

Solo la messa a disposizione delle risorse umane o tecniche rivela l'esistenza della branch

Servizi logistici irrilevanti

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

La prestazione di servizi logistici non è rivelatrice dell'esistenza di una branch: la società che fornisce alla propria controllante, residente in un altro stato membro, servizi di supporto alle vendite da quest'ultima effettuate in tale stato, non assume la veste di stabile organizzazione della seconda ai fini dell'Iva, salvo che oggetto del contratto sia non la mera fornitura di servizi, bensì la messa a disposizione delle risorse umane e/o tecniche.

Questa una delle interessanti indicazioni che si ricavano dalle conclusioni dell'avvocato generale della Corte di giustizia Ue richiamate nella pagina precedente, presentate nell'ambito di un procedimento pregiudiziale dal quale ci si attende, auspicabilmente, un chiarimento definitivo della Corte in merito alle condizioni che debbono essere soddisfatte affinché, nell'ambito dei gruppi societari multinazionali, una società possa considerarsi la stabile organizzazione di un'altra.

Al riguardo, l'avvocato esclude anzitutto decisamente che sia sufficiente fare riferimento ai rapporti societari, che non figurano tra i criteri in base ai quali si determina l'esistenza di una stabile organizzazione come precisati all'art. 11 del regolamento Ue n. 282/2011, che considera tale l'organizzazione caratterizzata da sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici.

Pertanto, già dall'art. 44 della direttiva si evince che una società dipendente, ma autonoma sul piano giuridico, non può essere considerata allo stesso tempo come stabile organizzazione di un'altra società

del gruppo, poiché la norma si riferisce ad "un" soggetto passivo

che ha fissato la sede della propria attività economica in un luogo ed ha una stabile organizzazione in un altro.

La possibilità di considerare più soggetti distinti come un unico soggetto passivo è prevista solo in determinate circostanze, nell'ambito della disciplina del c.d. Gruppo Iva, che oltretutto si applica ai soggetti stabiliti all'interno di un solo stato membro.

Vero è che la Corte, nella sentenza 20 febbraio 1997, C0260/95, ha statuito che una società controllata può costituire una stabile organizzazione della società controllante, in quanto semplice ausiliaria di quest'ultima. Questa decisione, tuttavia, riguardava il settore degli organizzatori di viaggi turistici, sottoposti ad un regime speciale Iva, motivo per cui essa non è automaticamente applicabile ad altre situazioni; in quel particolare caso, infatti, si trattava di decidere se i servizi turistici forniti da un'agenzia di viaggi stabilita nel paese membro A, attraverso l'intermediazione di una società da essa controllata stabilita nel paese membro B, dovessero considerarsi effettuati nel primo stato, in base al principio del luogo di residenza del prestatore, oppure nel secondo, considerando la società controllata quale stabile organizzazione della controllante.

La questione verteva quindi sulla determinazione del luogo in cui le prestazioni dell'agenzia dovessero considerarsi fornite, e non ricevute.

Aggiunge però l'avvocato che, "sfortunatamente", nella successiva sentenza 7 maggio 2020, C0547/18, la Corte ha dichiarato che non può escludersi che la società controllata possa costituire una stabile organizzazione della società controllante; affermazione che "è tuttavia quantomeno

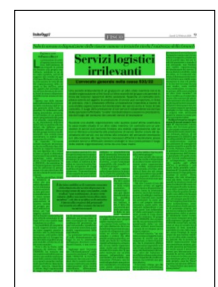
ambigua e pregiudizievole per la necessaria certezza del diritto in sede di determinazione del luogo della prestazione di servizi... e non è comunque trasponibile alle semplici società di un gruppo".

Forse per questa ragione, nelle ultime decisioni in materia, la Corte ha precisato che la qualificazione di stabile organizzazione, che deve essere valutata alla luce della realtà economica e commerciale, non può dipendere dal solo status giuridico dell'entità di cui trattasi, e che il fatto che una società possieda una società figlia in uno stato membro non significa di per sé che essa vi abbia anche una propria stabile organizzazione.

La stessa Corte, inoltre, ha più volte dichiarato che la sede dell'attività economica quale punto di collegamento costituisce 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, sicché può affermarsi, secondo l'avvocato, che "il rapporto societario con un'altra persona indipendente non può fondare una stabile organizzazione. Pertanto, una società indipendente non può essere considerata al contempo come stabile organizzazione di un'altra società indipendente, anche laddove faccia parte dello stesso gruppo".

Ciò non esclude che una società che metta a disposizione di un'altra risorse materiali e umane possa rappresentare una stabile organizzazione della seconda; a tal fine, però, rileva il fatto che tali risorse cedute presentino una qualità e una quantità sufficienti, e non se le due società siano parti di un gruppo.

