



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

del 1° febbraio 2024¹

Causa C-533/22

SC Adient Ltd & Co. KG

contro

Agentia Națională de Administrare Fiscală,

**Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș**

[domanda di pronuncia pregiudiziale del Tribunalul Argeș (Tribunale superiore di Argeș,
Romania)]

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Luogo di una prestazione di servizi – Casa madre o stabile organizzazione – Succursale di una società nazionale di un gruppo quale stabile organizzazione di una società estera di un gruppo – Irrilevanza dei rapporti societari – Imputazione della succursale della controparte contrattuale – Istituzione di una stabile organizzazione tramite un contratto di prestazione di servizi – Stabile organizzazione nel territorio nazionale in sostituzione di una casa madre all'estero»

I. Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale è ormai la quinta², dal 2018, che ha ad oggetto i criteri per la determinazione di una stabile organizzazione nel diritto in materia di IVA. Di tali domande, essa è già la terza³, con la quale, dalla decisione Dong Yang⁴, risalente al 2020, si chiede, in sostanza, se una controllata e rispettivamente una società di un gruppo debba essere considerata una stabile organizzazione della società madre o di un'altra società del gruppo.

¹ Lingua originale: il tedesco.

² Le altre quattro sono: sentenze del 7 maggio 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350); del 3 giugno 2021, Titanium (C-931/19, EU:C:2021:446); del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), e del 29 giugno 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

³ Le altre due erano: sentenze del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), e del 29 giugno 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

⁴ Sentenza del 7 maggio 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350).

Siffatto sviluppo è sorprendente; fino ad allora, infatti, in relazione a tale questione, vi sono state in totale, dall'introduzione della sesta direttiva 77/388/CEE (ossia da più di 40 anni), solo sei⁵ domande di pronuncia pregiudiziale equiparabili.

2. La Corte non era del tutto estranea a tale sviluppo. In tal senso, nella decisione DFDS, in un caso concernente una costruzione fiscale artificiosa, essa ha dichiarato che una società che agisce come semplice ausiliaria dell'organizzatore, ma dispone dei mezzi umani e tecnici che caratterizzano un centro di attività stabile, può essere una stabile organizzazione dell'organizzatore⁶. Successivamente, nella decisione Dong Yang, essa ha statuito che non può essere escluso che la controllata detenuta dalla società madre sia una stabile organizzazione di tale società madre⁷. Dopodiché, numerose amministrazioni finanziarie sembrano avere iniziato a cercare nelle strutture dei gruppi stabili organizzazioni sotto forma di controllate o anche soltanto di altre società del gruppo.

3. Da ciò è conseguito che già per la seconda volta⁸ un giudice rumeno chiede se una società di un gruppo in Romania possa essere al contempo la stabile organizzazione della sua controparte contrattuale (un'altra società del gruppo stabilita in Germania). In tal caso, il luogo della prestazione del servizio fornito non potrebbe essere situato in Germania (ove l'operazione sembra essere stata assoggettata debitamente ad imposta), bensì in Romania. Poiché tutte le imprese interessate sono tuttavia legittimate alla detrazione dell'IVA, alla Romania non interessa, in ultima analisi, la salvaguardia del gettito fiscale (il cui ammontare non muta in alcun modo nella specie), bensì apparentemente solo gli interessi e le sanzioni.

4. Alla Corte viene pertanto nuovamente offerta l'opportunità di chiarire in generale la questione fondamentale se e quando una società indipendente possa essere al contempo la stabile organizzazione della sua controparte contrattuale, ossia di un'altra società indipendente, ed aumentare così nuovamente la certezza del diritto sia per le amministrazioni finanziarie sia per i soggetti passivi interessati da siffatta situazione.

⁵ Sentenze del 16 ottobre 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298); del 7 maggio 1998, *Lease Plan* (C-390/96, EU:C:1998:206); del 17 luglio 1997, *ARO Lease* (C-190/95, EU:C:1997:374); del 20 febbraio 1997, *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77); del 2 maggio 1996, *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, EU:C:1996:184), e del 4 luglio 1985, *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299). Ad esse si sono aggiunte due sentenze emesse in relazione all'ottava direttiva IVA: sentenze del 25 ottobre 2012, *Daimler* (C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666), e del 28 giugno 2007, *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397).

⁶ Sentenza del 20 febbraio 1997, *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, punto 26 e segg.).

⁷ Sentenza del 7 maggio 2020, *Dong Yang Electronics* (C-547/18, EU:C:2020:350, punto 30).

⁸ In precedenza già sentenza del 7 aprile 2022, *Berlin Chemie A. Menarini* (C-333/20, EU:C:2022:291).

II. Contesto normativo

A. *Diritto dell'Unione*

5. Il contesto normativo dell'Unione è costituito dalla direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»)⁹. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA contiene una delle due fattispecie di base e così recita:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

6. L'articolo 44 della direttiva IVA disciplina il luogo della prestazione di servizi e stabilisce quanto segue:

«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell'indirizzo permanente o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

7. L'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 (in prosieguo: il «regolamento di esecuzione»)¹⁰, precisa la nozione di stabile organizzazione:

«Ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 della [direttiva IVA], la “stabile organizzazione” designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione».

8. L'articolo 192 bis della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Ai fini della presente sezione, un soggetto passivo che dispone di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore di imposta si considera soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni:

a) [E]gli effettua in tale paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile;

b) la cessione di beni o prestazione di servizi è effettuata senza la partecipazione di una sede del cedente o del prestatore di servizi situata nello Stato membro in questione».

⁹ Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006 (GU 2006, L 347, pag. 1) nella versione vigente negli anni controversi (dal 2016 al 2018).

¹⁰ 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 (GU 2011, L 77, pag. 1).

9. L'articolo 53, paragrafo 2, del regolamento di esecuzione concretizza al riguardo quanto segue:

«Se un soggetto passivo dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, si considera che tale organizzazione non partecipa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 192 bis, lettera b), della direttiva 2006/112/CE, a meno che i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati dallo stesso per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione.

Se i mezzi della stabile organizzazione sono utilizzati unicamente per funzioni di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione e il recupero crediti, si considera che essi non siano utilizzati per la realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi.

Se tuttavia viene emessa una fattura con il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro della stabile organizzazione alla stessa, si considera, salvo prova contraria, che tale stabile organizzazione abbia partecipato alla cessione di beni o alla prestazione di servizi effettuata in tale Stato membro».

