

Causa C-465/00**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

20 dicembre 2019

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzgericht (Austria)

Data della decisione di rinvio:

20 dicembre 2019

Ricorrente:

Titanium Ltd

Amministrazione resistente:Finanzamt Wien 1/23**Oggetto del procedimento**

Ricorso avverso le decisioni del Finanzamt Wien 1/23 (ufficio delle imposte di Vienna 1/23) relative all'imposta sulla cifra d'affari dal 2004 al 2010

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questione pregiudiziale

Se la nozione di «stabile organizzazione» debba essere interpretata nel senso che è sempre necessaria la presenza di mezzi umani e tecnici e che, pertanto, nell'organizzazione deve essere presente necessariamente personale proprio del prestatore del servizio o se, nel caso specifico della locazione imponibile di un bene immobile situato nel territorio nazionale, la quale costituisce una mera prestazione passiva di permettere, tale bene immobile possa essere considerato come «stabile organizzazione» anche in assenza di mezzi umani.

Disposizioni pertinenti di diritto dell'Unione

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, articolo 21

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»), articoli da 192 bis a 205 (in particolare, articoli 192 bis, 193, 194, 196)

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

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 (in prosieguo: le «disposizioni di applicazione»), articoli 11 e 53.

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

Österreichisches Umsatzsteuergesetz 1994 (legge austriaca sull'imposta sulla cifra d'affari del 1994; in prosieguo: l'«UStG»), articoli 1, 3a, 11, 19, 28

Deutsches Umsatzsteuergesetz (legge tedesca sull'imposta sulla cifra d'affari), articolo 13b

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La ricorrente è una società con sede e direzione a Jersey, attiva nel settore immobiliare, della gestione patrimoniale, dello sviluppo abitativo e urbano. Essa possiede dal 1995 un bene immobile in Austria che ha concesso in locazione a due imprese nazionali, operazione imponibile a titolo dell'imposta sulla cifra d'affari. Le operazioni relative alla locazione sono state le sue uniche operazioni effettuate nel territorio nazionale. La ricorrente ha incaricato della gestione di tale bene un'impresa di gestione immobiliare austriaca che svolgeva, in sostanza, funzioni di supporto e amministrative. La competenza per decisioni di principio (quali ad esempio la costituzione e lo scioglimento di rapporti locativi o l'esecuzione di investimenti e di riparazioni) è rimasta alla ricorrente. L'impresa di gestione utilizzava per la sua attività i propri uffici e le proprie strutture tecniche, che non avevano alcuna connessione, né spaziale, né funzionale con il bene immobile della ricorrente.

L'amministrazione tributaria ha liquidato l'IVA nei confronti della ricorrente prestatrice di servizi, in particolare, per gli anni 2009 e 2010, e ha obbligato la stessa a versare i relativi importi. Con il suo ricorso dinanzi al

Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria), la ricorrente ha impugnato tali decisioni.

Principali argomenti delle parti nel procedimento principale

- 2 La ricorrente ritiene che il bene da essa concesso in locazione non costituisca una stabile organizzazione a motivo della mancanza di mezzi umani, e che, di conseguenza, conformemente all'articolo 196 della direttiva IVA e all'articolo 19, paragrafo 1, dell'UStG, si verifichi il trasferimento del debito d'imposta sul destinatario nazionale della prestazione. Di conseguenza, essa non ha indicato alcun importo a titolo di IVA nelle sue fatture. Per contro, l'amministrazione tributaria ritiene che un bene immobile locato sul territorio nazionale costituisca effettivamente una stabile organizzazione all'interno del paese.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 3 Ai sensi dell'articolo 19 dell'UStG, il debito d'imposta si trasferisce sul destinatario della prestazione quando l'imprenditore prestatore non ha né domicilio (sede) né residenza abituale nel territorio nazionale (situazione giuridica fino al 14.12.2012), ovvero quando esso non gestisce la propria impresa nel territorio nazionale né ivi ha alcun altro centro di attività stabile che partecipi alla prestazione del servizio (situazione giuridica a partire dal 15.12.2012). La nozione di «centro di attività stabile» viene interpretata conformemente alla direttiva come «stabile organizzazione», ai sensi della direttiva IVA e delle disposizioni di applicazione. Il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria) ha interpretato la nozione di centro di attività stabile conformemente al diritto dell'Unione con sentenza 29.4.2003, 2001/14/0226: essa sarebbe caratterizzata da una dotazione minima sufficiente di personale e di risorse materiali necessarie per la prestazione del servizio, nonché da un grado sufficiente di permanenza nel senso di una costante interazione di personale e di risorse materiali.

