

## CORTE DI GIUSTIZIA U.E.

**Sesta direttiva IVA - Società di leasing di autovetture private - Sede dell'attività economica del prestatore di servizi - Centro di attività stabile.**

*L'art. 9, n. 1 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che una società di leasing stabilita in uno Stato membro non effettua le sue prestazioni di servizio a partire da un centro di attività stabile situato in un altro Stato membro qualora, in quest'ultimo Stato, essa conceda in affitto a clienti ivi stabiliti autovetture private in base a contratti di leasing, i suoi clienti abbiano preso contatto con essa tramite intermediari indipendenti stabiliti in questo stesso Stato membro e abbiano direttamente ricercato le autovetture di loro scelta presso concessionari stabiliti in tale Stato, essa abbia acquistato le autovetture in questo Stato, nel quale sono immatricolate, e le abbia concesse in affitto ai suoi clienti mediante contratti di leasing redatti e sottoscritti nella propria sede, i clienti assumano a proprio carico le spese di manutenzione e versino in questo Stato la tassa di circolazione, e tuttavia essa non disponga in questo Stato né di uffici né di depositi delle autovetture.*

*Sez. sesta, sentenza  
17 luglio 1997,  
causa C-190/95;  
Pres. Mancini,  
Avv. Gen. Fennelly;  
ARO Lease BV c.  
Inspecteur der  
Belastingdienst Grote  
Ondernemingen te  
Amsterdam;  
domanda di  
pronuncia  
pregiudiziale  
proposta dal  
Gerechtshof di  
Amsterdam*

## SENTENZA

Con ordinanza 7 giugno 1995, pervenuta in cancelleria il 19 giugno seguente, il Gerechtshof di Amsterdam ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia sorta tra la società ARO Lease BV (in prosieguo: l'«ARO»), con sede in 's-Hertogenbosch (Paesi Bassi), e le autorità tributarie olandesi in ordine al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per prestazioni da essa effettuate in Belgio.

Risulta dal fascicolo della causa *a qua* che l'ARO è una società di *leasing* la cui attività principale è quella di concedere in affitto, in qualità di locatrice, autovetture private ai suoi clienti in base a contratti di finanziamento-locazione (*leasing*). Nel corso del periodo rilevante sono state oggetto di questo tipo di contratti circa 6.000 autovetture private nei Paesi Bassi e circa 800 in Belgio. Di tali contratti, il 90% è stato stipulato con imprese e la rimanente parte con privati. I controversi contratti sono stati stipulati per un periodo da tre a quattro anni e redatti

negli uffici dell'ARO in 's-Hertogenbosch. L'ARO non dispone di alcun ufficio in Belgio. I clienti dell'ARO in Belgio prendono contatto con quest'ultima tramite intermediari indipendenti stabiliti in tale Stato, i quali ricevono in cambio una provvigione. Di solito i clienti belgi ricercano direttamente l'autovettura di loro scelta presso un concessionario stabilito in Belgio. Quest'ultimo consegna quindi l'autovettura all'ARO che ne paga il prezzo. L'ARO affitta quindi l'autovettura al cliente in base a un contratto di *leasing*. Le autovetture sono immatricolate in Belgio. Gli intermediari in Belgio non partecipano all'esecuzione dei contratti. Questi ultimi prevedono, tra l'altro, che le spese di manutenzione dell'autovettura come pure la tassa belga di circolazione siano a carico del cliente. Le riparazioni e l'assistenza in caso di danneggiamento dell'autovettura sono invece a carico dell'ARO, la quale ha stipulato un'assicurazione contro tali rischi in qualità di proprietaria dell'autovettura.

Al termine del periodo di *leasing* convenuto, l'ARO indica al cliente il prezzo al quale l'autovettura può essergli venduta. Se l'autoveicolo non può essere venduto nell'immediato, viene temporaneamente depositato, a spese e a rischio dell'ARO, presso un commerciante in Belgio, dal momento che l'ARO non dispone in tale paese di alcun deposito.