B. Normativa rumena

10. La Romania ha attuato la direttiva IVA per gli anni controversi tramite la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (legge n. 227/2015 recante il codice tributario – in prosieguo: il «codice tributario»).

11. L'articolo 266, paragrafo 2, lettera b), del codice tributario così recita:

«Ai sensi del presente titolo

b) un soggetto passivo la cui sede dell'attività economica è al di fuori della Romania si considera stabilito in Romania se possiede una stabile organizzazione in Romania, in particolare se dispone in Romania di mezzi tecnici e umani sufficienti per effettuare regolarmente cessioni di beni e/o prestazioni di servizi imponibili».

12. L'articolo 278, paragrafo 2, del codice tributario stabilisce quanto segue:

«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui il soggetto passivo destinatario dei servizi 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 la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione del soggetto passivo destinatario dei servizi. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell'indirizzo permanente o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

III. Fatti e procedimento pregiudiziale

13. La società ricorrente in Romania nel procedimento principale è la Adient Ltd & Co. KG (in prosieguo: la «Adient DE»), stabilita in Germania. Essa fa parte del gruppo di società Adient. La sede principale del gruppo è situata in Europa. Il gruppo è un fornitore globale di produttori dell'industria automobilistica e detiene una rete mondiale di impianti di produzione e assemblaggio che forniscono ai produttori di apparecchiature originali sistemi completi di sedili, moduli e componenti.

14. Il 1° giugno 2016, la Adient DE affidava alla SC Adient Automotive România SRL (in prosieguo: la «Adient RO») – un'altra società del gruppo Adient – un servizio complesso consistente tanto in servizi di lavorazione e assemblaggio dei componenti di tappezzeria, quanto in servizi accessori e amministrativi. I servizi di lavorazione consistono nel taglio e nella cucitura delle materie prime per la produzione di coprisedili per auto. I servizi accessori consistono nello stoccaggio delle materie prime e dei prodotti finiti, nonché nella ricezione, nell'ispezione e nella gestione delle materie prime. La Adient RO dispone al riguardo di due succursali a Pitești e a Ploiești (Romania), nelle quali vengono fabbricati i corrispondenti prodotti per la Adient DE.

15. Tutte le spese sostenute dalla Adient RO per l'esecuzione delle summenzionate attività sono incluse nella tassa da essa fatturata alla Adient DE. Quest'ultima acquista la materia prima e la invia alla Adient RO per la lavorazione. La Adient DE è la proprietaria delle materie prime, dei prodotti semilavorati e dei prodotti finiti durante l'intero processo di lavorazione.

16. In considerazione delle attività svolte nel territorio nazionale rumeno, la Adient DE è una persona non residente in Romania con sede in Germania. Essa è registrata direttamente a fini IVA in Romania dal 16 marzo 2016 e le è stato attribuito un numero di identificazione IVA. La Adient DE utilizza il numero di identificazione IVA rumeno sia per gli acquisti nazionali e intracomunitari dei beni effettuati in Romania, sia per la cessione ai suoi clienti dei prodotti fabbricati dalla Adient RO. Per la ricezione dei servizi prestati dalla Adient RO sulla base del contratto (servizi di lavorazione, assemblaggio, stoccaggio e amministrativi), essa ha impiegato il proprio numero di identificazione IVA tedesco.

17. La prestatrice (la Adient RO) riteneva che il luogo della prestazione dei suoi servizi fosse situato là dove è stabilito il destinatario (la Adient DE), ossia in Germania. Essa non ha pertanto calcolato l'IVA rumena né l'ha versata. Si può partire dal presupposto che le operazioni siano state corrispondentemente tassate in Germania.

18. A seguito dell'accertamento fiscale effettuato presso la Adient RO, riferito all'IVA concernente il periodo che va dal 18 febbraio 2016 al 31 luglio 2018, l'amministrazione finanziaria ha rilevato che la Adient RO era obbligata a riscuotere l'IVA presso la Adient DE, poiché il luogo delle prestazioni di servizi sarebbe stato situato in Romania. Essa ha accertato, inoltre, che la Adient DE disponeva delle succursali della Adient RO a Pitești e a Ploiești e pertanto di mezzi tecnici e umani in Romania, cosicché la stessa avrebbe soddisfatto le condizioni di una stabile organizzazione a fini IVA in Romania. I servizi in questione prestati dalla Adient RO alla Adient DE sarebbero pertanto assoggettati ad IVA in Romania e la Adient RO sarebbe stata obbligata a riscuotere l'IVA rumena. Il 29 marzo 2019, l'amministrazione finanziaria ha emesso un avviso di accertamento nei confronti della Adient RO, con cui ha stabilito obblighi aggiuntivi di pagamento. Tale avviso è stato impugnato ed è ancora pendente dinanzi all'autorità giurisdizionale in un altro procedimento.

19. L'amministrazione finanziaria riteneva inoltre che il numero di identificazione IVA rilasciato dalle autorità tedesche fosse stato utilizzato in maniera abusiva dalla Adient DE. Con decisione del 4 giugno 2020, la Adient DE è stata pertanto registrata fiscalmente d'ufficio con una stabile organizzazione in Romania, presso un indirizzo pressoché identico a quello della succursale della Adient RO a Pitești. La Adient DE ha presentato reclamo avverso tale decisione. Con decisione del 28 agosto 2020, l'amministrazione finanziaria ha respinto tale reclamo in quanto infondato. La Adient DE ha impugnato tale decisione dinanzi al giudice del rinvio.

20. La Adient DE ritiene che le condizioni di una stabile organizzazione in Romania non siano soddisfatte. La Adient RO riceverebbe i reclami dei clienti, li analizzerebbe, risponderebbe ai medesimi e garantirebbe azioni correttive, gestirebbe e compilerebbe i rapporti dei clienti nella banca dati, assicurerebbe l'ottenimento di dati e informazioni da parte dei fornitori, elaborerebbe piani di controllo per i prodotti ricevuti ecc. Con tali attività, la Adient RO assolverebbe ai suoi obblighi di incaricato della lavorazione. L'uso comune del sistema contabile della Adient DE avrebbe luogo unicamente in quanto entrambe le società sarebbero parte di un gruppo. La Adient DE non disporrebbe in Romania neanche di mezzi umani, poiché i lavoratori sono dipendenti della Adient RO e la loro assunzione e la loro retribuzione vengono negoziati in tale paese. La Adient DE non deciderebbe neppure in merito alle apparecchiature da utilizzare per l'attività di lavorazione, né in merito ai periodi di manutenzione, sostituzione o ammodernamento di tali apparecchiature.