Mentre, secondo la regola di base di cui all'articolo 193 della direttiva IVA, l'IVA è dovuta, in linea di principio, dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, in determinati casi, conformemente all'articolo 194 e seguenti della direttiva IVA avviene il trasferimento facoltativo o obbligatorio del debito d'imposta sui destinatari stabiliti nel territorio nazionale. Nella versione della direttiva IVA modificata dalla direttiva 2008/8/CE (non ancora applicabile *ratione temporis* al caso di specie), è stato introdotto l'articolo 192 bis, con il quale la nozione di soggetto passivo non stabilito è stata ridefinita, ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative alla responsabilità per il debito d'imposta. Per quanto riguarda la stabile organizzazione, è stato posto il requisito secondo cui la cessione di beni o la prestazione di servizi è effettuata senza la partecipazione di quest'ultima. Tuttavia, anche prima dell'introduzione dell'articolo 192 bis (ovvero già in vigore della direttiva 77/388/CEE), il trasferimento del debito d'imposta dipendeva dalla circostanza che il prestatore di servizi non fosse stabilito, in linea di principio, nel territorio nazionale. Ci si

basava pertanto sull'assenza sia di una sede sia di una stabile organizzazione all'interno del paese (a partire dall'inserimento dell'articolo 192 bis della direttiva IVA, anche sull'assenza della partecipazione alla cessione di beni o alla prestazione di servizi). Già in precedenza, l'articolo 21, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 77/388 stabiliva come presupposto che, per il trasferimento del debito d'imposta sul destinatario, il servizio fosse prestato da un «soggetto passivo residente all'estero».

La nozione di stabile organizzazione utilizzata nella direttiva IVA non è definita nella direttiva stessa, ma è stata interpretata ampiamente dalla giurisprudenza della Corte di giustizia; tale interpretazione è stata ripresa nelle disposizioni di applicazione (non ancora applicabili *ratione temporis* al caso di specie) (all'articolo 11 e per l'attuazione dell'articolo 192 bis della direttiva IVA, all'articolo 53).

Nel caso specifico della locazione di immobili, sono pertinenti le note esplicative sulle «norme dell'UE in materia di IVA concernenti il luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili», entrate in vigore nel 2017. Così, ai sensi del punto 28 di tali note, qualora il servizio erogato sia da considerare come servizio relativo a un bene immobile, l'IVA è dovuta nello Stato membro in cui è situato il bene immobile. La presenza di una stabile organizzazione del prestatore del servizio in quel dato Stato membro è pertanto irrilevante ai fini della determinazione del luogo di prestazione di quel servizio. Inoltre, il mero fatto che un'impresa possieda un bene immobile in un dato Stato membro non consente, di per sé, di giungere alla conclusione che tale impresa abbia una stabile organizzazione in quella data giurisdizione. Sebbene tali note non siano giuridicamente vincolanti e siano state redatte solo dopo il periodo controverso, occorre, tuttavia, accordare a una siffatta interpretazione la dovuta importanza, in considerazione del fatto che tutti gli Stati membri dell'Unione europea sono stati concordi sulla pubblicazione della stessa.

La questione interpretativa non riveste soltanto una rilevanza specifica per il caso di specie (riguardante gli anni controversi 2009 e 2010), bensì ha anche una rilevanza di carattere generale per l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione, giacché la nozione di «stabile organizzazione», quantomeno in Austria e in Germania, non è stata finora oggetto di un'interpretazione uniforme. Certamente, la Corte di giustizia dell'Unione europea si è già occupata più volte dell'interpretazione della nozione di «stabile organizzazione» (v., ad esempio, sentenze del 4 luglio 1985, Berkholz, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299; del 20 febbraio 1997, DFDS, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77; del 17 luglio 1997, ARO Lease BV, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374; del 28 giugno 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; v., altresì, sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298) e l'interpretazione adottata dalla Corte si è riflessa, tra l'altro, nell'articolo 53 delle disposizioni di applicazione (non ancora applicabili *ratione temporis* al caso di specie), tuttavia permangono ancora legittimi dubbi riguardo all'interpretazione di tale nozione conformemente al diritto dell'Unione. Conformemente all'interpretazione finora

elaborata, una stabile organizzazione, rilevante ai fini dell'IVA, deve mostrare un grado sufficiente di permanenza nonché una struttura idonea, a motivo dei suoi mezzi umani e tecnici, a rendere possibile la prestazione di servizi. Tuttavia, appare non ancora risolta in modo definitivo la questione se entrambe le caratteristiche (vale a dire le risorse personali e materiali) debbano sussistere cumulativamente o se ciò sia necessario soltanto se richiesto per il buon funzionamento dell'attività economica di cui trattasi.

L'articolo 196 della direttiva IVA presuppone che il servizio sia fornito da un soggetto passivo non stabilito in tale Stato membro. L'articolo 192 bis della direttiva IVA pone tra l'altro come requisito, per quanto riguarda la questione dello stabilimento, l'esistenza di una «stabile organizzazione», che partecipi alla prestazione di servizi.

Dalle sentenze nelle cause *ARO Lease BV* e *Lease Plan Luxembourg SA* risulta che deve essere presente effettivamente personale proprio e che non è sufficiente, ad esempio, la presenza di personale di un'altra impresa delegata. Ciò vale a maggior ragione quando il personale dell'impresa di gestione delegata svolge solo funzioni di supporto e amministrative.

