

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

16 ottobre 2014 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 44 – Nozione di “stabile organizzazione” del destinatario di prestazioni di servizi – Luogo di presumibile effettuazione delle prestazioni di servizi a soggetti passivi – Operazioni intracomunitarie»

Nella causa C-605/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), con decisione del 25 ottobre 2012, pervenuta in cancelleria il 24 dicembre 2012, nel procedimento

Welmory sp. z o.o.

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašinas e C. G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 6 marzo 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Welmory sp. z o.o., da M. Gorazda, adwokat;
- per il Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, da T. Tratkiewicz e J. Kaute, in qualità di agenti;
- per il governo polacco, da B. Majczyna e A. Kramarczyk, in qualità di agenti;
- per il governo cipriota, da K. Kleanthous e E. Symeonidou, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, da L. Christie, in qualità di agente, assistito da O. Thomas, barrister;
- per la Commissione europea, da K. Herrmann, L. Lozano Palacios e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 maggio 2014,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 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 proposta nell'ambito di una controversia tra la società Welmory sp. z o.o., con sede in Polonia (in prosieguo: la «società polacca») ed il Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (direttore dell'amministrazione finanziaria di Gdańsk; in prosieguo: il «Dyrektor»), in merito all'individuazione del luogo di assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») di servizi forniti da detta società ad una società con sede della propria attività economica in un altro Stato membro.

Il contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 La direttiva IVA, ai sensi dei suoi articoli 411 e 413, ha abrogato e sostituito, con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2007, la normativa dell'Unione europea in materia di IVA, segnatamente la 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 d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»). L'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva, intitolato «Prestazioni di servizi», così recitava:

«Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore 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 o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

4 Sino al 31 dicembre 2009, l'articolo 43 della direttiva 2006/112, contenuto nel capo terzo del Titolo V della medesima, rubricato «Luogo delle prestazioni di servizi», così disponeva:

«Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

5 La direttiva 2008/8 ha sostituito, con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2010, gli articoli da 43 a 59 contenuti in detto capo della direttiva 2006/112.

6 L'articolo 44 della direttiva IVA 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 del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

7 Il quarto considerando del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del

15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU L 77, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento d'esecuzione»), applicabile a decorrere dal 1° luglio 2011, così recita:

«L'obiettivo del presente regolamento è quello di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'IVA attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva 2006/112/CE, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili (...)».

8 Il successivo considerando 14 così recita:

«Per garantire l'applicazione uniforme delle norme relative al luogo delle operazioni imponibili occorre chiarire alcuni concetti, quali la sede dell'attività economica, la stabile organizzazione, l'indirizzo permanente e la residenza abituale. Tenuto conto della giurisprudenza della Corte di giustizia [dell'Unione europea], il ricorso a criteri quanto più chiari e oggettivi possibile dovrebbe facilitare l'applicazione pratica di tali concetti».

9 L'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento d'esecuzione così dispone:

«Ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 della direttiva [IVA], la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica (...) 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».

Il diritto polacco

10 Nella causa principale è applicabile la legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Ustawa o podatku od towarów i usług), del 1° marzo 2004 (Dz. U. n. 54, posizione 535), nel testo in vigore dal 1° gennaio 2010 al 30 giugno 2011 (in prosieguo: la «legge IVA»).

11 L'articolo 19, paragrafi 1 e 4, della legge IVA così dispone:

«1. L'obbligo fiscale sorge al momento della fornitura dei beni o della prestazione dei servizi, fatti salvi i paragrafi da 2 a 21, e gli articoli 14, paragrafo 6, 20 e 21, paragrafo 1.

(...)

4. Nel caso in cui la cessione dei beni o la prestazione dei servizi debba essere confermata da fattura, l'obbligo fiscale sorge al momento dell'emissione della fattura, e, al più tardi, decorsi i 7 giorni dal giorno di cessione della merce o di effettuazione della prestazione di servizi».

12 Ai sensi dell'articolo 28b, paragrafi 1 e 2, della legge medesima:

«1. Il luogo di prestazione dei servizi, quando questi sono forniti a un soggetto passivo, è il luogo dove il soggetto passivo destinatario dei servizi ha sede o domicilio, fatti salvi i paragrafi da 2 a 4, gli articoli 28e, 28f, paragrafo 1, 28g, paragrafo 1, 28i, 28j e 28n.

2. Nel caso in cui i servizi siano prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui questi ha sede o domicilio, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione».