21. Per contro, la cessione dei beni dalle succursali della Adient RO in Romania sarebbe effettuata dalla Adient DE, pur essendo la Adient RO ad inoltrare gli ordini di trasporto per la Adient DE. L'inoltro dell'ordine di spedizione sarebbe un compito di natura meramente amministrativa inteso alla trasmissione di informazioni al vettore, poiché, per motivi oggettivi, l'incaricato della lavorazione dovrebbe tenere la merce pronta per il carico e, naturalmente, collaborare con il vettore per garantirne la consegna nel termine stabilito. I dipendenti della Adient RO non adotterebbero tuttavia alcuna decisione relativa alla vendita/all'acquisto effettivi delle merci da parte della Adient DE. Essi non svolgerebbero neppure attività inerenti alla cessione di prodotti finiti e non sarebbero legittimati ad adottare decisioni concernenti quantità, prezzi o parti coinvolte.

22. Per contro, l'amministrazione finanziaria parte dal presupposto che la Adient DE disponga dei mezzi personali e tecnici per effettuare regolarmente operazioni imponibili in Romania. I lavoratori dipendenti del dipartimento qualità della Adient RO garantiscono, mediante i compiti e le responsabilità posseduti e le attività svolte, la comunicazione con i clienti e i fornitori, rappresentando la Adient DE di fronte a terzi. Essi sarebbero coinvolti sia nell'organizzazione e nella realizzazione dell'inventario annuale dei beni appartenenti alla Adient DE nonché nella valutazione del risultato di quest'ultimo sia nelle attività di revisione contabile richieste dai clienti della Adient DE. Di conseguenza, le persone fisiche rumene che lavorano per la Adient RO rappresenterebbero, di fatto, mezzi umani permanenti di cui Adient DE disporrebbe in Romania. L'amministrazione finanziaria ritiene pertanto che la Adient DE abbia stabili organizzazioni in Romania (nella forma delle due succursali della Adient RO a Pitești e a Ploiești).

23. Il Tribunalul Argeş (Tribunale superiore di Argeş, Romania), competente sul ricorso della Adient DE, ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

- 1) Se le disposizioni dell'articolo 44 della direttiva IVA e degli articoli 10 e 11 del regolamento di esecuzione debbano essere interpretate nel senso che ostano alla prassi dell'amministrazione tributaria nazionale di qualificare una persona giuridica residente indipendente come stabile organizzazione di un'entità non residente, solamente sulla base dell'appartenenza di tali due società al medesimo gruppo.
- 2) Se le disposizioni dell'articolo 44 della direttiva IVA e degli articoli 10 e 11 del regolamento di esecuzione debbano essere interpretate nel senso che ostano alla prassi dell'amministrazione tributaria nazionale di ritenere sussistente, nel territorio di uno Stato membro, una stabile organizzazione di un'entità non residente, facendo riferimento esclusivamente ai servizi che la persona giuridica residente presta all'entità non residente.
- 3) Se le disposizioni dell'articolo 44 della direttiva IVA e degli articoli 10 e 11 del regolamento di esecuzione debbano essere interpretate nel senso che ostano alla normativa tributaria nazionale e alla prassi dell'amministrazione tributaria nazionale di ritenere sussistente, nel territorio di uno Stato membro, una stabile organizzazione di un'entità non residente, tenuto conto del fatto che la stabile organizzazione di cui trattasi cede solo beni e non presta servizi.
- 4) Nel caso in cui una persona non residente detenga nel territorio di uno Stato membro, presso una persona giuridica residente, mezzi umani e tecnici con cui garantisce la prestazione di servizi di lavorazione dei beni che devono essere ceduti dall'entità non residente, se le disposizioni dell'articolo 192 bis, lettera b), della direttiva IVA, nonché dell'articolo 11 e dell'articolo 53, paragrafo 2, del regolamento di esecuzione debbano essere interpretate nel senso che i suddetti servizi di lavorazione prestati attraverso i mezzi tecnici e umani della persona giuridica non residente sono (i) servizi ricevuti da persona giuridica non residente da parte della persona residente, attraverso i suddetti mezzi umani e tecnici, o, se del caso, (ii) servizi forniti dalla stessa persona giuridica non residente, attraverso i suddetti mezzi umani e tecnici.
- 5) A seconda della risposta alla questione sub 4), in che modo sia determinato il luogo della prestazione di servizi, con riferimento alle disposizioni dell'articolo 44 della direttiva IVA e degli articoli 10 e 11 del regolamento di esecuzione.
- 6) Alla luce dell'articolo 53, paragrafo 2, del regolamento di esecuzione, se le attività connesse ai servizi di lavorazione dei beni quali la ricezione, l'inventario, l'effettuazione di ordini ai fornitori, la messa a disposizione di aree di stoccaggio, la gestione delle scorte nel sistema informatico, il trattamento degli ordini dei clienti, la menzione dell'indirizzo sui documenti di trasporto e sulle fatture, il supporto per quanto riguarda i controlli di qualità, ecc. non debbano essere prese in considerazione ai fini della determinazione dell'esistenza della stabile organizzazione in quanto si tratta di attività di supporto amministrativo strettamente necessarie alle attività di lavorazione dei beni.
- 7) Tenuto conto dei principi relativi al luogo di imposizione nel luogo del consumo e rispettivamente nel luogo di destinazione, se sia rilevante ai fini della determinazione del luogo della prestazione dei servizi di lavorazione il fatto che i beni risultanti dalla lavorazione siano venduti dal beneficiario dei servizi (siano destinati) per lo più al di fuori della Romania,

mentre quelli venduti in Romania sono assoggettati all'IVA e, pertanto, il risultato dei servizi di lavorazione non è «consumato» in Romania o, qualora sia «consumato» in Romania, è assoggettato all'IVA

- 8) Qualora i mezzi tecnici e umani della stabile organizzazione che riceve i servizi siano praticamente gli stessi del prestatore con cui i servizi sono effettivamente realizzati, se sussista comunque una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

24. Nel procedimento dinanzi alla Corte, la Adient DE, la Romania e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte. Ai sensi dell'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura, la Corte ha deciso di non tenere un'udienza di discussione.

