

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

29 giugno 2023 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 44 – Luogo delle prestazioni di servizi – Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 – Articolo 11, paragrafo 1 – Prestazione di servizi – Luogo di collegamento fiscale – Nozione di “stabile organizzazione” – Struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici – Idoneità a ricevere e a utilizzare i servizi ai fini delle esigenze proprie della stabile organizzazione – Prestazioni di servizi di lavoro per conto terzi e prestazioni accessorie – Impegno contrattuale esclusivo tra una società prestatrice di uno Stato membro e la società destinataria stabilita in uno Stato terzo – Società giuridicamente indipendenti»

Nella causa C-232/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla cour d’appel de Liège (Corte d’appello di Liegi, Belgio), con decisione del 18 marzo 2022, pervenuta in cancelleria il 1° aprile 2022, nel procedimento

Cabot Plastics Belgium SA

contro

État belge,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da D. Gratsias, presidente di sezione, M. Ilešič e I. Jarukaitis (relatore), giudici,

avvocato generale: L. Medina

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Cabot Plastics Belgium SA, da J. Lejeune e G. Vael, avocats;
- per il governo belga, da P. Cottin, J.-C. Halleux e C. Pochet, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Björkland e C. Ehrbar, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione dell’articolo 44 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12

febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), e dell'articolo 11 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 77, pag. 1).

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede contrapposta la Cabot Plastics Belgium SA (in prosieguo: la «Cabot Plastics») all'État belge (Stato belga), rappresentato dal ministro delle Finanze, in merito ad una decisione dell'amministrazione tributaria che pone a carico di tale società il pagamento di un supplemento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) corredato di interessi moratori e di un'ammenda.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Il titolo V della direttiva IVA, relativo al luogo delle operazioni imponibili, contiene in particolare il capo 3, intitolato «Luogo delle prestazioni di servizi». Nella sezione 2 di tale capo 3, intitolata «Disposizioni generali», l'articolo 44 di tale direttiva così dispone:

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

- 4 Il capo V del regolamento di esecuzione n. 282/2011, intitolato «Luogo delle operazioni imponibili», contiene una sezione 1, intitolata «Concetti», sotto la quale figura l'articolo 11, paragrafo 1, dello stesso, che prevede:

«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».

Diritto belga

- 5 A termini dell'articolo 21, paragrafo 2, del codice dell'imposta sul valore aggiunto, del 3 luglio 1969 (*Moniteur belge* del 17 luglio 1969, pag. 7046), nella sua versione applicabile ai fatti del procedimento principale:

«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 tali prestazioni di servizi sono rese 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 della prestazione di servizi è il luogo in cui è situata detta stabile organizzazione. (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 6 La Cabot Switzerland GmbH è un'impresa di diritto svizzero, che ha la sede della propria attività economica in Svizzera. Essa è registrata ai fini dell'IVA in Belgio per le sue attività di vendita di prodotti a base di carbonio.

- 7 La Cabot Switzerland, come principale società operativa del gruppo Cabot per la regione «Europa, Medio-Oriente e Africa», ha concluso un contratto di lavoro per conto terzi con diverse società, tra cui

la società commerciale belga Cabot Plastics. Quest'ultima, sebbene faccia parte dello stesso gruppo, è giuridicamente indipendente dalla Cabot Switzerland. Tuttavia, un legame finanziario le unisce in quanto la Cabot Plastics è detenuta al 99,99% dalla Cabot Holding I GmbH, a sua volta detenuta al 100% dalla Cabot Lux Holdings Sàrl, che possiede anche la totalità delle azioni della Cabot Switzerland.