La controversia principale e la questione pregiudiziale

13 La Welmory LTD, con sede a Nicosia (Cipro; in prosieguo: la «società cipriota»), organizza

vendite all'asta su una piattaforma di vendite on line. A tal fine, vende pacchetti di «bids» (puntate), vale a dire di titoli che danno il diritto di formulare un'offerta per l'acquisto di un bene messo all'asta proponendo un prezzo più elevato dell'ultimo proposto.

14 Dagli atti di causa presentati alla Corte emerge che la società cipriota ha concluso, il 2 aprile 2009, un contratto di cooperazione con la società polacca, a termini del quale la prima si impegnava a fornire alla seconda un servizio di messa a disposizione di un sito internet di vendite all'asta denominato www.za10groszy.pl, comprendente parimenti la fornitura di servizi connessi attinenti, da un lato, alla locazione dei server indispensabili al funzionamento del sito e, dall'altro, alla presentazione dei prodotti messi all'asta. La società polacca si impegnava da parte sua, principalmente, a vendere beni sul sito medesimo.

15 I beni vengono venduti secondo la seguente procedura. Anzitutto, il cliente acquista un certo numero di «bids» presso la società cipriota sul sito di vendite on line. Successivamente, tali «bids» danno al cliente il diritto di partecipare alla vendita dei beni proposti all'asta da parte della società polacca sul sito medesimo e di formulare un'offerta di acquisto per uno di tali beni. A differenza del sistema di aste classico, per poter offrire un prezzo più elevato, il cliente non deve semplicemente impegnarsi a versare una somma di denaro più elevata rispetto all'ultima proposta, bensì, a tal fine, «versare» «bids». Infine, il bene viene aggiudicato al cliente che abbia proposto, per mezzo dei propri «bids», il prezzo di acquisto più elevato.

16 Dagli atti di causa sottoposti alla Corte emerge parimenti che la fonte di guadagno della società polacca è costituita, da un lato, dal prezzo di vendita realizzato nell'ambito delle vendite all'asta on line e, dall'altro, dai corrispettivi percepiti dalla società cipriota, corrispondenti ad una parte dei proventi della vendita dei «bids» di cui i clienti si servono in Polonia per formulare un'offerta di acquisto all'asta.

17 Il 19 aprile 2010, la società cipriota acquisiva il 100% del capitale sociale della società polacca.

18 Nel periodo compreso tra il gennaio e l'aprile del 2010, precedentemente a tale acquisizione, la società polacca emetteva quattro fatture relative a prestazioni di servizi forniti alla società cipriota (pubblicità, servizi, fornitura di informazioni e trattamento di dati).

19 Ritenendo che tali prestazioni di servizi fossero state fornite presso la sede sociale della società cipriota e che, conseguentemente, esse dovessero essere assoggettate ad IVA a Cipro, la società polacca non fatturava IVA, affermando che tale imposta avrebbe dovuto essere versata dal destinatario dei servizi medesimi.

20 Il Dyrektor riteneva tuttavia che si trattasse di prestazioni di servizi fornite ad una stabile organizzazione della società cipriota sul territorio polacco, con conseguente loro assoggettamento all'imposta in Polonia all'aliquota ordinaria del 22%, ai sensi dell'articolo 28b, paragrafo 2, della legge IVA.

21 Avverso la decisione del Dyrektor la società polacca proponeva ricorso di annullamento dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (tribunale amministrativo della voivodie di Gdańsk), sostenendo che un operatore indipendente esercente attività autonoma, avente lo status di soggetto passivo all'IVA, non può costituire una stabile organizzazione di un altro soggetto passivo.

22 Il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku respingeva il ricorso in considerazione, segnatamente, della specificità dei servizi forniti dalla società cipriota sul territorio polacco, rilevando che detta società non necessitava, per poter essere considerata titolare di una stabile

organizzazione sul territorio polacco, del possesso di risorse materiali e umane permanenti, nel senso classico del termine, né di utilizzare direttamente edifici situati sul territorio medesimo, né di ivi utilizzare personale.

23 Il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku riteneva che le attività delle due società costituissero un tutt'uno indissociabile dal punto di vista economico, ove l'obiettivo sotteso alle loro attività complessive viene conseguito in Polonia solamente grazie alla cooperazione tra le società stesse.