IV. Valutazione giuridica

A. Sulle questioni pregiudiziali, sulla loro ricevibilità e sul metodo dell'analisi

25. Le otto questioni del giudice del rinvio possono essere suddivise in tre gruppi. Con l'ultima questione, che verrà risolta per prima, il giudice chiede se sussista in generale un'operazione imponibile qualora i mezzi tecnici e umani di una società di un gruppo (la Adient RO), i quali devono rappresentare una stabile organizzazione dell'altra società del gruppo (la Adient DE), forniscano il servizio e lo ricevano anche (al riguardo sub B).

26. Con le questioni 1, 2, 3 e 7, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, come debba essere determinata all'interno di un gruppo una stabile organizzazione che deve considerata il destinatario di un servizio, cosicché che il luogo delle prestazioni di servizi deve essere determinato in base al luogo della stabile organizzazione e non in base al luogo della casa madre (sede del destinatario dei servizi) (al riguardo sub C).

27. Con le questioni 4, 5 e 6, il giudice si interroga sull'applicazione dell'articolo 192 bis, lettera b), della direttiva IVA, onde accertare se la Adient DE debba essere considerata una persona residente o non residente in Romania. Ciò presuppone che la Adient DE detenga ivi una stabile organizzazione, circostanza che deve essere accertata, se del caso, indipendentemente da una struttura di gruppo (al riguardo sub D.).

28. La Romania contesta la ricevibilità delle questioni pregiudiziali. Tuttavia, in linea di principio, spetta soltanto al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, il compito di valutare tanto la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, quanto la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, allorché le questioni sollevate riguardano l'interpretazione di una norma giuridica dell'Unione, la Corte è, in via di principio, tenuta a statuire. Tali questioni sono assistite da una presunzione di rilevanza. Il rifiuto della Corte di statuire su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora risulti in modo manifesto che l'interpretazione richiesta relativamente ad una norma dell'Unione non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto della controversia nel procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle

questioni che le vengono sottoposte¹¹.

29. Facendo applicazione di tale presunzione, tutte le questioni, e dunque anche la settima questione, sono ricevibili, persino qualora – come sottolineato dalla Romania nella sua memoria – il giudice del rinvio non illustri ivi in dettaglio dove vengano realizzate le operazioni con le cessioni della Adient DE. Ciò non è necessario in quanto nel caso delle cessioni di un fornitore di cui trattasi nella specie esistono soltanto due possibilità. Nel caso di una cessione ad un imprenditore può trattarsi o di una cessione intracomunitaria transfrontaliera (esente), il cui acquisto intracomunitario (imponibile) dà luogo ad una tassazione nel luogo del destinatario dei servizi all'estero (lo stesso vale nel caso di una cessione in un paese terzo, sempreché quest'ultimo preveda una fattispecie di importazione). Oppure ricorre una cessione interna «normale», la quale viene assoggettata ad imposta in Romania. Di conseguenza, neanche alla settima questione può essere negata la sua presunta rilevanza.

B. Prestazione di servizi imponibile di un soggetto passivo (ottava questione)

30. Con l'ottava questione, il giudice chiede, in sostanza, se sussista un'operazione imponibile qualora i mezzi materiali e umani di una società di un gruppo (la Adient RO), i quali devono rappresentare una stabile organizzazione dell'altra società del gruppo (la Adient DE), forniscano il servizio e lo ricevano anche.

31. Il contesto di tale questione è rappresentato dalla circostanza che l'IVA è un'imposta generale sui consumi, la quale tassa l'onere del destinatario di un bene di consumo¹², onere che questi sopporta e versa quale corrispettivo al soggetto passivo. Di conseguenza, un'operazione imponibile ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a) e c), della direttiva IVA presuppone sempre due persone, delle quali perlomeno una, segnatamente il prestatore, deve essere un soggetto passivo.

32. La sostanziale necessità di due persone – sottolineata espressamente anche dalla Adient DE nella sua memoria – emerge anche a contrario dagli articoli 16 e 26 della direttiva IVA. Essi simulano una cessione o una prestazione di servizi qualora il soggetto passivo prelevi o utilizzi esso stesso un bene; il «prestatore» e il «destinatario dei servizi» sono quindi la stessa persona.

33. Lo stesso è confermato dall'articolo 11 della direttiva IVA. Esso consente agli Stati membri, a determinate condizioni, di considerare come *un unico* soggetto passivo due (o più) persone, al fine di prevenire l'esistenza di un'operazione tra tali persone nei rapporti interni. Ciò è inteso ad assicurare una certa «neutralità organizzativa». Non dovrebbe fare alcuna differenza, sotto il profilo dell'IVA, se un'impresa (ad es. un ospedale) presti essa stessa tutti i servizi (ad es. anche la pulizia dell'ospedale) oppure se fondi una società e, tramite siffatta controllata, presti gli stessi

¹¹ Sentenze del 6 ottobre 2021, Sumal (C-882/19, EU:C:2021:800, punti 27 e 28), e del 9 luglio 2020, Santen (C-673/18, EU:C:2020:531, punto 27, e la giurisprudenza ivi citata).

¹² V sentenze del 3 maggio 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punto 23 – «un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi»); dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, punto 37 – «[l'IVA] è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti»), e del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punti 20 e 23 – «Si deve tener conto unicamente della natura dell'impegno assunto: per rientrare nel sistema comune dell'IVA, detto impegno deve implicare un consumo»).

servizi (ad es. la pulizia dell'ospedale)¹³. Anche in tal caso consegue, a contrario, che al di fuori dell'articolo 11 della direttiva IVA sono necessarie due persone per poter ritenere sussistente un'operazione imponibile.

34. L'ottava questione riflette probabilmente il fatto che alcuni Stati membri¹⁴ tentano di spostare nel territorio nazionale il luogo della prestazione di servizi resi da una controllata e rispettivamente dalla società di un gruppo ad una casa madre e rispettivamente ad un'altra società del gruppo stabilita all'estero, in quanto la controllata e rispettivamente l'altra società del gruppo che presta i servizi sarebbero al contempo la stabile organizzazione del destinatario dei servizi straniero. Siffatta qualificazione e la presunzione di un'operazione imponibile e quindi soggetta ad imposta, tuttavia, si escludono a vicenda.

