato tentato nella causa DFDS (22), anche se in base alla situazione giuridica precedente.

58. Una pratica abusiva della Dong Yang non può essere riscontrata nemmeno nel fatto che la stessa non ha menzionato né versato l'IVA sudcoreana. Per quanto riguarda l'IVA sudcoreana dovuta, a seconda della situazione giuridica sudcoreana, si può presumere che la LG Korea abbia correttamente informato la propria controparte contrattuale Dong Yang. Come è emerso nel corso dell'udienza, alla Dong Yang era stato assicurato che l'«importazione di tali servizi» non sarebbe stata imponibile in Corea del Sud. Non è escluso che la normativa sudcoreana in materia di IVA, ad esempio, possa prescrivere l'inversione contabile a carico del destinatario dei servizi con sede in Corea del Sud, quando i servizi vengono forniti allo stesso da un'impresa estera. Quantomeno, ciò è quanto previsto dal sistema dell'IVA dell'Unione europea per molte prestazioni di servizi

fornite da società estere a società nazionali (v., ex multis, l'articolo 196 della direttiva IVA).

3. ***Un'eccezione è giustificata dalla decisione nella causa DFDS ?***

59. La decisione della Corte nella causa DFDS potrebbe tuttalpiù ostare a tale conclusione. Essa potrebbe essere interpretata nel senso che consentirebbe ad una società controllata di costituire una stabile organizzazione della società madre, in qualità di semplice ausiliaria di quest'ultima (23).

60. In tale causa, la Corte ha concluso che nel caso in cui un organizzatore di viaggi turistici la cui sede è situata in uno Stato membro fornisca a viaggiatori prestazioni di servizi tramite una società che opera in qualità di agente in un altro Stato membro, tali prestazioni sono soggette all'IVA in quest'ultimo Stato. Il presupposto è che tale società, che agisce come semplice ausiliaria dell'organizzatore, disponga dei mezzi umani e tecnici che caratterizzano un centro di attività stabile (24).

61. Peraltro tale decisione, a cui sostanzialmente si richiama la Polonia, riguardava il settore specifico degli organizzatori di viaggi turistici, che sono comunque soggetti ad un regime speciale dell'IVA (attualmente articoli 306 e seguenti della direttiva IVA). Già per questo motivo, tale pronuncia non è facilmente applicabile ad altre situazioni.

62. In secondo luogo, la risposta della Corte in tale procedimento riguarda una controllata che ha fornito servizi a terzi *in qualità di intermediaria* per la società madre. Non è questo il caso nella fattispecie. La LG Polen Produktion non vende i monitor TFT per conto della LG Korea. Essa non agisce in qualità di semplice ausiliaria.

63. In terzo luogo, la pronuncia nella causa DFDS riguardava il caso inverso del *luogo di prestazione dei servizi* da parte della società madre o della controllata e non il luogo del ricevimento delle prestazioni da parte di terzi. Anche per questo motivo tali affermazioni sono difficilmente applicabili. Il riferimento a un'ausiliaria che agisce per conto della società madre non è applicabile alla fattispecie. La decisione nella causa DFDS era improntata alla questione di chi avesse *fornito* (e non chi avesse ricevuto) i servizi di viaggio secondo un approccio economico.

64. In quarto luogo, come giustamente sottolineato dalla Commissione, la situazione che ha portato alla decisione nella causa DFDS era caratterizzata dalle particolari circostanze del rischio di abuso nella prestazione di servizi e dal fatto che un'esenzione fiscale era applicabile o meno a seconda del luogo di prestazione dei servizi. Come già menzionato supra, in questo caso l'IVA è dovuta, da ultimo, sulla fornitura dei beni (monitor), rispetto alla quale la prestazione dei servizi costituisce solo una fase preliminare. Pertanto, nel caso di specie non sussiste alcun rischio di abuso in tal senso.