- 8 In applicazione della convenzione di lavoro per conto terzi conclusa il 14 febbraio 2012 (in prosieguo: la «convenzione del 14 febbraio 2012»), la Cabot Plastics utilizza esclusivamente le proprie apparecchiature per trasformare, in favore della società Cabot Switzerland e sotto la sua direzione, materie prime in prodotti che rientrano nella fabbricazione di plastiche. Le prestazioni di servizi effettuate dalla Cabot Plastics in favore di quest'ultima società costituiscono la quasi totalità del suo fatturato.
- 9 In conformità alla convenzione del 14 febbraio 2012, la Cabot Plastics immagazzina nei suoi locali le materie prime acquistate dalla Cabot Switzerland e successivamente le trasforma in prodotti che rientrano nella fabbricazione di plastiche. Essa immagazzina poi tali prodotti prima che siano venduti dalla Cabot Switzerland a partire dal Belgio ai suoi diversi clienti sul mercato belga, sul mercato europeo o sul mercato dell'esportazione. I ritiri e i trasporti delle merci a partire dagli impianti della Cabot Plastics sono effettuati da tali clienti o da trasportatori esterni dei quali si avvale la Cabot Switzerland.
- 10 La Cabot Plastics garantisce, inoltre, una serie di prestazioni supplementari in favore della Cabot Switzerland e, in particolare, il deposito doganale dei prodotti, inclusa la gestione dei prodotti immagazzinati nei depositi detenuti da terzi, l'invio di raccomandazioni allo scopo di ottimizzare il processo di produzione, i controlli e le valutazioni tecniche interne ed esterne, la comunicazione dei risultati alla Cabot Switzerland o, ancora, le consegne o i servizi necessari ad altre unità di produzione. A tale titolo, la Cabot Plastics si pronuncia in merito alle esigenze operative dei suoi stabilimenti, agevola le formalità doganali, rispetta gli standard e le procedure della Cabot Switzerland in materia di controllo di qualità e di assicurazione della qualità, offre a tale società un supporto ai fini del miglioramento dei processi di produzione e di pianificazione delle sue attività, le fornisce un supporto amministrativo in materia di diritti di accise e di dazi doganali, agisce come importatore ufficiale per conto e su richiesta di tale società e gestisce i materiali di imballaggio. La Cabot Plastics esercita tali attività supplementari in conformità alle condizioni stipulate nella convenzione.
- 11 La Cabot Plastics si è rivolta al Service des décisions anticipées en matière fiscale (Servizio per le decisioni fiscali anticipate; in prosieguo: lo «SDA») presso il Service public fédéral des Finances (Servizio pubblico federale delle Finanze, Belgio), il quale, con decisione del 31 gennaio 2012, pronunciandosi in materia di imposta sulle società, ha indicato che le attività di tale società non caratterizzavano l'esistenza di una stabile organizzazione della Cabot Switzerland in Belgio, ai sensi degli articoli da 227 a 229 del codice dell'imposta sul reddito e dell'articolo 5 della Convenzione tra la Confederazione svizzera e il Regno del Belgio per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, conclusa il 28 agosto 1978.
- 12 Tuttavia, a seguito di un controllo effettuato nel 2017, l'amministrazione tributaria ha ritenuto che la Cabot Switzerland disponesse di una stabile organizzazione in Belgio ai sensi della normativa in materia di IVA e che, pertanto, le prestazioni di servizi realizzate dalla Cabot Plastics per tale società nel corso degli anni dal 2014 al 2016 dovessero essere considerate localizzate in Belgio e assoggettate all'IVA in tale Stato. Un accertamento di regolarizzazione è stato inviato alla Cabot Plastics e su di esso tale società ha indicato il suo disaccordo.
- 13 L'amministrazione tributaria, quindi, con decisione del 19 dicembre 2017, ha ingiunto alla Cabot Plastics di effettuare il pagamento di EUR 10 609 844,08 a titolo di IVA e di EUR 1 060 980 a titolo di ammenda, nonché degli interessi legali a decorrere dal 21 gennaio 2017.
- 14 Il 30 marzo 2018, la Cabot Plastics ha proposto ricorso avverso la decisione del 19 dicembre 2017 dinanzi al tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio). Con sentenza del 14 gennaio 2020, quest'ultimo ha parzialmente accolto tale ricorso, dichiarando che la

Cabot Switzerland disponeva di una stabile organizzazione in Belgio, ma annullando tale decisione riguardo all'ingiunzione di pagamento dell'ammenda.