35. Qualora i servizi di cui trattasi della Adient RO vengano effettivamente prestati in Romania tramite una succursale e tale succursale sia in tal senso, al contempo, una stabile organizzazione della Adient DE, il prestatore (ossia colui che presta i servizi) è in tal caso parimenti la Adient DE. In un caso del genere, una stabile organizzazione (della Adient DE) «presterebbe» un servizio a favore di una stabile organizzazione (della Adient DE). Le stabili organizzazioni sono tuttavia soltanto parti non autonome di un unico soggetto passivo, come già chiarito dalla Corte¹⁵. Pertanto, «prestatore» e «destinatario dei servizi» sarebbero in tal caso identici, cosicché non sussiste un'operazione imponibile. Sussisterebbe un'operazione interna non imponibile all'interno di un'impresa, senza che lo Stato membro abbia dovuto avvalersi della possibilità offerta dall'articolo 11 della direttiva IVA.

36. Una simile operazione interna non sarebbe imponibile, in quanto non viene procurato un bene di consumo ad un'altra persona. Di conseguenza, la questione del luogo della prestazione, dell'obbligo tributario e del debito d'imposta non si pone più. In tal senso sembra essersi pronunciata anche la Corte, allorché ha recentemente chiarito, in due occasioni, che gli stessi mezzi non possono essere utilizzati contemporaneamente per fornire e per ricevere gli stessi servizi¹⁶.

37. A titolo di conclusione intermedia si può affermare che persino qualora si assuma l'esistenza di una stabile organizzazione della Adient DE non sorge, nel caso di specie, un'IVA rumena a causa dei servizi prestati da siffatta stabile organizzazione, in quanto manca un'operazione imponibile. Il prestatore e il destinatario dei servizi sarebbero la stessa persona. Tuttavia, per un eventuale obbligo di registrazione della Adient DE in Romania assumono altresì rilevanza le seguenti questioni.

¹³ Accanto alla connessa semplificazione amministrativa (assenza di operazioni interne soggette ad obbligo di notifica) ciò acquista un'importanza sostanziale solo per le imprese non legittimate alla detrazione dell'IVA pagata a monte (come ad es. gli ospedali). Esse, qualora prestino tutti i servizi da sole o tramite una controllata, non vengono gravate di un'IVA supplementare attraverso la cosiddetta operazione interna. In entrambi i casi – laddove gli Stati membri si siano avvalsi dell'articolo 11 – non sussiste un onere IVA supplementare ad es. per l'ospedale, cosicché le prestazioni esenti fornite ai pazienti non vengono gravate da tale IVA, neanche indirettamente.

¹⁴ Così il Belgio – v. sentenza del 29 giugno 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530), o la Romania – v. sentenza del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291).

¹⁵ Chiaramente: sentenza del 23 marzo 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punto 41 – una stabile organizzazione in un altro Stato membro non è un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte).

¹⁶ Sentenze del 29 giugno 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, punto 41), e del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, punto 54).

C. Una società di un gruppo può essere considerata la stabile organizzazione di un'altra società del gruppo?

38. Con le questioni 1, 2, 3 e 7, il giudice chiede, in sostanza, come debba essere determinata una stabile organizzazione all'interno di un gruppo che deve essere considerata il destinatario di un servizio, cosicché il luogo delle prestazioni di servizi viene determinato in base al luogo della stabile organizzazione e non in base al luogo della casa madre (alla sede del destinatario dei servizi).

1. Irrilevanza dei rapporti societari

39. La prima questione è intesa a chiarire se, per poter ritenere sussistente una stabile organizzazione, sia sufficiente fare riferimento ai rapporti societari (nella specie, l'appartenenza al medesimo gruppo). A tale questione deve essere data chiaramente una risposta negativa.

40. Dal tenore della direttiva IVA si evince già che una società dipendente ma autonoma dal punto di vista giuridico non può essere considerata allo stesso tempo come stabile organizzazione di un'altra società del gruppo. L'articolo 44 della direttiva IVA si riferisce infatti ad *un* soggetto passivo che ha fissato la sede della propria attività economica in un luogo ed ha una stabile organizzazione in un altro. Due società di un gruppo – come nel caso di specie – non configurano tuttavia un soggetto passivo, bensì *due*.

41. Solo l'articolo 11 della direttiva IVA, già menzionato supra (paragrafo 33), consente agli Stati membri, in determinate circostanze, di «considerare come un unico soggetto passivo» (cosiddetto «gruppo IVA») diversi soggetti passivi che siano strettamente vincolati. Tuttavia, questa possibilità è limitata al territorio dello Stato membro interessato («persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro»). Poiché è pacifico che la Adient DE ha la propria sede in Germania, un gruppo IVA con una società del gruppo in Romania è escluso a priori. Restano due soggetti passivi, anche qualora essi – come recita l'articolo 11 della direttiva IVA – fossero «strettamente vincolat[i]».

42. Nemmeno gli ulteriori criteri sostanziali di cui all'articolo 44 della direttiva IVA, specificati più dettagliatamente nell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione, consentono di concludere che il legame societario con un altro soggetto passivo agevolerebbe l'esistenza di una stabile organizzazione. L'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione menziona, al contrario, criteri quali un grado sufficiente di permanenza della stabile organizzazione e una struttura atta a consentirle di ricevere e di utilizzare servizi. Nessuno di tali criteri riveste natura societaria. Dall'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione non sono ricavabili elementi che consentano di ritenere che l'infrastruttura di un *altro* soggetto passivo (nella specie la sua stabile organizzazione) potrebbe anche costituire una stabile organizzazione di un soggetto passivo *da esso distinto*.

43. Pertanto, il semplice fatto che una società di un altro Stato membro e una società nel territorio nazionale facciano parte dello stesso gruppo non consente di concludere per l'esistenza nel territorio nazionale di una stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 44, seconda frase, della direttiva IVA. L'esistenza di una stabile organizzazione esige il soddisfacimento di altri criteri.

44. Su tale conclusione non incide neanche la decisione della Corte nella causa DFDS. È vero che essa potrebbe essere interpretata nel senso che consentirebbe ad una società controllata di costituire una stabile organizzazione della società madre, in qualità di semplice ausiliaria di

quest'ultima¹⁷. Tuttavia, tale decisione riguardava il settore specifico degli organizzatori di viaggi turistici, che sono comunque soggetti ad un regime speciale dell'IVA (attualmente articoli 306 e seguenti della direttiva IVA). Già per questo motivo, tale pronuncia non è automaticamente applicabile ad altre situazioni. Inoltre, la decisione DFDS era improntata alla questione di chi avesse *fornito* (e non chi avesse ricevuto) i servizi di viaggio secondo un approccio economico. Infine, la Corte aveva già preso essa stessa le distanze dalla decisione DFDS e aveva precisato che anche una società controllata al 100% costituisce una persona giuridica autonomamente soggetta ad imposta¹⁸.