65. Infine, la Corte ha già preso le distanze dalla decisione nella causa DFDS e ha precisato che anche una società controllata al 100% costituisce una persona giuridica autonomamente soggetta ad imposta(25). Giova inoltre alla certezza del diritto, come ho già sottolineato al paragrafo 43, per quanto attiene al debitore dell'imposta, il fatto che un soggetto giuridicamente autonomo non possa essere contemporaneamente la stabile organizzazione di un altro soggetto autonomo.

66. In conclusione, la decisione della Corte di giustizia nella causa DFDS non fornisce indicazioni per il caso in questione.

4. ***Conclusione intermedia***

67. Di conseguenza, una società controllata non può essere considerata una stabile organizzazione (ai sensi dell'articolo 44, seconda frase, della direttiva IVA) della società madre. Un approccio diverso sarebbe concepibile se la struttura contrattuale scelta dal destinatario del servizio violasse il divieto di pratiche abusive. L'accertamento di questa circostanza è di competenza del giudice del rinvio. Tuttavia, sulla base dei fatti comunicati alla Corte di giustizia, non vi sono elementi a sostegno di questa tesi nel caso di specie.

D. In subordine: obblighi di verifica del prestatore dei servizi

68. Se, tuttavia, si può presumere un caso di pratica abusiva (nella fattispecie da parte della LG Korea), si pone la questione di quali aspetti debba esaminare il prestatore di servizi (nella fattispecie la Dong Yang) per poter valutare la sussistenza di una pratica abusiva da parte della sua controparte contrattuale. Questo avrebbe come conseguenza che una società indipendente deve essere considerata come la stabile organizzazione di un'altra società indipendente.

69. Le disposizioni degli articoli 21 e 22 del regolamento di esecuzione potrebbero fornire indicazioni al riguardo. Ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 1, di detto regolamento, al fine di identificare la stabile organizzazione cui viene fornito il servizio, il prestatore esamina la natura e l'utilizzazione del servizio fornito.

70. Peraltro, l'articolo 22 del regolamento di esecuzione deve essere letto in combinato disposto con l'articolo 21 del medesimo. Detto articolo 21, tuttavia, fa riferimento ad un soggetto passivo che è stabilito in un paese e dispone di una stabile organizzazione in un altro. Tali disposizioni riguardano quindi l'incertezza circa *il luogo conosciuto in cui un soggetto passivo* fornisce la prestazione (presso una stabile organizzazione o la sede sociale).

71. Nel caso di specie, tuttavia, si tratta di accertare se un secondo soggetto passivo (giuridicamente indipendente nella sua forma esterna) possa essere considerato come stabile organizzazione del primo soggetto passivo. Non è quindi chiaro se esista una stabile organizzazione. Tale fattispecie non è contemplata dalla disciplina di cui al regolamento di esecuzione. Per questo motivo, l'articolo 22, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione non fa nemmeno riferimento ai rapporti di ordine societario tra imprese destinatarie, ma solo al rapporto contrattuale tra il prestatore e il destinatario del servizio. Ad esempio, vengono menzionati il contratto e l'ordinativo, ma non gli estratti del registro delle imprese, o simili. A tale riguardo, gli articoli 21 e seguenti del regolamento di esecuzione non sono pertinenti nella fattispecie.

72. Indipendentemente da quanto sopra indicato, è tuttavia possibile assoggettare un soggetto passivo che agisce solo in qualità di collettore d'imposta per conto dello Stato, come ha costantemente sottolineato la Corte di giustizia nella sua giurisprudenza⁽²⁶⁾, esclusivamente a determinati obblighi, proporzionati, di diligenza⁽²⁷⁾. Ad esempio, qualora sussistano *indizi concreti* in merito a un'evasione fiscale o a un abuso, si può obbligare un soggetto passivo ad assumere determinate informazioni supplementari sul proprio fornitore al fine di sincerarsi della sua affidabilità⁽²⁸⁾. Lo stesso vale [si veda, ex multis, il considerando 20 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011] per la determinazione precisa del luogo di stabilimento del destinatario del servizio.