- 15 L'11 settembre 2020, la Cabot Plastics ha interposto appello contro tale sentenza dinanzi alla cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio), giudice del rinvio. La società chiede che detto giudice riformi tale sentenza, constati che essa non è debitrice dell'IVA posta a suo carico e disponga il rimborso da parte dello Stato belga di tutte le somme indebitamente percepite o trattenute, aumentate degli interessi moratori.
- 16 La Cabot Plastics sostiene, dinanzi al giudice del rinvio, che le prestazioni di servizi che essa ha fatturato alla Cabot Switzerland erano localizzate non in Belgio, ma in Svizzera, ove quest'ultima società dispone della sede della propria attività economica.
- 17 Con appello incidentale depositato il 15 gennaio 2021, lo Stato belga chiede la riforma della sentenza del tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi) riguardo all'ammenda inflitta alla Cabot Plastics. Esso ritiene che la Cabot Switzerland disponga di una stabile organizzazione in Belgio, nei locali della Cabot Plastics, di modo che le prestazioni di servizi effettuate da quest'ultima società in favore della prima sono localizzate in questo Stato membro.
- 18 Sotto un primo profilo, secondo lo Stato belga, i mezzi tecnici che costituiscono tale stabile organizzazione sono gli stabilimenti di produzione, il centro di distribuzione e i luoghi di deposito che appartengono alla Cabot Plastics, ma che devono essere considerati messi a disposizione della Cabot Switzerland in esecuzione della convenzione del 14 febbraio 2012 in quanto quest'ultima prevede che gli impianti della Cabot Plastics siano utilizzati esclusivamente in favore della Cabot Switzerland e in base alle sue istruzioni, cosicché quest'ultima dispone liberamente di tale materiale.
- 19 Sotto un secondo profilo, per quanto riguarda i mezzi umani di tale stabile organizzazione, lo Stato belga considera che essi sono composti dal personale operativo della Cabot Plastics messo a disposizione della Cabot Switzerland, che consente a quest'ultima di realizzare vendite, in particolare, in Belgio. Esso rileva anche che tale personale realizza, oltre alle prestazioni di fabbricazione per conto terzi, prestazioni complementari indispensabili alla Cabot Switzerland, come il ricevimento delle materie prime, il controllo qualità, la preparazione degli ordini, l'imballaggio dei prodotti finiti e la realizzazione degli inventari.
- 20 Sotto un terzo profilo, riguardo alla possibilità di ricevere e utilizzare i servizi forniti per le esigenze proprie di tale organizzazione della Cabot Switzerland, lo Stato belga sostiene che la struttura messa a disposizione di quest'ultima dalla Cabot Plastics le consente di ricevere e utilizzare i prodotti derivanti dal lavoro per conto terzi, al fine di realizzare le proprie cessioni di beni in Belgio a partire dalla sua stabile organizzazione. Sotto un quarto profilo, secondo lo Stato belga tale organizzazione presenta un sufficiente grado di permanenza, proprio a causa della conclusione della convenzione del 14 febbraio 2012.
- 21 Il giudice del rinvio rileva che la Cabot Switzerland dispone in Svizzera della sede della propria attività economica, in quanto ivi si trovano la sua sede legale e i suoi uffici che impiegano 47 persone e che è in tale paese che vengono adottate le decisioni strategiche e di politica generale di detta impresa, che vengono conclusi i diversi contratti e si riunisce il suo consiglio d'amministrazione. Tuttavia, secondo tale giudice, il fatto che la sede dell'attività economica della Cabot Switzerland sia situata in Svizzera non implica ipso facto che il luogo delle prestazioni di servizi sia situato in tale Stato, poiché l'articolo 44 della direttiva IVA prevede una disposizione particolare riguardo alla localizzazione delle prestazioni nel caso in cui determinati servizi siano forniti ad un'organizzazione stabile del soggetto passivo in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la propria sede.
- 22 Esso dichiara, inoltre, che la Corte non si è ancora pronunciata su un caso sufficientemente simile a quello della fattispecie, al fine di dissipare qualsiasi dubbio quanto all'interpretazione da fornire al diritto dell'Unione applicabile. Esso rileva al riguardo, da una parte, che la Cabot Plastics è un'entità giuridicamente distinta dalla Cabot Switzerland di cui non è una società figlia e, dall'altra, che l'amministrazione tributaria considera la Cabot Plastics al contempo come un'impresa che presta i servizi e come un'impresa che provvede ai mezzi tecnici e umani della Cabot Switzerland.