24 A sostegno della propria decisione il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku rilevava che la società cipriota utilizzava sul territorio polacco gli strumenti tecnici ed umani della società polacca, ragion per cui quest'ultima doveva essere considerata quale stabile organizzazione della società cipriota in Polonia. Conseguentemente, riteneva che le prestazioni di servizi fornite dalla società polacca alla società cipriota venissero fornite alla stabile organizzazione di quest'ultimo in Polonia con loro conseguente assoggettamento ad imposta sul territorio di detto Stato membro.

25 Avverso la sentenza del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku la società polacca proponeva ricorso per cassazione dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa).

26 Alla luce della peculiarità della controversia sottoposta al suo esame, il giudice del rinvio sollevava dubbi quanto alla questione se l'articolo 44 della direttiva IVA possa essere interpretato nel senso che il luogo di imposizione delle prestazioni di servizi si trovi in Polonia quando i servizi siano forniti da una società polacca ad un'altra società con sede a Cipro, quando le due società siano indipendenti l'una dall'altra in termini di capitale e considerando che la società cipriota esercita la propria attività economica utilizzando le infrastrutture della società polacca.

27 Il giudice del rinvio osserva che la giurisprudenza della Corte in materia di nozione di stabile organizzazione riguarda fattispecie giuridiche e di fatto differenti rispetto a quella oggetto del procedimento dinanzi ad esso pendente.

28 La fattispecie in esame riguarderebbe una situazione in cui, all'epoca dei fatti, le due società erano indipendenti l'una dall'altra. Inoltre, la giurisprudenza della Corte atterrebbe alla situazione in cui il luogo della stabile organizzazione è definito con riguardo al prestatore dei servizi e, cosa ancor più importante, riguarderebbe la situazione in cui la stabile organizzazione è definita con riguardo alle prestazioni di servizi fornite ad un terzo, vale a dire al consumatore finale.

29 Ciò premesso, il Naczelny Sąd Administracyjny decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se ai fini della tassazione dei servizi prestati dalla società [polacca] con sede in Polonia alla società [cipriota] con sede in un altro Stato membro dell'Unione europea, in una situazione in cui la società [cipriota] esercita un'attività economica utilizzando l'infrastruttura della società [polacca], la stabile organizzazione dell'attività economica ai sensi dell'articolo 44 della direttiva [IVA] sia il luogo in cui ha fissato la sede la società [polacca]».

Sulla questione pregiudiziale

Considerazioni introduttive

30 Varie parti del procedimento hanno fatto valere che con la questione posta nel procedimento principale ci si chiede non se le prestazioni di servizi fornite dalla società polacca alla società cipriota costituiscano prestazioni di servizi fornite alla stabile organizzazione di

quest'ultima in Polonia, bensì quale sia il paese, la Polonia o Cipro, in cui debbano essere assoggettati ad IVA i «bids» venduti dalla società cipriota ai clienti in Polonia.

31 Il governo polacco deduce, peraltro, che la base imponibile dei beni venduti all'asta dalla società polacca sul sito di vendite on line della società cipriota potrebbe non essere stata correttamente valutata. Il governo medesimo si chiede se, alla luce dell'articolo 73 della direttiva IVA, la base imponibile che la società polacca era tenuta a dichiarare non dovesse essere composta, da un lato, dal prezzo dei beni venduti all'asta e, dall'altro, dai corrispettivi ottenuti dalla società cipriota, corrispondenti ad una quota del prodotto della vendita dei «bids» utilizzati dai clienti in Polonia ai fini delle aste.

32 Si deve, tuttavia, precisare che l'oggetto della questione pregiudiziale verte, sostanzialmente, sull'individuazione del luogo di imposizione delle prestazioni di servizi fornite dalla società polacca alla società cipriota e, pertanto, sull'interpretazione dell'articolo 44 della direttiva IVA, e non sull'individuazione del luogo di imposizione dei «bids» né sulla determinazione della base imponibile dei beni venduti all'asta dalla società polacca.

