CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE FENNELLY

presentate il 12 dicembre 1996 *

1. Se una società di leasing con sede in uno Stato membro (Paesi Bassi) mette a disposizione autovetture mediante contratti di «operational lease» a clienti stabiliti in un altro Stato membro (Belgio), in quale Stato membro essa effettua detta prestazione di servizi ai fini dell'IVA? Un tribunale olandese chiede alla Corte, mediante rinvio, d'interpretare l'art. 9 della sesta direttiva IVA [1] per risolvere la detta questione.

I — Il contesto giuridico e i fatti

2. L'art. 9 della sesta direttiva riguarda le «Prestazioni di servizi». Il primo comma recita:

«Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

Prima di essere abrogato dall'art. 1, n. 1, della decima direttiva del Consiglio [2], l'art. 9, n. 2, lett. d) stabiliva che:

«il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto la locazione di beni mobili materiali, ad eccezione di qualsiasi mezzo di trasporto, esportati dal locatore di uno Stato membro in un altro Stato membro per essere ivi utilizzato, è quello in cui il bene è così utilizzato (...)».

L'art. 9, n. 2, lett. e), per quanto concerne le prestazioni di servizi che rientrano nel suo campo d'applicazione e che sono enunciate ai diversi trattini, quando queste vengono rese a «soggetti passivi stabiliti nella Comunità», ma fuori del paese del prestatore, dispone che il luogo di prestazione dei servizi

* Lingua originale: l'inglese.

1 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposta sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 — Decima direttiva del Consiglio 31 luglio 1984, 84/386/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, che modifica la direttiva 77/388/CEE — Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle locazioni di beni mobili materiali (GU L 208, pag. 58; in prosieguo: la «decima direttiva»).

«è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

L'art. 1, n. 2, della decima direttiva ha aggiunto il seguente trattino al testo dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, in luogo della citata disposizione dell'art. 9, n. 2, lett. d):

«— la locazione di un bene mobile materiale, ad esclusione di qualsiasi mezzo di trasporto».

L'art. 9, n. 3, modificato dall'art. 1, n. 3, della decima direttiva, recita:

«Al fine di evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, gli Stati membri possono, per quanto riguarda le prestazioni di servizi di cui al paragrafo 2, lettera e), e le locazioni di mezzi di trasporto, considerare:

a) il luogo di prestazione dei servizi situato all'interno del paese a norma del presente articolo come se fosse situato al di fuori della Comunità quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo al di fuori della Comunità;

b) il luogo di prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità a norma del presente articolo come se fosse situato all'interno del paese quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo all'interno del paese».

3. A norma dell'art. 6, n. 1, della Wet op de Omzetbelasting 1968 (legge sull'imposta sulla cifra d'affari 1968; in prosieguo: la «legge») [3] dei Paesi Bassi, il luogo in cui un servizio viene prestato è il luogo in cui l'imprenditore che rende il servizio ha il domicilio o la sede ovvero in cui dispone di un centro stabile di attività a partire dal quale rende detto servizio.

3 — *Staatsblad* 1968, pag. 329.

4. L'ARO Lease BV [4], ricorrente nella causa principale, è una società privata di diritto olandese. Essa stipula con terzi, in qualità di locatrice, contratti di «operational lease» di autovetture. La maggior parte di questi contratti, all'epoca di cui trattasi, era stata stipulata per un periodo da tre a quattro anni e si riferiva ad autovetture concesse in leasing a persone stabilite nei Paesi Bassi. Tuttavia, circa 800 di questi contratti riguardavano clienti residenti in Belgio (in prosieguo: i «contratti controversi»). La stesura di tutti i contratti controversi aveva avuto luogo nella sede della locatrice a 's-Hertogenbosch, nei Paesi Bassi.