- 23 Il giudice del rinvio si pone pertanto la questione se un soggetto passivo disponga di una struttura idonea in termini di mezzi propri che costituiscono la sua stabile organizzazione, quando questi ultimi appartengono al prestatore che gli fornisce determinati servizi, ma, in esecuzione di un contratto concluso tra tale soggetto passivo e detto prestatore, quest'ultimo si impegna a destinare tali mezzi esclusivamente o quasi esclusivamente alla realizzazione di tali servizi. In particolare, poiché la Corte ha considerato che una struttura priva di personale proprio non può essere qualificata come «stabile organizzazione» (sentenza del 3 giugno 2021, Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), tale giudice si chiede se, nelle circostanze suddette, il personale del prestatore dei servizi di cui trattasi, che agisce su istruzioni del destinatario dei servizi, in conformità ad una convenzione che vincola dette parti, possa essere considerato «proprio» a quest'ultimo.
- 24 Il giudice del rinvio si interroga anche sull'incidenza che potrebbe avere sul riconoscimento di una stabile organizzazione della Cabot Switzerland in Belgio la realizzazione da parte di tale società di cessioni di beni in tale paese grazie ai mezzi tecnici e umani della Cabot Plastics.
- 25 Alla luce di quanto precede, la cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Nel caso di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro a favore di un altro soggetto passivo che agisce in quanto tale, la cui sede dell'attività economica è stabilita al di fuori dell'Unione europea, laddove questi ultimi siano entità distinte e giuridicamente indipendenti ma facciano parte di uno stesso gruppo, il prestatore si impegni contrattualmente a utilizzare le proprie attrezzature e il proprio personale esclusivamente per la fabbricazione di prodotti a favore del destinatario, e tali prodotti siano poi venduti da detto destinatario, dando luogo a cessioni di beni imponibili, per la cui esecuzione il prestatore fornisce assistenza logistica e che sono localizzate nello Stato membro in questione; se l'articolo 44 della [direttiva IVA] e l'articolo 11 del [regolamento di esecuzione n. 282/2011], debbano essere interpretati nel senso che si debba ritenere che il soggetto passivo stabilito al di fuori dell'[Unione] dispone di una stabile organizzazione in tale Stato membro.
 - 2) Se l'articolo 44 della [direttiva IVA] e l'articolo 11 del [regolamento di esecuzione n. 282/2011] debbano essere interpretati nel senso che un soggetto passivo può disporre di una stabile organizzazione quando i mezzi umani e tecnici richiesti sono quelli del suo prestatore, giuridicamente indipendente ma facente parte di uno stesso gruppo, che si impegna contrattualmente, in via esclusiva, a impiegarli a favore di detto soggetto passivo.
 - 3) Se l'articolo 44 della [direttiva IVA] e l'articolo 11 del [regolamento di esecuzione n. 282/2011] debbano essere interpretati nel senso che un soggetto passivo dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro del suo prestatore per il fatto che quest'ultimo effettua a suo vantaggio, in esecuzione di un impegno contrattuale esclusivo, una serie di prestazioni accessorie o supplementari rispetto a un lavoro per conto terzi in senso stretto, contribuendo in tal modo alla realizzazione delle vendite concluse da tale soggetto passivo dalla sua sede al di fuori dell'[Unione], ma che danno luogo a cessioni di beni imponibili localizzate nel territorio di detto Stato membro in forza della normativa IVA».