33 Secondo costante giurisprudenza della Corte, nell'ambito della cooperazione tra la Corte e gli organi giurisdizionali nazionali quale prevista dall'articolo 267 TFUE, spetta unicamente al giudice nazionale, il quale è investito della controversia e deve assumersi la responsabilità della futura pronuncia giurisdizionale, valutare, alla luce delle peculiarità della causa dinanzi ad esso pendente, sia la necessità di una decisione in via pregiudiziale ai fini della pronuncia della propria sentenza sia la rilevanza delle questioni che esso propone alla Corte. La facoltà di determinare le questioni da sottoporre a quest'ultima è quindi riservata al giudice nazionale e le parti nella causa principale non possono modificarne il tenore (v., segnatamente, sentenza Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

34 Peraltro, una modifica delle questioni pregiudiziali sotto il profilo sostanziale o una risposta alle questioni complementari menzionate dalle parti sarebbe incompatibile con l'obbligo della Corte di dare ai governi degli Stati membri e alle parti interessate la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, tenuto conto del fatto che, in base alla suddetta disposizione, agli interessati vengono notificate solo le decisioni di rinvio (v., in tal senso, sentenza Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

35 Nell'ambito del presente procedimento occorre quindi rispondere unicamente alla questione sollevata dal giudice del rinvio, vertente sulla determinazione del luogo di imposizione delle prestazioni di servizi fornite dalla società polacca alla società cipriota.

Risposta della Corte

36 Con la questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, quali siano le condizioni in presenza delle quali un primo soggetto passivo con sede della propria attività economica in uno Stato membro, che benefici di servizi forniti da un secondo soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, debba essere considerato quale titolare, in quest'altro Stato membro, di una «stabile organizzazione», ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, ai fini della determinazione del luogo di imposizione dei servizi medesimi.

37 La direttiva IVA, al pari della sesta direttiva da essa sostituita, contiene, nel titolo V, le disposizioni relative al luogo delle imposizioni imponibili. Il capitolo 3, collocato in tale titolo, attiene al luogo delle prestazioni dei servizi e le sezioni 2 e 3 del medesimo stabiliscono, rispettivamente, le regole generali per la determinazione del luogo di imposizione di tali prestazioni nonché disposizioni particolari relative a prestazioni di servizi specifiche.

38 Al pari dell'articolo 9 della sesta direttiva, gli articoli da 44 a 59 ter della direttiva IVA contengono le regole che determinano il luogo di collegamento fiscale. In tal senso, se l'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva stabiliva regole generali in merito, tali regole sono parimenti previste dagli articoli 44 e 45 della direttiva IVA. Gli articoli da 46 a 59 ter della direttiva medesima indicano parimenti, così come l'articolo 9, paragrafi 2 e 3, della sesta direttiva, una serie di collegamenti specifici.

39 Tuttavia, il procedimento principale verte sull'interpretazione dell'articolo 44 della direttiva IVA, a termini del quale il luogo delle prestazioni di servizi fornite a soggetti passivi è determinato in funzione non più del soggetto passivo prestatore dei servizi, bensì del soggetto passivo beneficiario dei medesimi.

40 Sorge quindi la questione se la giurisprudenza della Corte relativa all'interpretazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva resti pertinente, tenuto conto delle modifiche apportate in materia dall'articolo 44 della direttiva IVA.

41 A tal riguardo, si deve rammentare che nell'interpretazione di una disposizione del diritto dell'Unione occorre tener conto non solo del suo tenore, bensì parimenti del suo contesto e delle finalità perseguite dalla normativa in cui detta disposizione si colloca (sentenza *ADV Allround*, C?218/10, EU:C:2012:35, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

42 Secondo consolidata giurisprudenza della Corte, l'obiettivo delle disposizioni che stabiliscono il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi consiste nell'evitare, da un lato, conflitti di competenza da cui possano derivare doppie imposizioni e, dall'altro, la mancata imposizione di introiti (v, in tal senso, sentenza *ADV Allround*, EU:C:2012:35, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

43 Si deve rilevare che il tenore dell'articolo 44 della direttiva IVA è analogo a quello dell'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva. Inoltre, tanto l'articolo 44 della direttiva IVA quanto l'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva, costituiscono disposizioni che stabiliscono il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi e perseguono lo stesso obiettivo, ragion per cui la giurisprudenza della Corte relativa all'interpretazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva, è, in linea di principio, trasponibile, *mutatis mutandis*, ai fini dell'interpretazione dell'articolo 44 della direttiva IVA.

44 Tale considerazione è avvalorata dal regolamento di esecuzione, il cui obiettivo, a termini del suo considerando 4, consiste nel garantire un'applicazione più uniforme del sistema dell'IVA, adeguando disposizioni di esecuzione della direttiva IVA, per quanto attiene, segnatamente, i soggetti passivi, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, nonché il luogo delle operazioni imponibili.

45 Dal considerando 14 del regolamento medesimo emerge che la volontà del legislatore dell'Unione è stata di precisare talune nozioni necessarie alla determinazione dei criteri relativi al luogo delle operazioni imponibili, tenendo sempre conto della giurisprudenza della Corte in materia.