Quanto all'IVA gravante sull'affitto di autovetture private in Belgio nell'ambito di con-

Sesta direttiva  
IVA - Società di  
leasing di  
autovetture  
private - Sede  
dell'attività  
economica del  
prestatore di  
servizi - Centro di  
attività stabile

tratti di *leasing*, l'ARO l'ha sempre versata nei Paesi Bassi, ai sensi dell'art. 6, n. 1, della legge olandese del 1968 relativa all'imposta sul giro d'affari, recante attuazione dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva. Quest'ultima disposizione recita:

«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».

L'amministrazione tributaria belga ritiene nondimeno che, dal mese di gennaio 1993, la semplice presenza in Belgio di un parco autovetture di proprietà dell'ARO abbia come conseguenza che quest'ultima dispone di un centro di attività stabile in Belgio, a partire dal quale essa concede in affitto autovetture nell'ambito di contratti *leasing*. L'ARO sarebbe quindi, per quanto riguarda i controversi servizi, assoggettabile all'IVA in Belgio, circostanza che essa del resto non contesta. Per contro, l'amministrazione tributaria olandese ritiene che il luogo della prestazione sia situato nei Paesi Bassi ai sensi dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, in quanto l'ARO, non disponendo in Belgio né di personale né di mezzi tecnici per stipulare i contratti di *leasing*, non dispone in tale paese di un centro di attività stabile. La controversia tra l'ARO e l'amministrazione tributaria olandese riguarda un importo pari a 389.753 HFL, che l'ARO ha versato a titolo di IVA per il mese di novembre 1993 e di cui ha chiesto il rimborso.

Il Gerechtshof di Amsterdam, investito della controversia, ritiene che il luogo di prestazione dei servizi controversi vada individuato in base al criterio enunciato all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva. Il detto giudice si chiede se le prestazioni di servizi controverse siano effettuate a partire da un centro di attività stabile in Belgio, ai sensi di questa disposizione. Nutrendo dubbi in ordine all'interpretazione dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, il Gerechtshof di Amsterdam ha disposto la sospensione del procedimento e ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 9, n. 1 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo, stabilito nei Paesi Bassi e che in tale posizione mette a disposizione di terzi, sulla base di contratti di "*operational lease*", circa 6.800 autovetture, delle quali circa 800 sono acquistate e messe a disposizione in Belgio, secondo le modalità e nelle circostanze descritte nell'ordinanza di rinvio, presta i servizi per ultimi menzionati a partire da un centro di attività stabile situato in Belgio».

Con tale questione, il giudice nazionale chiede, in sostanza, se l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva vada interpretato nel senso che una società di *leasing*, con sede in uno Stato membro, effettua le proprie prestazioni di servizi a partire da un centro di attività stabile situato in un altro Stato membro qualora in quest'ultimo Stato essa conceda in affitto a clienti ivi stabiliti autovetture private in base a contratti di *leasing*, i suoi clienti abbiano preso contatto con essa tramite intermediari indipendenti stabiliti in questo stesso Stato ed abbiano direttamente ricercato le autovetture di loro scelta presso concessionari stabiliti in questo Stato, essa abbia acquistato le autovetture in questo Stato, nel quale le medesime sono immatricolate, e le abbia concesse in affitto ai suoi clienti mediante contratti di *leasing* redatti e sottoscritti nella propria sede, i clienti assumano a proprio carico le spese di manutenzione e versino in tale Stato la tassa di circolazione, e tuttavia essa non disponga in tale Stato né di uffici né di depositi per le autovetture. Va preliminarmente constatato che l'affitto di veicoli in *leasing* costituisce una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 9 della sesta direttiva.

Ai fini della risposta al quesito prospettato, occorre innanzitutto rilevare che, conformemente al quarto 'considerando' della decima direttiva del Consiglio 31 luglio 1984, 84/386/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, che completa la direttiva 77/388/CEE - Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle locazioni di beni mobili materiali (GU L 208, pag. 58; in prosieguo: la «decima direttiva»), «... per quanto riguarda le locazioni di mezzi di trasporto è opportuno, per ragioni

**Sesta direttiva IVA - Società di leasing di autovetture private - Sede dell'attività economica del prestatore di servizi - Centro di attività stabile**

di controllo, applicare rigorosamente l'art. 9, paragrafo 1, summenzionato, localizzando dette prestazioni di servizi nel luogo del prestatore.