Sulle questioni pregiudiziali

- 26 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 44 della direttiva IVA e l'articolo 11 del regolamento di esecuzione n. 282/2011 debbano essere interpretati nel senso che il soggetto passivo destinatario dei servizi, la cui sede d'attività economica è stabilita fuori dell'Unione europea, disponga di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui è stabilito il prestatore dei servizi di cui trattasi, giuridicamente distinto da tale destinatario, quando il soggetto passivo prestatore dei servizi realizzi in favore di tale soggetto destinatario, in esecuzione di un impegno contrattuale esclusivo, dette prestazioni nonché una serie di prestazioni accessorie o supplementari, che concorrono all'attività economica del soggetto destinatario in tale Stato membro, e i mezzi umani e tecnici dell'eventuale stabile organizzazione appartengano al prestatore dei servizi.

- 27 L'articolo 44 della direttiva IVA stabilisce che il luogo delle prestazioni di servizi forniti 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.
- 28 L'articolo 44 della direttiva IVA è una disposizione che determina il luogo di imposizione delle prestazioni di servizi, stabilendone in modo uniforme il luogo di collegamento fiscale. Esso ha l'obiettivo di evitare, da un lato, conflitti di competenza da cui possano derivare doppie imposizioni e, dall'altro, la mancata imposizione di introiti (v., in tal senso, segnatamente, sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punti 42, 50 e 51).
- 29 Il legislatore dell'Unione ha considerato come punto di collegamento prioritario, riguardo al luogo della prestazione di servizi forniti ad un soggetto passivo, la sede della sua attività economica, dato che essa, come criterio oggettivo, semplice e pratico, offre grande certezza giuridica. Per contro, il collegamento alla stabile organizzazione del soggetto passivo, considerato all'articolo 44, seconda frase, della direttiva IVA, è un collegamento di importanza secondaria che costituisce una disposizione derogatoria alla regola generale ed è preso in considerazione purché siano soddisfatte talune condizioni (v., in tal senso, sentenze del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punti da 53 a 56; del 7 agosto 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, punto 49, e del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punto 29).
- 30 Pertanto, come constatato dalla Corte, in particolare, al punto 53 della sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), l'assunzione di un luogo di stabilimento diverso da quello in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica opera solamente nel caso in cui tale sede non conduca ad una soluzione razionale o crei un conflitto con un altro Stato membro. Infatti, come risulta dal punto 55 di tale sentenza, la presunzione che le prestazioni di servizi siano fornite nel luogo in cui il soggetto beneficiario ha stabilito la sede della propria attività economica consente di evitare, tanto alle competenti autorità degli Stati membri quanto ai prestatori di servizi, di svolgere ricerche complesse al fine di determinare il punto di collegamento fiscale.
- 31 Per quanto riguarda la nozione di «stabile organizzazione» ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, essa designa, in conformità all'articolo 11 del regolamento di esecuzione n. 282/2011, qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da 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 (v., in tal senso, sentenze del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 58, e del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punto 31). Ne consegue che, come precisato dalla Corte al punto 59 della sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), perché si possa ritenere che una società disponga di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui le vengono forniti i servizi di cui trattasi, essa deve disporvi di una struttura caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza, idonea a consentirle di ricevere le prestazioni di servizi di cui trattasi e di utilizzarle ai fini della propria attività economica.
- 32 Occorre rilevare, inoltre, che la questione dell'esistenza di una stabile organizzazione, nell'accezione di detto articolo 44, seconda frase, della direttiva IVA, dev'essere esaminata in funzione non del soggetto passivo prestatore dei servizi, bensì del soggetto passivo beneficiario al quale i servizi sono forniti (v., in tal senso, sentenza del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punto 30).
- 33 Si deve quindi valutare se, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, si possa ritenere che il soggetto passivo destinatario dei servizi disponga, con un sufficiente grado di permanenza e di adeguatezza, di mezzi umani e tecnici nello Stato membro in cui sono realizzate le prestazioni dei servizi e, eventualmente, se tali mezzi gli consentano effettivamente di ricevervi e utilizzarvi tali prestazioni.
- 34 In particolare, il giudice del rinvio s'interroga su quale implicazione possa produrre al riguardo il fatto che, sotto un primo profilo, il prestatore e il destinatario dei servizi siano entità giuridicamente