45. Sfortunatamente, la Corte ha tuttavia ritenuto, nella causa Dong Yang¹⁹ – richiamata esplicitamente dalla Romania –, che non si potesse «escludere che la società controllata detenuta per l'esercizio di una siffatta attività da parte della società controllante (...) possa costituire una stabile organizzazione di tale società controllante, in uno Stato membro dell'Unione, ai sensi dell'articolo 44 (...)». Tale affermazione è tuttavia quantomeno ambigua e pregiudizievole per la necessaria certezza del diritto in sede di determinazione del luogo della prestazione di servizi. Inoltre, essa non è comunque trasponibile alle semplici società di un gruppo.

46. Probabilmente per questo motivo, la Corte, nelle ultime due decisioni rilevanti, ha espressamente affermato 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 organizzazione²⁰. Quest'ultima affermazione figura anche in un caso che verteva unicamente su una società di un gruppo²¹, cosicché l'affermazione può probabilmente essere estesa anche alle società di un gruppo.

47. Da ultimo, la Corte ha dichiarato, nella causa Welmory²², 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. Già nelle mie conclusioni nella causa Welmory²³ ho sottolineato l'importanza fondamentale della certezza del diritto, per quanto attiene al prestatore, nel determinare i propri obblighi fiscali. Ne ho concluso che una persona giuridica autonoma non può essere contemporaneamente la stabile organizzazione di un'altra persona giuridica.

48. Se si combina l'aspetto della certezza del diritto con la recente giurisprudenza della Corte (paragrafo 46), 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 (risposta alla prima questione).

¹⁷ Sentenza del 20 febbraio 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punto 26).

¹⁸ Sentenza del 25 ottobre 2012, Daimler (C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, punto 48).

¹⁹ Sentenza del 7 maggio 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350, punto 30).

²⁰ Sentenza del 29 giugno 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, punto 36), e del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, punto 40).

²¹ Sentenza del 29 giugno 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

²² Sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 55).

²³ C-605/12, EU:C:2014:340, paragrafi 29, 30 e 36.

2. Esistono altri criteri in forza dei quali una società di un gruppo possa costituire una stabile organizzazione?

49. Ciò non esclude, tuttavia, che una società B metta a disposizione di un'altra società A risorse materiali e umane in modo tale da fondare una stabile organizzazione della società A. In tal caso, siffatte risorse costituiscono la stabile organizzazione della società A e non possono pertanto più essere imputate alla società B. Al riguardo, è tuttavia rilevante se tali risorse cedute presentino una qualità e una quantità sufficienti, e non se le società A e B siano parti di un gruppo.

50. Un contratto avente ad oggetto la prestazione di servizi tra due società di un gruppo non è tuttavia un contratto avente ad oggetto la messa a disposizione di risorse. Gli obblighi risultanti da tale contratto, infatti, vengono assolti dal prestatore in nome proprio e nel proprio interesse economico quale parte contrattuale indipendente e non quale parte non indipendente della controparte contrattuale. In tal senso, la Corte ha già chiarito 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 esigenze²⁴.

51. Pertanto, 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 (risposta alla seconda questione).

3. Irrilevanza della questione se il destinatario dei servizi presti servizi o effettui «soltanto» cessioni, e del luogo in cui i beni vengono alla fine consumati

52. La terza questione è indice del fatto che, ai fini dell'accertamento di una stabile organizzazione, potrebbe essere decisivo se il destinatario dei servizi facente parte del gruppo (la Adient DE) presti poi servizi oppure ceda «soltanto» beni. Non è tuttavia ravvisabile alcun motivo per una siffatta distinzione. La questione se il luogo della prestazione dei servizi della Adient RO si trovi in Romania o in Germania è del tutto indipendente dal tipo delle operazioni a valle (cessione o prestazione di servizi) della Adient DE (risposta alla terza questione).

53. La settima questione verte sulla rilevanza del luogo del consumo concreto dei beni prodotti in Romania ai fini del riconoscimento di una stabile organizzazione. Nel diritto in materia di IVA è tuttavia irrilevante il luogo in cui alla fine il bene verrà «consumato». L'IVA tassa infatti non il consumo effettivo, bensì l'onere (finanziario) per un bene di consumo. In ultima analisi, in una catena di operazioni con più imprese legittimate alla detrazione integrale dell'IVA (come nella specie), solo il luogo in cui è stata effettuata l'ultima operazione – stabilito dal legislatore dell'Unione sulla scorta di diversi criteri – decide in merito all'attribuzione del gettito IVA ad uno Stato membro.

54. In altre parole: la questione di stabilire se, nell'ambito di una catena di operazioni, il risultato dei singoli servizi di lavorazione (ad es. ideazione in Germania, produzione in Romania, perfezionamento in Francia, vendita in Lussemburgo) venga «consumato» anche nel rispettivo Stato membro è irrilevante ai fini della determinazione del luogo di imposizione (risposta alla settima questione).

²⁴ Sentenze del 29 giugno 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, punto 37), e del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, punto 48).

4. *Esiste un'eccezione al divieto di pratiche abusive?*

55. La situazione potrebbe, tutt'al più, essere diversa se i rapporti contrattuali scelti (nella fattispecie quelli esistenti tra la Adient DE e la Adient RO) costituissero una pratica abusiva²⁵.

56. È tuttavia evidente che, nel caso di specie, non ricorre una pratica abusiva della Adient DE in forza di un contratto di lavoro per conto terzi con diverse componenti supplementari. Il contratto di prestazione di servizi complesso non è stato stipulato solo sulla carta, ma è apparentemente stato eseguito in conformità al medesimo. Anche prendendo in considerazione la realtà economica (cosiddetto approccio economico), che costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA²⁶, nella fattispecie non si può giungere alla conclusione contraria. Anche se la Adient RO era coinvolta nella vendita dei prodotti ad altre imprese, la Adient DE restava la controparte contrattuale di tali imprese. Essa rimaneva la proprietaria delle materie prime e dei prodotti da esse ricavati, e li cedeva ai propri clienti. Neanche l'uso congiunto del sistema contabile interno al gruppo incide su tale valutazione.