Così, risulta dall'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, come modificato dalla decima direttiva, che «qualsiasi mezzo di trasporto è espressamente escluso dalla norma derogatoria in forza della quale, per quanto riguarda la locazione di beni mobili materiali, il luogo delle prestazioni di servizi è «quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi (...)». I mezzi di trasporto sono pertanto disciplinati dalla norma generale di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva.

D'altra parte, la Corte ha rilevato in proposito che, poiché i mezzi di trasporto possono facilmente valicare le frontiere, è difficile, se non impossibile, determinare il luogo in cui vengono usati e che è quindi necessario prevedere per ciascun caso un criterio pratico di applicazione per la riscossione dell'IVA. Di conseguenza, la sesta direttiva ha stabilito, come criterio di collegamento per la locazione di tutti i mezzi di trasporto, non già il luogo in cui il bene locato viene usato, bensì, per motivi di semplificazione e in conformità al principio generale, il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica (sentenza 15 marzo 1989, causa 51/88, Hamann, Racc. pag. 767, punti 17 e 18).

Va poi ricordato che, con riferimento alla norma generale di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, la Corte ha ritenuto che il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca a una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro. Dal contesto delle nozioni usate dall'art. 9 e dallo scopo di tale disposizione si desume che il riferimento di una prestazione di servizi a un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro d'attività abbia una consistenza minima, data la presenza permanente di mezzi una-

ni e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi (sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punti 17 e 18).

Conseguentemente, affinché un centro d'attività possa essere utilmente preso in considerazione, in deroga al criterio preferenziale della sede, come luogo delle prestazioni di servizi di un soggetto passivo, è necessario che esso presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate.

Ciò premesso, occorre esaminare se gli elementi di fatto segnalati dal giudice nazionale siano sufficienti per poter ritenere che una società di *leasing* disponga, in uno Stato membro, di un centro di attività stabile.

Occorre rilevare, al riguardo, che le prestazioni di servizi di affitto di veicoli in *leasing* consistono precipuamente nella negoziazione, nella stesura, nella sottoscrizione e nella gestione dei contratti e nel mettere materialmente a disposizione dei clienti i veicoli pattuiti, i quali restano di proprietà della società di *leasing*.

Pertanto, allorché una società di *leasing* non dispone in uno Stato membro né di personale proprio né di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità, nell'ambito della quale possano essere redatti contratti o prese decisioni amministrative, struttura che sia quindi idonea a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi in questione, essa non può essere considerata disporre di un centro di attività stabile in tale Stato.

Peraltro, risulta sia dalla lettera sia dalla finalità dell'art. 9, nn. 1 e 2, lett. e), della sesta direttiva, come pure dalla citata sentenza Hamann, che la messa a disposizione materiale di veicoli a favore di clienti nell'ambito di contratti di *leasing*, così come il luogo di utilizzazione dei medesimi, non può essere considerata alla stregua di un criterio sicuro, semplice e concretamente attuabile, conforme allo spirito della sesta direttiva, idoneo a suggellare l'esistenza di un centro di attività stabile.

Questa conclusione non risulta infirmata dall'esistenza di altri elementi e operazioni come quelli presenti in Belgio, sussidiari e integrativi delle prestazioni di servizi di *leasing*. Invero, il fatto che i clienti ricerchino

**Sesta direttiva IVA - Società di leasing di autovetture private - Sede dell'attività economica del prestatore di servizi - Centro di attività stabile**

direttamente i veicoli di loro scelta presso concessionari belgi è privo di relazione con il centro di attività del prestatore di servizi. Gli intermediari indipendenti che mettono in contatto i clienti interessati con l'ARO non possono considerarsi mezzi umani permanenti, ai sensi della giurisprudenza citata. Infine, la circostanza che i veicoli *de quibus* siano immatricolati in Belgio, ove è parimenti versata la tassa di circolazione relativa ai medesimi, è collegata al luogo della loro utilizzazione, elemento che, conformemente alla giurisprudenza citata, non è pertinente ai fini dell'applicazione della norma dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva.

Conseguentemente si deve escludere che, in circostanze come quelle della causa *a qua*, le prestazioni di servizi siano effettuate a partire da un centro di attività stabile.