indipendenti, ma appartengano allo stesso gruppo di società; sotto un secondo profilo, che i mezzi umani e tecnici di cui trattasi appartengano al prestatore dei servizi e, sotto un terzo profilo, che quest'ultimo s'impegni contrattualmente a utilizzare le proprie attrezzature e il proprio personale esclusivamente per le prestazioni di servizi, nella specie il lavoro per conto terzi, e che tale prestatore realizzi, parimenti in applicazione di tale impegno esclusivo, una serie di prestazioni accessorie o supplementari rispetto a queste prime prestazioni, offrendo segnatamente un contributo logistico, contribuendo all'attività economica del destinatario, che dà luogo a cessioni di beni imponibili nello Stato membro in cui sarebbe situata l'eventuale sua stabile organizzazione.

- 35 Per quanto riguarda, in primo luogo, l'idoneità della struttura di una stabile organizzazione in termini di mezzi umani e tecnici, la Corte ha dichiarato che una struttura che si concretizza in tali mezzi non può avere un'esistenza soltanto puntuale. Se è vero che non è necessario detenere i mezzi umani o tecnici in proprio in un altro Stato membro, è per contro necessario che il soggetto passivo abbia il potere di disporre di tali mezzi umani e tecnici come se fossero i propri, sulla base, ad esempio, di contratti di servizio o di locazione che mettano tali mezzi a sua disposizione e non possano essere risolti a breve termine (v., in tal senso, sentenza del 7 aprile 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punti 37 e 41).
- 36 Riguardo al fatto che il prestatore e il destinatario dei servizi sono collegati e, in particolare, che le società di cui trattasi nel procedimento principale appartengono allo stesso gruppo, pur essendo giuridicamente indipendenti l'una dall'altra, occorre ricordare che la Corte ha dichiarato 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 (v., in tal senso, sentenza del 7 aprile 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punti 38 e 40 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Per quanto riguarda la circostanza secondo cui il soggetto prestatore dei servizi si impegna contrattualmente a utilizzare le proprie attrezzature e il proprio personale esclusivamente per le prestazioni di servizi di cui trattasi, risulta dalla giurisprudenza della Corte 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. Pertanto, solo qualora dovesse essere dimostrato che, a causa delle disposizioni contrattuali applicabili, una società destinataria di servizi disponeva dei mezzi del proprio prestatore come se fossero propri, si potrebbe considerare che essa possa disporre di una struttura avente un grado di permanenza sufficiente e idonea, in termini di mezzi umani e tecnici, nello Stato membro in cui è stabilito il suo prestatore (v., in tal senso, sentenza del 7 aprile 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punto 48).
- 38 Pertanto, il fatto che nella controversia di cui al procedimento principale i mezzi umani e tecnici di cui trattasi appartengano non alla Cabot Switzerland, ma alla Cabot Plastics, non esclude, di per sé, la possibilità che tale prima società abbia una stabile organizzazione in Belgio, purché essa vi disponga di un accesso immediato e permanente a detti mezzi come se si trattasse di mezzi propri. A tal riguardo, potrebbero essere prese in considerazione, senza essere di per sé determinanti, in particolare, le circostanze che, come risulta dal fascicolo sottoposto alla Corte, la Cabot Plastics si è impegnata a utilizzare le proprie attrezzature esclusivamente per la fabbricazione dei prodotti di cui alla convenzione conclusa con la Cabot Switzerland, che tale convenzione è in vigore dal 2012, e che le prestazioni di cui trattasi costituiscono la quasi totalità del fatturato di detta prima società.
- 39 Tuttavia, come indicato dalla Commissione europea nelle sue osservazioni scritte, poiché il prestatore dei servizi di cui trattasi rimane responsabile dei propri mezzi e fornisce tali prestazioni a suo proprio rischio, il contratto di prestazione di servizi, benché esclusivo, non ha di per sé solo l'effetto che i mezzi di tale prestatore divengano quelli del suo cliente.
- 40 Riguardo, in secondo luogo, al criterio, previsto anch'esso all'articolo 11 del regolamento di esecuzione n. 282/2011, secondo cui i mezzi umani e tecnici di una stabile organizzazione devono permetterle di ricevere prestazioni di servizi e di utilizzarli per le proprie esigenze, occorre anzitutto distinguere le prestazioni di servizi di lavoro per conto terzi fornite dalla Cabot Plastics alla Cabot Switzerland dalla vendita, da parte di quest'ultima società, dei beni derivanti da tale lavoro. Dette