73. Tuttavia, come ha giustamente sottolineato in questo contesto l'avvocato generale Wahl, anche in presenza di indizi concreti potenzialmente indicanti un caso di evasione o abuso fiscale, l'amministrazione finanziaria non può imporre al soggetto passivo di compiere controlli approfonditi e complessi, trasferendo di fatto su di esso i propri compiti di controllo⁽²⁹⁾.

74. Da ciò consegue che comunque non si può nemmeno pretendere qualcosa di impossibile

dalla Dong Yang. Orbene, a quest'ultima è soggettivamente impossibile esaminare i rapporti contrattuali, ai quali non ha accesso, tra la propria controparte contrattuale e le controllate di quest'ultima (presumibilmente ad essa sconosciute). Un tale obbligo di esame o indagine andrebbe al di là dell'adeguato livello di diligenza che è ragionevole attendersi dalla stessa. Pertanto, tutte le parti partono giustamente dal presupposto che la Dong Yang non fosse tenuta ad esaminare tali contratti.

75. Salvo indicazione contraria, una parte contraente può quindi fare affidamento sull'impegno scritto dell'altra con riferimento al fatto che quest'ultima non dispone di una stabile organizzazione sul territorio nazionale (nella fattispecie in Polonia). Ciò è tanto più vero in quanto il diritto polacco⁽³⁰⁾ rende difficile l'attività delle imprese coreane tramite stabili organizzazioni, per cui non vi è motivo ragionevole di dubitare della dichiarazione della controparte contrattuale.

76. Il fatto che una controllata sia coinvolta nell'esecuzione del contratto non può, in ogni caso, far sorgere ulteriori obblighi di indagine nel caso in esame consistente in una produzione, basata sulla condivisione del lavoro, di un bene di proprietà della controparte contrattuale. Ciò è tanto più vero in quanto una controllata indipendente non costituisce, in linea di principio, una stabile organizzazione della società madre (cfr. supra per maggiori dettagli, paragrafi 37 e seguenti).

77. In conclusione, al soggetto passivo può essere richiesto un adeguato grado di diligenza nel determinare il luogo esatto della prestazione. Questo non comprende, tuttavia, la ricerca e l'esame dei rapporti contrattuali, ad esso non accessibili, tra la sua controparte contrattuale e le controllate di quest'ultima.

VI. Conclusione

78. Propongo pertanto alla Corte di giustizia di rispondere alle domande di pronuncia pregiudiziale sottoposte dal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato, Breslavia, Polonia) nei termini seguenti:

1. Una controllata di una società (di un paese terzo) non è, in linea di principio, la sua stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 44, seconda frase, della direttiva 2006/112/CE e dell'articolo 11, paragrafo 1 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011.
2. Una conclusione diversa sarebbe concepibile se la struttura contrattuale scelta dal destinatario del servizio violasse il divieto di pratiche abusive. L'accertamento di questa circostanza è di competenza del giudice del rinvio.
3. La direttiva 2006/112/CE impone al soggetto passivo un adeguato grado di diligenza nel determinare il luogo esatto della prestazione. Questo non comprende, tuttavia, la ricerca e l'esame dei rapporti contrattuali, ad esso non accessibili, tra la sua controparte contrattuale e le controllate di quest'ultima.

1 Lingua originale: il tedesco.

2 Sentenza del 20 febbraio 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77, punto 26).

3 Sentenza del 25 ottobre 2012 (C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, punti 47 e segg.).

4 Sentenza del 16 ottobre 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 GU 2006, L 347, pag. 1.

6 Nella versione qui applicabile dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2008/8/CE, del 12

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

7 GU 2011, L 77, pag. 1.

8 GU 2011, L 127, pag. 6.

9 Cfr. l'articolo 7.11, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 7.13 e l'allegato 7^A2, GU 2011, L 127, pag. 1201) dell'accordo.

10 Sentenza del 20 febbraio 1997 (C²⁶⁰/95, EU:C:1997:77).

11 In tal senso, espressamente, Stadie, H., *UStG*, 3a ed. 2015, paragrafo 3a, punto 32, in fine.

12 V., ex multis, sentenze dell'8 maggio 2019, A^{PACK} CZ (C¹²⁷/18, EU:C:2019:377, punto 22), del 23 novembre 2017, Di Maura (C²⁴⁶/16, EU:C:2017:887, punto 23), del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C²⁷¹/06, EU:C:2008:105, punto 21), e del 20 ottobre 1993, Balocchi (C¹⁰/92, EU:C:1993:846, punto 25).