Ma non è questo il caso del



contratto avente ad oggetto non la messa a disposizione di risorse, bensì la prestazione di servizi tra le due società, in quanto gli obblighi risultanti da tale contratto sono assolti dal prestatore in nome proprio e nel proprio interesse economico, quale parte contrattuale indipendente e non quale parte “non indipendente” della controparte contrattuale, avendo la Corte chiarito, nella sentenza 29 giugno 2023, C0232/22, che si presume che una persona giuridica, quand’anche abbia un solo cliente, utilizzi i mezzi tecnici e umani di cui dispone per le proprie esigenze.

Conclusivamente, “un contratto avente ad oggetto la prestazione di servizi non può comportare, in linea di principio, che il prestatore effettui un’operazione imponibile a favore di una stabile organizzazione del destinatario dei servizi”, salvo che l’adozione di un siffatto schema contrattuale non risponda alla realtà economica, ma sottenda una pratica abusiva.

L’avvocato ritiene poi che non sia decisivo, nella fattispecie, stabilire se il contratto di prestazione di servizi faccia riferimento o meno a servizi ausiliari di supporto, poiché servizi di questo tipo, resi nei locali del prestatore e tramite il suo personale, non fondano una stabile organizzazione

del destinatario dei servizi. È invece decisivo stabilire, come già detto, se il contratto consenta al destinatario dei servizi di istituire una stabile organizzazione in loco e di prestare in loco servizi come da una casa madre, ossia realizzi “una sostituzione, in una certa misura, della casa madre in un altro stato membro”, ciò che si verifica se il contratto è inteso alla cessione del personale necessario e/o alla cessione dei mezzi tecnici necessari, affinché il destinatario dei servizi possa eseguire operazioni analoghe in loco come presso la propria sede, utilizzando quindi le risorse in nome proprio e a proprio rischio.

Sulla necessaria compresenza di mezzi umani e tecnici. È interessante notare, infine, che l’avvocato generale, per quanto concerne la coesistenza dei mezzi umani e tecnici richiesta dall’art. 11 del regolamento Ue 282/2011 per la configurabilità di una stabile organizzazione, esprime una posizione di consapevole dissenso rispetto a quella della Corte. Sostiene, infatti, che la questione circa la necessaria compresenza dell’elemento personale e di quello materiale “riveste tendenzialmente un’importanza secondaria”, poiché, agli effetti dell’Iva, il problema è solo quello della possibile indivi-

duazione di “un punto di collegamento per il luogo della prestazione di servizi”. Posto, dunque, che tale situazione, come già detto, ricorre allorché la struttura locale nel paese A subentri alla casa madre del paese B nella realizzazione delle medesime prestazioni, si ha che qualora la casa madre non abbia più bisogno di personale per servizi analoghi, ad esempio perché tutti i servizi vengono prestati in maniera automatizzata, neanche la struttura locale necessita di personale proprio, per cui essa si configura stabile organizzazione anche se possiede solamente mezzi tecnici. L’avvocato riconosce però che nella sentenza 3 giugno 2021, C-931/19, ove la Corte, in relazione al caso di un’attività di locazione di beni immobili, esercitata in uno stato membro senza l’impiego di mezzi umani da una società stabilita in un altro stato membro, ha statuito che la nozione di stabile organizzazione esige una consistenza minima, grazie alla presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi, sicché non può rientrare in detta nozione una struttura priva di personale proprio, essa ha “forse” espresso un’opinione differente, “senza fornire una motivazione precisa”.

— © Riproduzione riservata — ■

È decisivo stabilire se il contratto consenta al destinatario dei servizi di prestare in loco servizi come da una casa madre, ossia realizzi “una sostituzione, in una certa misura, della casa madre in un altro stato membro”, ciò che si verifica se il contratto è inteso alla cessione del personale necessario e/o alla cessione dei mezzi tecnici necessari

L'avvocato generale nella causa 533/22

DS6901

DS6901

Una società indipendente di un gruppo (in un altro stato membro) non è la stabile organizzazione ai fini Iva di un'altra società del gruppo unicamente in forza dei reciproci rapporti di diritto societario. Neanche un contratto complesso avente ad oggetto la prestazione di servizi può comportare, in linea di principio, che il prestatore effettui un'operazione imponibile a favore di una stabile organizzazione del destinatario dei servizi sorta in forza di tale contratto. Il luogo della prestazione di tali servizi è indipendente sia dal tipo delle operazioni effettuate "a valle" dal destinatario (cessioni o prestazioni), sia dal luogo del consumo dei concreti servizi di lavorazione

Sussiste una stabile organizzazione solo qualora quest'ultima sostituisca la casa madre situata in un altro stato membro. Un contratto con un prestatore di servizi può pertanto fondare una stabile organizzazione solo se non si riferisce unicamente alla prestazione di servizi relativi a beni del destinatario dei servizi, ma sia inteso alla cessione del personale necessario e/o alla cessione dei mezzi tecnici necessari affinché il destinatario possa prestare servizi o effettuare cessioni analoghi in loco (ossia presso il luogo della stabile organizzazione) come da una casa madre