prestazioni e dette cessioni costituiscono, infatti, operazioni distinte assoggettate a regimi IVA differenti (v., in tal senso, sentenza del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punto 52 e giurisprudenza ivi citata). Pertanto, allo scopo di dimostrare qual è il luogo in cui tali prestazioni vengono ricevute dalla Cabot Switzerland, occorre individuare il luogo in cui sono situati i mezzi umani e tecnici che detta società utilizza a tale scopo, e non quello in cui si trovano i mezzi che essa utilizza per la propria attività di vendita.

- 41 Inoltre, dalla giurisprudenza della Corte risulta che gli stessi mezzi non possono essere utilizzati contemporaneamente per fornire e per ricevere gli stessi servizi (v., in tal senso, sentenza del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punto 54). Orbene, nel caso di specie, fatta salva la valutazione da parte del giudice del rinvio, dal fascicolo sottoposto alla Corte non risulta che sia possibile distinguere i mezzi utilizzati dalla Cabot Plastics per le sue prestazioni di lavoro per conto terzi da quelli che, secondo l'amministrazione tributaria, sarebbero utilizzati dalla Cabot Switzerland per ricevere tali prestazioni in Belgio, nell'ambito della sua presunta stabile organizzazione, che, secondo tale amministrazione, sarebbe d'altra parte costituita soltanto dai mezzi che appartengono alla Cabot Plastics.
- 42 Il giudice del rinvio si interroga, peraltro, sulle implicazioni che, al fine di determinare il luogo delle prestazioni di servizi di lavoro per conto terzi di cui trattasi nel procedimento principale, può avere la circostanza che il prestatore realizzi, del pari in applicazione del contratto esclusivo concluso con il destinatario di tali prestazioni, una serie di prestazioni che tale giudice qualifica come «accessorie» o «supplementari» rispetto al lavoro per conto terzi, cioè, la gestione dello stock delle materie prime, il loro inventario a fine anno, il controllo qualità, la gestione dello stock dei prodotti finiti e la preparazione degli ordini prima dell'invio. Il giudice del rinvio indica che la Cabot Plastics fornisce alla Cabot Switzerland un supporto logistico, contribuendo quindi alla sua attività economica, che dà luogo in particolare a cessioni di beni imponibili in Belgio in cui sarebbe situata, secondo l'amministrazione tributaria, la stabile organizzazione di detta società.
- 43 Come risulta dal punto 40 della presente sentenza, occorre distinguere, con riferimento alla questione se il soggetto passivo destinatario dei servizi li riceva nell'ambito della sua stabile organizzazione, da una parte, la prestazione di tali servizi e l'idoneità di tale soggetto destinatario a riceverli nell'ambito di un'organizzazione siffatta e, dall'altra, le operazioni che tale soggetto passivo effettua esso stesso nell'ambito della propria attività economica, come, nella fattispecie, la cessione dei beni derivanti dal lavoro per conto terzi. Ne consegue che il fatto che il prestatore dei servizi fornisca al loro destinatario anche le prestazioni accessorie suddette, agevolando quindi l'attività economica del destinatario, come la vendita dei prodotti derivanti dal lavoro per conto terzi, non incide sulla questione riguardante l'esistenza di una stabile organizzazione di detto destinatario.