57. In siffatta pattuizione contrattuale non ravviso neanche – diversamente che nella fattispecie alla base della decisione DFDS²⁷ – un sistema che consente un risparmio fiscale. Persino qualora il luogo della prestazione di servizi si fosse trovato in Romania e la Adient RO avesse effettuato un'operazione imponibile a favore della Adient DE in Romania, l'IVA rumena (come l'IVA tedesca) avrebbe dovuto essere neutralizzata tramite la detrazione dell'IVA pagata a monte (oppure tramite il rimborso dell'IVA). Pertanto, nella specie non è tantomeno ravvisabile una costruzione fiscale artificiosa.

58. In tal senso, anche la censura di un impiego abusivo del numero di identificazione IVA da parte dell'amministrazione finanziaria rumena è inoperante. L'impiego del numero di identificazione IVA tedesco è funzionale unicamente alla dimostrazione della sede in Germania²⁸. Poiché quest'ultima si trova in siffatto paese e l'IVA rilasciata fino a quel momento dalla Romania non fonda né dimostra una stabile organizzazione, è escluso un uso abusivo del numero di identificazione IVA tedesco.

5. *Conclusione intermedia*

59. Una società indipendente non può costituire al contempo, in linea di principio, una stabile organizzazione di un'altra società indipendente. Neanche un contratto complesso avente ad oggetto la prestazione di servizi può avere come conseguenza, di per sé, 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 tanto dal tipo delle operazioni a valle (cessione o prestazione di servizi) del destinatario dei servizi quanto dal luogo del «consumo» dei singoli servizi di lavorazione.

²⁵ In tal senso sentenza del 22 novembre 2017, Cussens e a. (C-251/16, EU:C:2017:881, punto 31), richiamandosi alla sentenza del 15 ottobre 2009, Audiolux e a. (C-101/08, EU:C:2009:626, punto 50).

²⁶ In tal senso espressamente sentenze del 20 gennaio 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, punto 38); del 22 febbraio 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punto 43), e del 28 giugno 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, punto 43).

²⁷ Sentenza del 20 febbraio 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

²⁸ V. al riguardo articolo 20, terzo comma, del regolamento di esecuzione concernente il luogo di stabilimento del destinatario: «Le informazioni possono comprendere il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro in cui è stabilito il destinatario».

D. Sulla residenza di un soggetto passivo

60. Con le questioni 4, 5 e 6, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, quando un soggetto passivo che dispone di una stabile organizzazione nel territorio nazionale, debba ciononostante essere considerato non residente in tale Stato membro. L'articolo 192 bis della direttiva IVA, infatti, lo esclude se il soggetto passivo esegue effettivamente operazioni in tale Stato membro (ossia il luogo della prestazione di servizi è situato in Romania), ma la sua stabile organizzazione in Romania non aveva partecipato alla cessione. Tale disposizione si colloca principalmente nel contesto dell'inversione contabile a carico del destinatario dei servizi, la quale interviene nel caso di servizi resi da soggetti passivi residenti all'estero (v. ad es. articolo 196 della direttiva IVA). L'articolo 192 bis della direttiva IVA chiarisce che la mera esistenza di una stabile organizzazione non è sufficiente per parlare di un soggetto passivo residente nel territorio nazionale. Piuttosto, siffatta stabile organizzazione deve anche partecipare alle operazioni nel territorio nazionale.

61. Siffatte questioni presuppongono, peraltro, che la Adient DE disponga in generale di una stabile organizzazione in Romania. Come illustrato supra (paragrafo 39 e s segg.), ciò non può essere desunto né dall'esistenza di un contratto di prestazione di servizi avente ad oggetto la lavorazione di beni né dal fatto che la Adient RO è una società dello stesso gruppo. La Corte può tuttavia fornire ulteriori indicazioni in relazione ai requisiti per poter assumere l'esistenza di una stabile organizzazione della Adient DE in Romania. Sono rilevanti a tal fine i criteri generali intesi alla determinazione del luogo della prestazione di servizi, a prescindere da rapporti societari (ossia indipendentemente da un'appartenenza al gruppo).

62. Secondo una giurisprudenza costante della Corte, il punto di collegamento più utile e, pertanto, prioritario²⁹, al fine di determinare il luogo delle prestazioni di servizi dal punto di vista tributario, 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 dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro³⁰.

63. La sede dell'attività economica quale punto di collegamento sembra costituire – in tal senso espressamente la Corte – 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 passivo 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 fiscale³¹.

64. Inoltre – in tal senso la Corte – 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'ultimo, introdotto dalla congiunzione «tuttavia», può essere inteso solamente nel senso che esso prevede una deroga alla regola generale prevista nel periodo precedente³².

²⁹ Ancora in base alla situazione giuridica precedente: sentenze del 20 febbraio 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punto 19); del 2 maggio 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punto 16), e del 4 luglio 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punto 17).

³⁰ Sentenze del 16 ottobre 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 53); del 2 maggio 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punto 16), e del 4 luglio 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punto 17).

³¹ Sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 55).

³² Sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 56). In tal senso anche sentenze del 29 giugno 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, punto 29), e del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, punto 29).

65. È noto che, nel diritto dell'Unione, le eccezioni devono essere interpretate restrittivamente³³. Tuttavia, al contempo, le nozioni non devono essere interpretate in maniera talmente restrittiva da privare l'eccezione dei suoi effetti³⁴. Da un esame più approfondito emerge che la Corte esige pertanto, in sostanza, un'interpretazione teleologica delle eccezioni.

66. In tal senso, secondo la giurisprudenza costante della Corte, 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 ivi per operazioni autonome i servizi fornitile per le specifiche esigenze dell'organizzazione medesima³⁵. Siffatta interpretazione viene correttamente (e dunque a titolo dichiarativo) ribadita dall'articolo 11 del regolamento di esecuzione, il quale, in quanto regolamento di esecuzione, può unicamente precisare la direttiva IVA, ma non può modificarla³⁶.

67. La questione se una stabile organizzazione debba al riguardo disporre sempre, al contempo, di mezzi umani e tecnici³⁷, riveste tendenzialmente un'importanza secondaria. In sede di determinazione di una stabile organizzazione nel diritto in materia di IVA, infatti, si tratta unicamente di fare riferimento ad un punto di collegamento per il luogo della prestazione di servizi, il quale possa essere determinato con la stessa certezza della sede del soggetto passivo (e dunque la casa madre), se e in quanto il riferimento alla sede non conduca eccezionalmente³⁸ ad una soluzione razionale da punto di vista fiscale³⁹.