V., al riguardo, anche le mie conclusioni nella causa Di Maura (C²⁴⁶/16, EU:C:2017:440, paragrafo 21).

13 V. anche le mie conclusioni nella causa Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, paragrafi 38 e segg.).

14 C-605/12 (EU:C:2014:340, paragrafi 29, 30 e 36).

15 Sentenza del 16 ottobre 2014 Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 55).

16 Proposta di regolamento del Consiglio recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (Rifusione), COM/2009/672 definitivo, del 17.12.2009, pag. 3.

17 Sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C²⁵⁵/02, EU:C:2006:121, punti 67 e segg.).

18 In tal senso, sentenza del 22 novembre 2017, Cussens e a. (C²⁵¹/16, EU:C:2017:881, punto 31), richiamandosi alla sentenza del 15 ottobre 2009, Audiolux e a. (C¹⁰¹/08, EU:C:2009:626, punto 50).

19 In tal senso espressamente sentenze del 22 febbraio 2018, T² (C³⁹⁶/16, EU:C:2018:109, punto 43), del 20 giugno 2013, Newey (C⁶⁵³/11, EU:C:2013:409, punto 42), del 7 ottobre 2010, Loyalty Management UK (C⁵³/09 e C⁵⁵/09, EU:C:2010:590, punto 39), e del 28 giugno 2007, Planzer Luxembourg (C⁷³/06, EU:C:2007:397, punto 43).

In tal senso anche la sentenza del 27 marzo 2019, Mydibel (C²⁰¹/18, EU:C:2019:254, punti 38 e segg., con riferimento alla valutazione del carattere unico di una prestazione).

20 Sulla necessità di una fattura con indicazione separata dell'imposta sul valore aggiunto per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, v., ex multis, sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C⁸/17, EU:C:2018:249, punti 42 e 43), e le mie conclusioni nella causa Biosafe - Indústria de Reciclagens (C⁸/17, EU:C:2017:927, paragrafi 34 e segg.).

21 Cfr., ad esempio, sentenze del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), del 16 ottobre 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), nonché del 20 febbraio 1997 (DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77).

22 Sentenza del 20 febbraio 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

23 Sentenza del 20 febbraio 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punto 26).

24 Cfr. Sentenza del 20 febbraio 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punto 29).

25 Sentenza del 25 ottobre 2012, *Daimler* (C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, punto 48).

26 V., ex multis, sentenze dell'8 maggio 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, punto 22), del 23 novembre 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, punto 23), del 21 febbraio 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21), e del 20 ottobre 1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25).

V., al riguardo, anche le mie conclusioni nella causa *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, paragrafo 21).

27 Cfr. la giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di frode: sentenze del 25 ottobre 2018, *Božićević Ježovnik* (C-528/17, EU:C:2018:868, punto 46, ragionevolmente), del 6 settembre 2012, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 53, ragionevolmente), e del 21 giugno 2012, *Mahagében* (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 59, ragionevolmente).

28 Sentenze del 18 maggio 2017, *Litdana*, C-624/15, EU:C:2017:389, punto 39, del 22 ottobre 2015, *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punto 52, e del 21 giugno 2012, *Mahagében*, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 60.

29 Conclusioni dell'avvocato generale Wahl nelle cause riunite C-374/16 e C-375/16, *Finanzamt Neuss e Butin* (EU:C:2017:515, paragrafo 61). Analogamente, sentenze del 31 gennaio 2013, *LVK*, C-643/11 (EU:C:2013:55, punto 62), e del 21 giugno 2012, *Mahagében e Dávid* (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punti 61 e segg.).

30 Articolo 13, paragrafo 3, della legge polacca sul libero esercizio dell'attività economica (*Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej*) del 2 luglio 2004.