5. Secondo il Gerechtshof di Amsterdam (Corte d'Appello regionale di Amsterdam; in prosieguo: il «giudice a quo»), l'ARO non dispone in Belgio di un ufficio. Nella maggior parte dei casi, i potenziali clienti residenti in Belgio vengono presentati alla locatrice da intermediari belgi indipendenti, i quali ricevono una provvigione per i loro servizi. Di solito, è il cliente stesso a provvedere all'acquisto del veicolo desiderato presso un concessionario in Belgio. L'autovettura viene poi venduta da quest'ultimo all'ARO, che paga il prezzo di acquisto. Mediante un distinto contratto di leasing, il veicolo viene messo a disposizione del cliente dalla locatrice. Gli intermediari in Belgio non partecipano quindi direttamente alla stesura o all'esecuzione dei contratti. Mentre i contratti prevedono, fra l'altro, che le spese di manutenzione dell'autovettura siano a carico del cliente, come pure la relativa tassa belga di circolazione, le riparazioni e l'assistenza in caso di danneggiamento dell'autovettura sono a carico della locatrice, la quale ha all'uopo sottoscritto un'assicurazione per tutelare i propri interessi in qualità di proprietaria.

6. Alla fine del periodo convenuto nel contratto di «operational lease», la locatrice offre al cliente la possibilità di acquistare l'autovettura a un determinato prezzo. Quando il veicolo non viene immediatamente venduto sulla base di tale prezzo, esso viene depositato a spese e rischio dell'ARO presso un commerciante in Belgio, dal momento che l'ARO non dispone in quel paese di un deposito.

7. Prima della controversia di cui alla causa principale, la locatrice aveva sempre versato l'IVA nei Paesi Bassi in riferimento all'attività di leasing di autovetture in Belgio dal momento che, ai sensi dell'art. 6, n. 1, della legge e dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, le autorità olandesi competenti avevano stabilito che il luogo in cui venivano effettuate le prestazioni dei servizi in questione era situato nei Paesi Bassi.

8. La dichiarazione IVA della locatrice, relativa al periodo comprendente il mese di novembre 1993, indicava la somma di 389 753 HFL (in prosieguo: l'«IVA controversa»), dovuta alle autorità olandesi in riferimento alle prestazioni di servizi effettuate sulla base dei contratti controversi. Tuttavia, dal 18 gennaio 1993 le autorità belghe competenti avevano notificato alla locatrice che dal 1° gennaio 1993 essa era tenuta a versare

4 — In prosieguo: l'«ARO» o la «locatrice».

l'IVA in Belgio riguardo ai suddetti contratti [5]. All'udienza, l'avvocato dell'ARO ha affermato che soltanto il 24 ottobre 1994 le autorità belghe avevano deciso di mettere in atto questa nuova politica esigendo il pagamento dell'IVA in Belgio retrodatato al gennaio 1993. Tale effetto retroattivo è stato successivamente modificato e fissato al novembre 1993. L'ARO ha richiesto inutilmente il rimborso dell'IVA controversa versata nei Paesi Bassi.

9. Dinanzi al giudice a quo l'ARO ha sostenuto che, poiché essa aveva acquistato e concesso in leasing le autovetture in Belgio, si doveva ritenere, conformemente al parere delle autorità belghe, che essa aveva un centro di attività stabile in Belgio. D'altro canto, le autorità olandesi hanno affermato che la locatrice non aveva una sede di attività economica in Belgio, a partire dalla quale essa effettuava prestazioni di servizi con un sufficiente grado di stabilità e che non disponeva in Belgio né del personale né dei mezzi tecnici necessari per stipulare contratti di leasing. Pertanto, l'ARO aveva correttamente dichiarato e versato l'IVA controversa nei Paesi Bassi.

10. Il giudice a quo, cercando di determinare il luogo di prestazione dei servizi, conformemente all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, dichiara che il diritto al rimborso dell'IVA controversa dipende dal fatto che la parte interessata abbia o meno effettuato le prestazioni di servizi in questione a partire da un centro di attività stabile in Belgio. Nutrendo dubbi riguardo all'esatta interpretazione della detta disposizione e, in particolare, riguardo alla rilevanza della sentenza della Corte nella causa Berkholz [6], il giudice a quo ha deciso di sottoporre alla Corte la seguente questione:

«Se l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo, stabilito nei Paesi Bassi e che in tale posizione mette a disposizione di terzi, sulla base di contratti di "operational lease", circa 6 800 autovetture, delle quali circa 800 sono acquistate e messe a disposizione in Belgio, secondo le modalità e nelle circostanze descritte nell'ordinanza di rinvio [7], presta i servizi per ultimi menzionati a partire da un centro di attività stabile situato in Belgio».