La Commissione e il governo danese sostengono tuttavia che, ai fini dell'applicazione, ai mezzi di trasporto, dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva occorre tener conto della realtà economica e considerare come luogo delle prestazioni, il luogo dell'esercizio effettivo dell'attività economica considerata. Sul punto, si deve prendere atto che l'idea dell'esercizio effettivo di un'attività economica è stata presente nello spirito del legislatore comunitario, come si evince dalla struttura dell'art. 9 della sesta direttiva e come è indicato dalla regola dell'art. 9, n. 2, lett. c), della medesima, che si discosta dal principio generale dell'art. 9, n. 1, secondo la quale il luogo delle prestazioni di determinati servizi è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite.

Questa idea è stata altresì presente al momento della formulazione attuale della norma generale contenuta nell'art. 9, n. 1, nonché delle disposizioni specifiche ed espresse riguardanti mezzi di trasporto, sopra richiamate.

Pertanto, l'interpretazione propugnata dalla Commissione e dal governo danese andrebbe contro l'intendimento del legislatore il quale, in materia di mezzi di trasporto, ha optato, tenendo conto della realtà economica, per l'introduzione nel principio generale di cui all'art. 9, n. 1, di un criterio sicuro, semplice e concretamente attuabile, vale a dire quello della sede dell'attività economica o di un centro di attività stabile.

Sulla scorta delle suddette considerazioni, occorre pertanto rispondere alla questione

posta che l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che una società di *leasing* stabilita in uno Stato membro non effettua le sue prestazioni di servizi a partire da un centro di attività stabile situato in un altro Stato membro qualora, in quest'ultimo Stato, essa conceda in affitto a clienti ivi stabiliti autovetture private in base a contratti di *leasing*, i suoi clienti abbiano preso contatto con essa tramite intermediari indipendenti stabiliti in questo stesso Stato membro e abbiano direttamente ricercato le autovetture di loro scelta presso concessionari stabiliti in tale Stato, essa abbia acquistato le autovetture in questo Stato, nel quale sono immatricolate, e le abbia concesse in affitto ai suoi clienti mediante contratti di *leasing* redatti e sottoscritti nella propria sede, i clienti assumano a proprio carico le spese di manutenzione e versino in questo Stato la tassa di circolazione, e tuttavia essa non disponga in questo Stato né di uffici né di depositi delle autovetture.

#### Sulle spese

Le spese sostenute dai governi olandese, belga, danese, tedesco e francese, nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

P.Q.M.

#### LA CORTE

(Sesta sezione).

*pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Gerechtshof di Amsterdam, con ordinanza 7 giugno 1995, dichiara:*

*L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, deve essere interpretato nel senso che una società di leasing stabilita in uno Stato membro non effettua le sue prestazioni di servizi a partire da un centro di attività stabile situato in un altro Stato membro qualora, in quest'ultimo Stato, essa conceda in affitto a clienti ivi stabiliti autovetture private*

**Sesta direttiva  
IVA - Società di  
leasing di  
autovetture  
private - Sede  
dell'attività  
economica del  
prestatore di  
servizi - Centro di  
attività stabile**

*In base a contratti di leasing, i suoi clienti abbiano preso contatto con essa tramite intermediari indipendenti stabiliti in questo stesso Stato membro e abbiano direttamente ricercato le autovetture di loro scelta presso concessionari stabiliti in tale Stato, essa abbia acquistato le autovetture in questo Stato, nel quale sono immatricolate, e le abbia concesse in affitto ai suoi clienti mediante contratti di leasing redatti e sottoscritti nella propria sede, i clienti assumano a proprio carico le spese di manutenzione e versino in questo Stato la tassa di circolazione, e tuttavia essa non disponga in questo Stato né di uffici né di depositi delle autovetture.*

### Commento

#### 1. Premessa

*La sentenza in commento offre lo spunto per tornare a discutere in materia di elementi costitutivi della stabile organizzazione che come noto non trovano codificazione alcuna se non nella nota convenzione OCSE e nelle convenzioni contro le doppie imposizioni.*

#### 2. La questione pregiudiziale

*La questione pregiudiziale sottoposta all'attenzione del giudice comunitario<sup>(1)</sup> è relativa alla interpretazione dell'art. 9, n. 1 della VI Direttiva<sup>(2)</sup>. In particolare essa consiste nella richiesta di individuazione degli elementi caratterizzanti una stabile orga-*