Circostanze che depongono a sfavore dell'esistenza di una stabile organizzazione

Sia dalla giurisprudenza della Corte sia dalla definizione di cui all'articolo 53 delle disposizioni di applicazione risulta che l'esistenza di una stabile organizzazione implica il requisito dei mezzi umani (e tecnici). La Corte parla di un'interazione permanente di risorse personali e materiali necessarie per l'esecuzione delle prestazioni di servizi di cui trattasi. Nel caso di specie, poiché è stato semplicemente concesso in locazione di un bene immobile situato nel territorio nazionale e non è presente personale proprio in loco, il requisito dei mezzi umani non sarebbe soddisfatto e pertanto non sussisterebbe una stabile organizzazione nel territorio nazionale. Per l'esecuzione di siffatte prestazioni relative alla locazione sarebbe necessaria, in sostanza, in termini di mezzi umani, soltanto la presenza di un locatore, che adotti decisioni, sottoscriva contratti o incarichi, ad esempio, un'impresa di gestione. Tale componente relativa ai mezzi umani non sussiste nella fattispecie in esame nel luogo in cui il bene immobile è locato. Di conseguenza, neanche l'attività dell'impresa di gestione nazionale incaricata porterebbe a un altro risultato, in quanto, da un lato, il personale impiegato non sarebbe personale proprio della ricorrente e, dall'altro, l'impresa di gestione svolgerebbe comunque soltanto funzioni di supporto e amministrative.

Circostanze che depongono a favore dell'esistenza di una stabile organizzazione

a) Interpretazione da parte dell'amministrazione tributaria austriaca

L'amministrazione tributaria austriaca ha pubblicato le «Umsatzsteuerrichtlinien 2000» (direttive relative all'imposta sulla cifra d'affari del 2000) al fine di assicurare un'interpretazione uniforme. In base ad esse gli imprenditori che possiedono un bene immobile situato nel territorio nazionale e che lo concedono in locazione soggetta a imposta devono essere considerati a tal fine come imprenditori nazionali (vale a dire per quanto riguarda le operazioni relative alla locazione). Essi devono dichiarare tali operazioni nell'ambito del procedimento di accertamento e liquidazione dell'imposta. Il destinatario della prestazione non è debitore dell'imposta relativa a tali operazioni. L'amministrazione tributaria austriaca è costante nel ritenere pertanto, in relazione a un bene immobile locato, che sussista una stabile organizzazione ovvero uno stabilimento nel luogo in cui è situato l'immobile, cosicché nell'ambito di una locazione di beni immobili non si verifica alcun trasferimento del debito d'imposta.

b) Giurisprudenza tedesca e interpretazione dell'amministrazione tributaria tedesca

Secondo la giurisprudenza dei tribunali tributari tedeschi relativa alla gestione di turbine eoliche da parte di una società con sede della propria attività economica all'estero, le turbine eoliche costituirebbero, di per sé, un centro di attività stabile situato nel territorio nazionale, sebbene ad esse non sia assegnato personale proprio (v., ad esempio, FG Münster 5.9.2013, 5 K 1768/10 U; FG Köln 14.3.2017, 2 K 920/14; FG Schleswig-Holstein 17.5.2018, 4 K 47/17). Pertanto, tali turbine eoliche sarebbero impianti fissi di valore rilevante, che presentano il massimo grado di permanenza. L'assenza di personale proprio nel luogo in cui sono situati gli impianti eolici non osterebbe all'esistenza di una stabile organizzazione. È vero che, in linea di principio, anche i mezzi umani costituiscono uno degli elementi essenziali della stabile organizzazione, ciò non significa tuttavia che i criteri dei mezzi umani e tecnici debbano essere sempre soddisfatti nella stessa misura. Al contrario, una dotazione di personale minima, se non addirittura inesistente in casi eccezionali, potrebbe essere compensata da una dotazione materiale particolarmente forte, superiore alla media. Non si dovrebbe quindi necessariamente fare riferimento all'esistenza di personale proprio ai fini della questione dello stabilimento.

A quanto sembra, su tale questione specifica, non si è ancora pronunciato il Bundesfinanzhof tedesco (Corte tributaria federale, Germania; in prosieguo: il BFH). Nella decisione BFH 19.11.2014, V R 41/13, tale questione è stata lasciata aperta. Del pari, nell'ordinanza del 9.5.2017, XI, B, 13/17, il BFH ha lasciato aperta la soluzione della questione di diritto, analoga a quella della presente fattispecie, se, in caso di locazione imponibile, il bene immobile situato nel territorio nazionale dovesse essere considerato come una stabile organizzazione

dell'imprenditore (poiché la sede dell'attività economica era già situata all'interno del paese). Infine, si può rinviare inoltre al decreto applicativo in materia di imposta sulla cifra d'affari tedesco relativo all'articolo 13b della legge tedesca sull'imposta sulla cifra d'affari, in forza del quale nel caso di prestazioni passive consistenti in prestazioni di permettere il requisito dei mezzi umani sarebbe trascurabile.

DOCUMENTO DI LAVORO