68. Tuttavia, una situazione del genere si verifica unicamente laddove la stabile organizzazione, nel caso concreto, subentri alla casa madre e ne assuma le funzioni (in un altro Stato membro) in maniera analoga⁴⁰. In tal caso, il mero riferimento alla sede (ossia alla casa madre) non conduce più ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale. È necessario che la stabile organizzazione presti servizi analoghi a quelli della casa madre quando sostituisce dunque la casa madre. Qualora, ad esempio, la casa madre non abbia più bisogno di personale per servizi analoghi (poiché tutti i servizi vengono prestati in maniera automatizzata), neanche la stabile organizzazione necessita di personale proprio⁴¹, ed è sufficiente che siano disponibili in loco i corrispondenti mezzi tecnici.

69. Non è pertanto decisivo, nel caso di specie, stabilire se il contratto di prestazione di servizi faccia riferimento o meno a servizi ausiliari di supporto. Servizi ausiliari di supporto nei locali del prestatore con personale del prestatore non fondano una stabile organizzazione del destinatario

³³ V., ex multis, sentenze del 5 settembre 2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, punto 43); del 9 novembre 2017, *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, punto 24), e del 6 maggio 2010, *Commissione/Francia* (C-94/09, EU:C:2010:253, punto 29).

³⁴ Sentenza del 5 settembre 2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, punto 32). Analogamente: sentenze del 29 novembre 2018, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, punti 22 e 23 in relazione a regimi speciali), e del 21 marzo 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, punto 23 in relazione a fattispecie di esenzione).

³⁵ V. in tal senso: sentenze del 16 ottobre 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 58), e del 28 giugno 2007, *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397, punto 54 e la giurisprudenza ivi citata).

³⁶ Sentenza del 28 febbraio 2023, *Fenix International* (C-695/20, EU:C:2023:127, punto 51 in fine – la disposizione della direttiva «non integri né modifichi in alcun modo»).

³⁷ In tal senso sentenze del 29 giugno 2023, *Cabot Plastics Belgium* (C-232/22, EU:C:2023:530, punto 35), e del 7 aprile 2022, *Berlin Chemie A. Menarini* (C-333/20, EU:C:2022:291, punto 41).

³⁸ Espressamente: sentenza del 16 ottobre 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 56).

³⁹ Sentenze del 16 ottobre 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 53); del 17 luglio 1997, *ARO Lease* (C-190/95, EU:C:1997:374, punto 15), e del 4 luglio 1985, *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299, punto 17).

⁴⁰ In tal senso già la sentenza del 17 luglio 1997, *ARO Lease* (C-190/95, EU:C:1997:374, punti 18 e 19), allorché ha fatto riferimento a ciò che costituisce l'attività vera e propria dell'impresa (e dunque della casa madre). Tale approccio è stato confermato dalla sentenza del 7 maggio 1998, *Lease Plan* (C-390/96, EU:C:1998:206, punti 25 e 26).

⁴¹ Di diversa opinione – ma senza fornire una motivazione più precisa – forse la sentenza del 3 giugno 2021, *Titanium* (C-931/19, EU:C:2021:446, punto 42).

dei servizi. È decisivo stabilire, piuttosto, se il contratto di cui trattasi consenta al destinatario dei servizi di istituire una stabile organizzazione in loco e di prestare in loco servizi come da una casa madre. Mi sembra che anche la linea argomentativa elaborata dalla Commissione nella sua memoria si muova in tale direzione.

70. Se, tuttavia, una stabile organizzazione ai sensi della normativa in materia di IVA sussiste soltanto qualora ne consegua una sostituzione, in una certa misura, della casa madre in un altro Stato membro, ciò deve essere anche previsto dal contratto. In altre parole: il contratto deve essere inteso alla cessione del personale a ciò necessario e/o alla cessione dei mezzi tecnici a ciò necessari⁴², affinché il destinatario dei servizi possa eseguire operazioni analoghe in loco (ossia nel luogo della stabile organizzazione) come (di norma in precedenza) presso la propria sede, ossia utilizzando le risorse in nome proprio e a proprio rischio.

71. L'oggetto della prestazione è tuttavia diverso da quello di un mero contratto di prestazione di servizi. Nella specie, il contratto fa riferimento – per quanto è dato sapere – a diversi servizi prestati dalla Adient RO in nome proprio e a proprio rischio concernenti prodotti della Adient DE, residente all'estero, la quale effettua successivamente operazioni in proprio con i medesimi. La Adient DE e la Adient RO operano pertanto autonomamente nei rispettivi settori, senza che siffatte disposizioni contrattuali comportino una sostituzione della casa madre della Adient DE, la quale decide in merito alla fabbricazione e la vendita dei prodotti in loco.

V. Conclusione

72. Propongo pertanto alla Corte di rispondere nei seguenti termini alle questioni pregiudiziali del Tribunalul Argeș (Tribunale superiore di Argeș, Romania):

- 1) Poiché gli stessi mezzi non possono essere utilizzati contemporaneamente per fornire e per ricevere gli stessi servizi, anche qualora si ritenga sussistente una stabile organizzazione non ricorrerebbe nella specie un'operazione imponibile ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.
- 2) Una società indipendente di un gruppo (in un altro Stato membro) non è la stabile organizzazione, ai sensi dell'articolo 44, seconda frase, della direttiva 2006/112, 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 tanto dal tipo delle operazioni a valle (cessione o prestazione di servizi) del destinatario dei servizi quanto dal luogo del consumo dei concreti servizi di lavorazione.
- 3) Sussiste una stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 44, seconda frase, della direttiva 2006/112 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. Piuttosto, esso deve essere inteso alla cessione del personale necessario e/o alla

⁴² In tal senso anche: sentenze del 29 giugno 2023, *Cabot Plastics Belgium* (C-232/22, EU:C:2023:530, punto 37 in fine), e del 7 aprile 2022, *Berlin Chemie A. Menarini* (C-333/20, EU:C:2022:291, punto 41 in fine e punto 48).

cessione dei mezzi tecnici necessari affinché il destinatario dei servizi possa prestare servizi o effettuare cessioni analoghi in loco (ossia presso il luogo della stabile organizzazione) come da una casa madre.