46 Ciò premesso, tale regolamento, sebbene non fosse ancora in vigore all'epoca dei fatti del procedimento principale, dev'essere non di meno tenuto in considerazione.

47 Ne consegue che, ai fini della risposta alla questione sollevata dal giudice del rinvio, la giurisprudenza della Corte relativa all'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva nonché il regolamento di esecuzione restano pertinenti.

48 La questione che si pone nel contesto del procedimento principale consiste nel definire il luogo delle prestazioni di servizi fornite dalla società polacca alla società cipriota e, più in particolare, nel definire i criteri volti ad accertare se quest'ultima disponga di una stabile organizzazione in Polonia.

49 A termini dell'articolo 44 della direttiva IVA, il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisca in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se tali servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In difetto di sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo in cui il soggetto passivo beneficiario dei servizi medesimi possiede il proprio domicilio o la propria residenza abituale.

50 In tale contesto, si deve rammentare, come emerge dal punto 42 supra, che una disposizione del genere dell'articolo 44 della direttiva IVA costituisce una regola che determina il luogo di imposizione delle prestazioni di servizi, designando il luogo di collegamento fiscale e, pertanto, delimitando le sfere di competenza degli Stati membri.

51 A tal fine, detta disposizione è volta a stabilire una suddivisione razionale delle rispettive sfere di applicazione delle normative nazionali in materia di IVA, determinando in modo uniforme il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi.

52 Occorre quindi, in primo luogo, determinare il punto di collegamento prioritario al fine di stabilire il luogo delle prestazioni di servizi e, in secondo luogo, precisare i criteri che devono essere soddisfatti per poter considerare che un soggetto beneficiario di servizi, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, con sede in uno Stato membro, disponga di una stabile organizzazione in uno Stato membro diverso da quello della propria sede.

Il punto di collegamento prioritario

53 Da costante giurisprudenza della Corte relativa all'articolo 9 della sesta direttiva emerge che il punto di collegamento più utile al fine di determinare il luogo delle prestazioni di servizi, dal punto di vista tributario e, pertanto, prioritario, è dato dal luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica. L'assunzione di un altro luogo di stabilimento opera solamente nel caso in cui la sede non conduca ad una soluzione razionale o crei un conflitto con un altro Stato membro (v. segnatamente sentenze Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punto 17; Faaborg-Gelting Linien, C?231/94, EU:C:1996:184, punto 16, nonché ARO Lease, C?190/95, EU:C:1997:374, punto 15).

54 Tale interpretazione vale parimenti nell'ambito dell'articolo 44 della direttiva IVA.

55 Infatti, così come nella vigenza della sesta direttiva, la sede dell'attività economica quale punto di collegamento prioritario sembra costituire un criterio oggettivo, semplice e pratico che offre grande certezza giuridica, essendo più facile da verificare rispetto all'esistenza, ad esempio,

di una stabile organizzazione. Inoltre, la presunzione che le prestazioni di servizi sono fornite nel luogo in cui il soggetto beneficiario ha stabilito la sede della propria attività economica consente di evitare, tanto alle competenti autorità degli Stati membri quanto ai prestatori di servizi, di svolgere ricerche complesse al fine di determinare il punto di collegamento fiscale.

56 Inoltre, la sede dell'attività economica è menzionata nel primo periodo dell'articolo 44 della direttiva IVA, mentre di stabile organizzazione si parla solamente nel periodo seguente. Quest'ultima, introdotta dalla congiunzione «tuttavia» può essere intesa solamente nel senso di una deroga alla regola generale prevista nel periodo precedente.

La nozione di stabile organizzazione

57 Si deve ricordare come risulta dal punto 39 supra, che nell'ambito dell'articolo 44 della direttiva IVA, il luogo delle prestazioni di servizi è determinato in funzione non più del soggetto passivo prestatore dei servizi, bensì del soggetto passivo beneficiario dei medesimi. Occorre quindi determinare la nozione di stabile organizzazione in funzione del soggetto beneficiario.

58 Dalla giurisprudenza della Corte in materia (v., segnatamente sentenza Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punto 54 e giurisprudenza ivi citata), cui il tenore dell'articolo 11 del regolamento d'esecuzione s'ispira direttamente, che una stabile organizzazione dev'essere caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura adeguata, in termini di risorse umane e tecniche, che le consentano di ricevere ed utilizzare i servizi fornite per le specifiche esigenze delle organizzazioni medesime.