II — Osservazioni presentate alla Corte

11. Osservazioni scritte sono state presentate alla Corte dall'ARO, dai Regni di Belgio,

5 — Con lettere inviate a tutte le società straniere di leasing operanti in Belgio nel gennaio 1993, le autorità competenti esprimevano il parere che la presenza sul territorio nazionale di un parco di veicoli di proprietà di una società straniera di leasing, utilizzato per eseguire operazioni imponibili (ossia il leasing di autovetture), era sufficiente a configurare l'esercizio di un'attività economica e di conseguenza un centro di attività stabile in Belgio.

6 — Sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (Racc. pag. 2251).

7 — Queste circostanze sono descritte sopra ai paragrafi 4-6.

Danimarca e Paesi Bassi, dalla Repubblica francese e dalla Commissione. Osservazioni orali sono state presentate dall'ARO, dalla Repubblica federale di Germania, dalla Repubblica francese, dal Regno dei Paesi Bassi e dalla Commissione.

III — Analisi

12. Il tribunale nazionale, le parti nella causa principale, la Commissione e gli Stati membri che hanno presentato osservazioni, convengono che le attività della locatrice possono a ragione essere classificate come comprendenti la prestazione di servizi [8].

L'applicabilità dell'art. 9, n. 1

i) Mezzi di trasporto

13. Né le parti, né gli Stati membri, né la Commissione hanno sostenuto che, nel caso di specie, il luogo di prestazione dei servizi debba essere determinato conformemente all'art. 9, n. 2. Tuttavia, le ragioni addotte per l'inapplicabilità del detto numero gettano luce sull'interpretazione che occorre dare all'art. 9, n. 1. Le osservazioni della Commissione, in particolare, non possono, a mio parere, essere esaminate senza tenerne conto. La «locazione di beni mobili materiali» è infatti uno dei servizi espressamente menzionati dall'art. 9, n. 2, lett. e), e, in quanto avviene tra soggetti passivi stabiliti in Stati membri diversi, deve essere considerata come effettuata nel luogo in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica. L'art. 1 della decima direttiva ha espressamente escluso la locazione di «qualsiasi mezzo di trasporto» da questa disposizione specifica relativa ai beni mobili materiali. L'ultimo 'considerando' del preambolo della decima direttiva spiega detta esclusione nei seguenti termini:

«Considerando tuttavia che, per quanto riguarda le locazioni di mezzi di trasporto è opportuno, per ragioni di controllo, applicare rigorosamente l'articolo 9, paragrafo 1, summenzionato, localizzando dette prestazioni di servizi nel luogo del prestatore».

14. Questa tesi trova una precisa conferma nella sentenza della causa Hamann [9], in cui è stato domandato alla Corte se panfili a vela d'alto mare, usati dai locatari per l'esercizio dello sport velico, dovessero essere considerati «mezzi di trasporto» ai sensi della precedente versione dell'art. 9, n. 2, lett. d), della

8 — All'udienza, la Francia ha messo in evidenza l'importanza di chiarire l'esattezza di questa classificazione dal momento che — essa ha affermato — alcuni Stati membri continuano a ritenere che la concessione in leasing di autovetture comporti un'operazione di cessione di beni soggetta a tassazione ai sensi dell'art. 8 della sesta direttiva.