*nizzazione, o come definito nell'ambito della direttiva un "centro di attività stabile", relativamente ad una società che concede leasing su autovetture.*

*Al fine di focalizzare l'efficacia dell'intervento interpretativo della Corte, appare necessario puntualizzare che la domanda pregiudiziale ha ad oggetto una richiesta di chiarimento delle norme relative al presupposto territoriale della prestazione di servizi in genere.*

*E la regola generale, com'è noto, prevede la localizzazione della prestazione nel luogo cosiddetto del prestatore; nel luogo, quindi, in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività ovvero abbia costituito un "centro di attività stabile", nel luogo del suo domicilio, nel luogo della sua dimora. Non deve trarre in inganno il fatto che i servizi abbiano ad oggetto mezzi di trasporto, in relazione ai quali è previsto un regime speciale. L'applicazione della regola generale si evince dal fatto che committente e prestatore sono soggetti residenti nell'ambito del territorio dell'Unione<sup>(3)</sup>.*

*Naturalmente, per l'applicazione del citato art. 9, n. 1, si è posto il problema di dimostrare l'assenza della stabile organizzazione.*

#### 3. La fattispecie

*La fattispecie concreta all'esame della Corte è caratterizzata dalla presenza di una società di leasing olandese ("la Società di Leasing") che acquista autovetture da un con-*

(1) Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Gerechtshof di Amsterdam in data 7 giugno 1995.  
(2) Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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 (G.U. L. 145, pag. 1).

(3) Com'è noto, infatti, alla regola generale della territorialità si affiancano precisazioni, eccezioni, deroghe, spesso in considerazione della peculiarità della tipologia del servizio prestato. Il paragrafo del medesimo articolo 9, in particolare, stabilisce che relativamente ai mezzi di trasporto il luogo di applicazione dell'imposta sul Valore Aggiunto può essere individuato nel luogo in cui si realizza l'effettivo impiego dei mezzi di trasporto, nei casi in cui l'utilizzo avvenga al di fuori del territorio comunitario, ovvero il prestatore sia un soggetto extra UE. Tale deroga è stata applicata anche nell'ambito della regolamentazione del presupposto della territorialità dell'IVA italiana. L'art. 7 del D.P.R. 633/72, prevede infatti, che l'imposta sia applicata in Italia nella misura in cui il servizio: (i) prestato da un soggetto domiciliato o residente fuori della comunità, sia di fatto in Italia utilizzato, (ii) prestato da soggetto domiciliato o residente in Italia, a favore di soggetti domiciliati o residenti fuori della comunità, sia in Italia o in altro Stato membro utilizzato. Risulterebbero, dunque, escluse dalla tassazione in Italia le prestazioni di servizio attinenti ai mezzi di trasporto sia pure se prestate da soggetti residenti, ma in favore di soggetti extra UE, sempreché l'utilizzo dei beni sia localizzabile al di fuori del territorio comunitario. Le norme speciali segnalate, come si nota, sono relative alle ipotesi di localizzazione di prestazioni di servizi poste in essere DA ovvero A FAVORE DI soggetti non residenti nel territorio dell'Unione. Immediato è dunque il ragionamento che porta ad applicare la regola generale (principio della localizzazione coincidente con il luogo del prestatore) nelle ipotesi in cui le operazioni in parola siano effettuate da soggetti cosiddetti comunitari. In sostanza la sostituzione del principio dell'utilizzo al principio del luogo del prestatore è previsto, non v'è dubbio, anche per naturali ragioni antielusive, ma limitatamente alle ipotesi diverse da quelle di prestazioni di servizi tra soggetti comunitari.

**Sesta direttiva IVA - Società di leasing di autovetture private - Sede dell'attività economica del prestatore di servizi - Centro di attività stabile**

cessionario belga ("il Concessionario") per i clienti di quest'ultimo, residenti in Belgio ("i Clienti").

La Società di Leasing non dispone in Belgio di alcun deposito, tant'è che negli accordi con i Clienti è previsto che ove non fosse esercitato il diritto di riscatto, le autovetture verrebbero temporaneamente depositate, a rischio della stessa Società di Leasing, presso un terzo, un commerciante belga.