59 In tal senso, perché si possa ritenere, in presenza di circostanze come quelle del procedimento principale, che disponga di una stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, la società cipriota deve disporre in Polonia quanto meno di una struttura caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza, idonea in termini di risorse umane e tecniche, a consentirle di ricevere in Polonia le prestazioni di servizi fornite dalla società polacca e di utilizzarle ai fini della propria attività economica, vale a dire la gestione del sistema di aste elettroniche de qua, nonché l'emissione e la vendita dei «bids».

60 Il fatto che un'attività economica, come quella esercitata dalla società cipriota di cui trattasi nel procedimento principale, consistente nella gestione di un sistema di aste elettroniche comprendente, da un lato, la messa a disposizione alla società polacca di un sito Internet di vendita all'asta e, dall'altro, l'emissione e la vendita di «bids» ai clienti in Polonia possa essere esercitata senza necessità di risorse umane e materiali effettive sul territorio polacco non è determinante. Nonostante la sua natura particolare, un'attività economica di tal genere necessita, quanto meno, di una struttura adeguata, in termini, segnatamente, di risorse umane e tecniche, quali attrezzature informatiche, server e programmi adeguati.

61 Nelle osservazioni scritte e all'udienza la società polacca ha dedotto che l'infrastruttura da essa messa a disposizione della società cipriota non consente a quest'ultima di ricevere e di utilizzare, ai fini della propria attività economica, i servizi fornite dalla stessa società polacca. Secondo quest'ultima, le risorse umane e tecniche ai fini dell'attività economica esercitata dalla società cipriota, quali i server informatici, i programmi, il servizio informatico, nonché il sistema per concludere contratti con i consumatori e per incassare i corrispettivi di questi ultimi, sono situate al di fuori del territorio polacco. Tali circostanze non sarebbero state accertate nell'ambito del procedimento principale.

62 Orbene, spetta alla competenza esclusiva del giudice nazionale verificare tali elementi al fine di accertare se la società cipriota disponga in Polonia delle risorse umane e tecniche necessarie che le consentano di ricevere le prestazioni di servizi fornite dalla società polacca e di

utilizzarle ai fini della gestione e del mantenimento del sito Internet di vendite all'asta nonché ai fini dell'emissione e della commercializzazione dei «bids».

63 Qualora gli elementi di fatto dedotti dalla società polacca risultassero esatti, il giudice del rinvio sarà quindi indotto a ritenere che la società cipriota non dispone in Polonia di una stabile organizzazione, non possedendo le infrastrutture necessarie che le consentano di ricevere le prestazioni di servizi fornite dalla società polacca e di utilizzarle ai fini della propria attività economica.

64 La circostanza che le attività economiche delle due società, unite da un contratto di cooperazione, formino un tutt'uno economico e che del loro operato beneficino sostanzialmente i consumatori in Polonia non è pertinente ai fini dell'accertamento se la società cipriota possieda una stabile organizzazione in Polonia. Come correttamente sottolineato dalla società polacca, dal governo cipriota nonché dalla Commissione europea, occorre infatti distinguere le prestazioni di servizi dalla società polacca alla società cipriota da quelle da quest'ultima fornite ai consumatori in Polonia. Si tratta di prestazioni di servizi distinte, soggette a regimi IVA differenti.

65 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, si deve rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che un primo soggetto passivo con sede della propria attività economica in uno Stato membro, che benefici di servizi forniti da un secondo soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, dev'essere considerato titolare, in quest'altro Stato membro, di una «stabile organizzazione», ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, ai fini dell'accertamento del luogo di imposizione dei servizi stessi, qualora tale organizzazione sia caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura idonea, in termini di risorse umane e tecniche, che le consenta di ricevere le prestazioni di servizi e di utilizzarle ai fini della propria attività economica, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

66 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 (Terza Sezione) dichiara:

Un primo soggetto passivo con sede della propria attività economica in uno Stato membro, che benefici di servizi forniti da un secondo soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, dev'essere considerato titolare, in quest'altro Stato membro, di una «stabile organizzazione», ai sensi dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008, ai fini dell'accertamento del luogo di imposizione dei servizi stessi, qualora tale organizzazione sia caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura idonea, in termini di risorse umane e tecniche, che le consenta di ricevere le prestazioni di servizi e di utilizzarle ai fini della propria attività economica, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare.

Firme

* Lingua processuale: il polacco.