- 44 Inoltre, dalla giurisprudenza della Corte risulta che la circostanza che le attività economiche di società contrattualmente vincolate da una convenzione di prestazioni di servizi costituiscano un tutt'uno economico e che del loro operato beneficino sostanzialmente i consumatori dello Stato membro in cui il prestatore dei servizi ha la sua sede, non è pertinente per determinare se il destinatario di tali servizi possieda una stabile organizzazione in tale Stato membro (v., in tal senso, sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 64). La Corte ha anche dichiarato che non costituisce un centro di attività stabile un'installazione fissa utilizzata al solo fine di effettuare attività di carattere preparatorio o ausiliare rispetto all'attività economica del destinatario dei servizi di cui trattasi (sentenza del 28 giugno 2007, Planzer, C-73/06, EU:C:2007:397, punto 56).
- 45 Tenuto conto degli elementi che precedono e con riserva delle verifiche da parte del giudice del rinvio, risulta che le prestazioni di servizi di lavoro per conto terzi di cui trattasi nel procedimento principale sono ricevute e utilizzate dalla Cabot Switzerland per la propria attività economica di vendita dei beni derivanti da tali servizi, in Svizzera, in quanto tale società non dispone in Belgio di una struttura adatta a tale scopo.
- 46 Alla luce di tutto quanto precede, occorre risolvere le questioni presentate dichiarando che l'articolo 44 della direttiva IVA e l'articolo 11 del regolamento di esecuzione n. 282/2011 devono essere interpretati nel senso che un soggetto passivo destinatario di servizi, la cui sede d'attività economica è fissata fuori dell'Unione, non dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui è

stabilito il prestatore dei servizi di cui trattasi, giuridicamente distinto da tale destinatario, quando quest'ultimo non vi dispone di una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici che possa costituire tale stabile organizzazione, e ciò anche qualora il soggetto prestatore dei servizi realizzi a vantaggio di detto soggetto destinatario, in esecuzione di un impegno contrattuale esclusivo, prestazioni di lavoro per conto terzi nonché una serie di prestazioni accessorie o supplementari, che concorrono all'attività economica del soggetto passivo destinatario in tale Stato membro.

Sulle spese

47 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Decima Sezione) dichiara:

L'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, e l'articolo 11 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112,

devono essere interpretati nel senso che:

un soggetto passivo destinatario di servizi, la cui sede d'attività economica è fissata fuori dell'Unione europea, non dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui è stabilito il prestatore dei servizi di cui trattasi, giuridicamente distinto da tale destinatario, quando quest'ultimo non vi dispone di una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici che possa costituire tale stabile organizzazione, e ciò anche qualora il soggetto prestatore dei servizi realizzi a vantaggio di detto soggetto destinatario, in esecuzione di un impegno contrattuale esclusivo, prestazioni di lavoro per conto terzi nonché una serie di prestazioni accessorie o supplementari, che concorrono all'attività economica del soggetto passivo destinatario in tale Stato membro.

Firme

* [Lingua processuale: il francese.](#)