La Società di Leasing ha provveduto a versare l'IVA incassata in ragione dei canoni leasing percepiti nel proprio Paese di residenza, l'Olanda, in applicazione dell'art. 6, comma 1, della legge olandese che ha recepito i contenuti dell'art. 9, n. 1 della direttiva in esame e che presenta, naturalmente, forti analogie rispetto alla norma generale sulla territorialità delle prestazioni di servizio che possiamo ritrovare nell'ambito dell'art. 7 del D.P.R. 633/72<sup>(4)</sup>.

Di converso, l'Amministrazione Finanziaria belga, nel prendere atto della presenza in Belgio del "parco autovetture" concesse in locazione finanziaria, ha ritenuto di poter considerare la presenza di quel "centro di attività stabile" che, se confermato, determinerebbe l'attrazione in Belgio della territorialità delle prestazioni di servizio ai fini, ma non solo, dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Anche in ragione di una controversia relativa alla richiesta di rimborso IVA tra la Società di Leasing e l'Autorità Finanziaria olandese, il Gerechtshof di Amsterdam ha sollevato la questione pregiudiziale al giudice comunitario "se l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva vada interpretato nel senso che una società di leasing con sede in uno Stato membro, effettua le proprie prestazioni di servizi a partire da un centro di attività stabile situato in un altro Stato membro qualora [i] in quest'ultimo Stato essa conceda in affitto a clienti ivi stabiliti autovetture priva-

te in base a contratti di leasing, [ii] i suoi clienti abbiano preso contatto con essa tramite intermediari indipendenti stabiliti in questo stesso Stato ed abbiano direttamente ricercato le autovetture di loro scelta presso concessionari stabiliti in questo Stato; [iii] essa abbia acquistato le autovetture in questo Stato, nel quale le medesime sono state immatricolate, [iv] e le abbia concesse in affitto ai suoi clienti mediante contratti di leasing redatti e sottoscritti nella propria sede, [v] i clienti assumano a proprio carico le spese di manutenzione e versino in tale Stato la tassa di circolazione, e, tuttavia [vi] essa non disponga in tale Stato né di uffici né di depositi per autovetture"<sup>(5)</sup>.

#### 4. La pronunzia della Corte di Giustizia

In proposito il Giudice comunitario risponde negativamente e nel merito chiarisce che il metodo naturale per la ricerca della localizzazione di una prestazione di servizi consiste nella individuazione del luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività; per poter derogare a tale principio, optando per l'individuazione di un "centro di attività diverso" da questo, è necessario che sia riscontrabile una "consistenza minima, data la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per determinare prestazioni di servizi"<sup>(6)</sup>. Di qui i noti parametri della permanenza, dell'impiego di risorse umane, delle risorse tecniche, per un esercizio autonomo delle prestazioni di servizio.

Nel caso di specie, le attività caratterizzanti la locazione finanziaria sono poste in essere non al di fuori della sfera giuridico economica organizzativa della Società di Leasing: l'attività di negoziazione, di stesura, di sottoscrizione e di gestione dei contratti avviene direttamente presso la Società, ovvero

(4) Ai sensi del citato articolo 6, comma 1 della legge olandese, infatti, "si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la 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". Specularmente, ai sensi del noto art. 7, comma 3, prima parte, del D.P.R. 633/72, "le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dallo Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero".

(5) In questi termini la sentenza in commento riproduce l'oggetto della domanda pregiudiziale.

(6) Tale orientamento è stato precedentemente formulato anche nell'ambito della sentenza della Corte di Giustizia 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, punti 17 e 18.

**Sesta direttiva IVA - Società di leasing di autovetture private - Sede dell'attività economica del prestatore di servizi - Centro di attività stabile**

per conto di essa attraverso soggetti indipendenti.

A parere del Giudice comunitario, dunque, la Società di Leasing non disponendo né di personale dipendente né di una struttura in Belgio, non può essere considerata prestatrice di servizi per il tramite di una stabile organizzazione.

Ed infatti la descrizione delle modalità caratterizzanti l'operazione consente di evidenziare che i Clienti si rivolgono al Concessionario per l'acquisto in leasing di autovetture e, solo su indicazione di quest'ultimo o di terzi indipendenti, il contratto di leasing viene sottoscritto direttamente in Olanda presso la sede della Società di Leasing. Particolare non indifferente è che tra il Concessionario e la Società di Leasing non vi è alcun tipo di rapporto di dipendenza ovvero di collegamento, né diretto né indiretto.

#### 5. Il caso italiano

Come si è avuto modo di segnalare, la Corte per rispondere al quesito si è trovata nuovamente a fornire elementi per la individuazione delle stabili organizzazioni, confermando orientamenti precedenti, ma non potendo ricorrere ad una definizione normativa vincolante.

Com'è noto, infatti, la direttiva non fornisce elementi precisi. Stesso discorso vale per il D.P.R. 633/72.

Per quel che concerne più da vicino l'Italia, l'intensa attività di interpretazione della dottrina è stata affiancata dalla recente decisione della Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. I, Sent. 1° luglio - 12 settembre 1997, n. 258.

I giudici di Milano hanno affermato il concetto che vede la stabile organizzazione come una entità avente le caratteristiche di una "unità aziendale" di un soggetto non residente, localizzata nel territorio dello Stato. Dunque, una unità aziendale. Concetto, questo, non dissimile da quello proposto in

sede comunitaria (struttura idonea a garantire esercizio autonomo dell'attività).

In particolare, nell'ambito della sentenza che ha deciso in merito alla nota controversia tra l'Amministrazione finanziaria e la Philip Morris Inc., il Giudice tributario ha affermato che "per sua natura una stabile organizzazione così come individuata dal legislatore italiano (?) in materia fiscale e così come individuata nel regime delle convenzioni contro la doppia imposizione ha le caratteristiche di una unità aziendale. Come tale ne vanno individuati i beni che compongono l'azienda e i rapporti contrattuali (di lavoro di acquisto di beni servizi) che ne costituiscono la struttura dei costi. Solo in tale modo è possibile concludere che esiste una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente. In assenza di ciò, l'affermazione risulta del tutto immotivata e non provata, lo stesso accertamento dei soli ricavi risulta comunque un accertamento errato, non essendo possibile l'esistenza di una stabile organizzazione (unità aziendale) capace di generare solo ricavi, senza sopportare costi" (?).

Ad onor del vero, come segnalato, è bene precisare che il concetto di stabile organizzazione non può essere considerato desumibile direttamente dall'ordinamento italiano. È tuttavia un dato di fatto che la fattispecie è a più riprese richiamata nell'ambito del regime impositivo diretto e indiretto, applicato, se del caso, in ossequio alle convenzioni contro la doppia imposizione<sup>(\*)</sup>, ispirate al noto modello OCSE.

Il modello OCSE (cfr. art. 5, versione del 1977) prevede la nota serie di parametri, di indicatori della "sede di affari in cui l'impresa esercita in tutto ovvero in parte la sua attività". Di qui, i ben noti concetti di sede di direzione, succursale, ufficio, officina, laboratorio e le ipotesi in cui non si configura la stabile organizzazione (fini di deposito, di esposizione, di trasformazione, di consegna, di acquisto esclusivo di merci, di raccolta di informazioni, di ricer-

(\*) In proposito, cfr. MONARCA, P. "Prova dell'esistenza di stabile organizzazione di un soggetto non residente", in *Il Corriere Tributario* 2/98, p. 119 e ss. Cfr., altresì, BLASIO, E. "Un precedente importante per la giurisprudenza tributaria", Guida normativa n. 226/97, p. 27 e ss. In proposito appare interessante la notazione per cui non è possibile immaginare l'esistenza di una stabile organizzazione capace di generare esclusivamente ricavi. Viceversa chiunque è in grado, senza una stabile organizzazione, di realizzare ricavi in uno Stato diverso dal proprio.

(\*\*) Cfr., in proposito, C.M. 30 aprile 1997, n. 7/1976, nonché R.M. 1° febbraio 1983, n. 9/2398.

**Sesta direttiva  
IVA - Società di  
leasing di  
autovetture  
private - Sede  
dell'attività  
economica del  
prestatore di  
servizi - Centro di  
attività stabile**

*che, nonché, infine, il carattere preparatorio o ausiliario). Relativamente al requisito della fissità, l'organizzazione è stabile nella misura in cui l'"impianto" nel territorio dello Stato possa essere evidenziato per un periodo di tempo determinato, per esempio nell'arco di un anno.*

*Il Giudice milanese, peraltro, va oltre, in quanto chiarisce che di per sé la presenza di una società di capitali in Italia, controllata dal soggetto non residente, non costituisce presupposto dell'esistenza di una stabile organizzazione. A tale scopo è necessario che l'Amministrazione fornisca ogni elemento per la individuazione della struttura dei costi "mascherati" dallo schermo societario, in realtà facenti capo direttamente al soggetto non residente<sup>(9)</sup>.*

*In definitiva, per il Giudice italiano non è provata l'esistenza nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione di un soggetto non residente se l'Amministrazione Finanziaria non individua, attraverso beni e strutture di costi, gli elementi costitutivi dell'unità aziendale in cui si concretizza la stabile organizzazione.*

*La recente pronuncia del giudice tributario italiano, per ciò che concerne il concetto di unità aziendale, sembra sostanzialmente confermare precedenti orientamenti giurisprudenziali ed interpretativi.*

*Con sentenza n. 9580 del 19 settembre 1990, infatti, la Corte di Cassazione aveva chiarito che tra gli elementi caratterizzanti una stabile organizzazione non poteva mancare, oltre al collegamento non occasionale con il territorio dello Stato e con persone qui operanti, oltre all'effettivo impiego di beni e attività lavorative, il coordinamento degli stessi (beni ed attività operative) per la produzione e l'effettiva autonomia funzionale. Caratteristiche, queste, che portano*

*alla mente la nota definizione di azienda di cui all'art. 2555 c.c.<sup>(10)</sup>.*

*Peraltro, lo stesso Ministero Finanze, con R.M. n. 460/196 del 13 dicembre 1989, aveva avuto modo di segnalare che per riconoscere una stabile organizzazione si dovesse fare accertamento dell'esistenza di una effettiva entità economica operativa, formalizzata in un'autonoma e funzionale struttura nazionale rispetto al soggetto non residente riscontrabile sia su base meramente contabile, sia sul piano più concretamente gestionale.*

*Precedentemente, con R.M. 29 gennaio 1979, n. 12510 il Ministero aveva puntualizzato il concetto di autonomia (peraltro anche tributaria oltreché) economica e gestionale, "rispondente peraltro ad una logica di funzionamento, distinta da quella della casa madre che l'ha generato".*

*Con sentenza del 27 novembre 1987, n. 8820, il Giudice di legittimità aveva poi posto l'accento sullo svolgimento abituale dell'attività nel territorio dello Stato, sull'utilizzo di una struttura organizzativa (di beni e di lavoro), sul concetto di permanenza a prescindere dall'elemento dimensionale, indicando come presupposto generale quello della costituzione di un centro di imputazione di rapporti e situazioni giuridiche riferibili al soggetto non residente.*

*In altre occasioni<sup>(11)</sup> la stabile organizzazione è stata vista come una autonoma organizzazione imprenditoriale, autonoma e distinta dalla casa madre, e dal punto di vista gestionale, e dal punto di vista contabile. Alla luce di quanto sin ora esposto sembra possibile affermare che l'orientamento giurisprudenziale italiano sia nella sostanza compatibile con il punto di vista recente del Giudice comunitario.*

**Carlo Geronimo Cardia**

<sup>(9)</sup> Sul punto non appare pacifico l'orientamento giurisprudenziale. Infatti, a fronte di una visione restrittiva (la partecipazione in società residente non comporta per il soggetto residente l'installazione di una stabile organizzazione) desumibile dalla sentenza Commissione tributaria centrale, sezione IV, decisione 20 maggio 1980, n. 5868, si colloca la visione meno rigorosa, e più ampia dunque, secondo cui la partecipazione azionaria in una società residente da parte di un soggetto non residente è presupposto costitutivo di stabile organizzazione (Cassazione civ., sez. I, sentenza 24 maggio 1988, n. 3610).

<sup>(10)</sup> "L'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa".

<sup>(11)</sup> Cass. n. 11918 del 14 dicembre 1990, Commissione tributaria centrale del 10 ottobre 1988, n. 6630.