9 — Sentenza 15 marzo 1989, causa 51/88, Hamann/Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (Racc. pag. 767).

sesta direttiva, succitata al paragrafo 2. La Corte ha dichiarato che «sono esclusi dal campo di applicazione della deroga prevista per la locazione di beni mobili materiali tutti i mezzi di trasporto, i quali restano quindi soggetti al regime generale dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva» [10]. Secondo la Corte, la finalità dell'art. 9 è di garantire che «(...) per motivi di semplificazione, il criterio di collegamento per la prestazione di servizi è, in via di principio, il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica», ma che, «in taluni casi si deve derogare a questo principio generale», come nel caso della locazione di beni mobili materiali, a favore del luogo in cui «il bene locato viene usato», «al fine di evitare distorsioni di concorrenza che potrebbero derivare da differenze nelle aliquote dell'IVA fra Stati membri» [11]. La Corte ha inoltre affermato che:

«Queste considerazioni non valgono, però, per la locazione di mezzi di trasporto. Poiché questi possono facilmente valicare le frontiere, è infatti difficile, se non impossibile, determinare il luogo in cui vengono usati. È tuttavia necessario prevedere in ogni caso un criterio praticamente applicabile per la riscossione dell'IVA. Di conseguenza, la sesta direttiva ha stabilito, come criterio di collegamento per la locazione di tutti i mezzi di trasporto, non già il luogo in cui il bene locato viene usato, bensì, in conformità al principio generale, il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica» [12].

15. La motivazione di cui all'ultimo 'considerando' della decima direttiva, unitamente all'interpretazione data dalla Corte nella causa Hamann dello stesso testo, come redatto nella prima versione dell'art. 9, n. 2, lett. d), indica chiaramente che il legislatore comunitario intendeva garantire che, in caso di locazione di «qualsiasi mezzo di trasporto», le prestazioni di servizi venissero localizzate, secondo la formulazione del 'considerando' stesso, «nel luogo del prestatore». La Commissione ammette, nelle sue osservazioni scritte, che il fatto che tali attività siano escluse dal campo d'applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), potrebbe, con un ragionamento a contrario, significare che il luogo in cui vengono prestati detti servizi non è il luogo di stabilimento del cliente in quanto tale. Ritengo che tale osservazione dia un'interpretazione riduttiva dell'impostazione e della chiara formulazione dell'emendamento apportato all'art. 9.

16. L'emendamento introdotto dalla decima direttiva, chiarito dall'ultimo 'considerando' del preambolo della stessa, mette in evidenza, quanto meno, che, riguardo alla locazione di

10 — Ibidem, punto 13 della motivazione. Il fatto che l'esclusione sia ora contemplata dall'art. 9, n. 2, lett. e), non fa alcuna differenza sostanziale.

11 — Punto 17 della motivazione.

12 — Punto 18 della motivazione. L'avvocato generale Jacobs ha espresso lo stesso parere, affermando che «la ragione per cui i mezzi di trasporto sono stati esclusi dal campo d'applicazione della deroga è, in genere, subito evidente: dal momento che mezzi di trasporto come autovetture, autocarri o perfino biciclette o cavalli possono essere usati al di là delle frontiere nazionali, sarebbe infatti del tutto impossibile, in pratica, cercare di tassare la locazione di siffatti mezzi di trasporto nel luogo "in cui il bene è così utilizzato"» (paragrafo 9 delle conclusioni).

mezzi di trasporto, *il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica* deve essere considerato come il principale luogo di prestazione dei servizi ai fini dell'applicazione dell'art. 9, n. 1. L'art. 9, n. 2, lett. d), prima della modifica, prevedeva, per la locazione di qualsiasi mezzo di trasporto, un'eccezione alla norma secondo la quale il luogo di prestazione dei servizi è «quello in cui il bene è così utilizzato» e l'art. 9, n. 2, lett. e), dopo la modifica, prevedeva per la stessa un'eccezione ad una norma non molto diversa che indicava, come luogo di prestazione dei servizi, quello «in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi».

ii) L'interpretazione della nozione di centro di attività

17. Nelle sue osservazioni scritte la Commissione propone una teoria alternativa, come interpretazione autonoma della nozione di «luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica». Essa si fonda sul «principio di neutralità» dell'IVA e definisce detto luogo ponendo l'accento sulla «realtà economica e non su interpretazioni giuridiche fortuite». Secondo questa interpretazione, i servizi resi dall'ARO, consistenti nel leasing di autovetture, verrebbero considerati come servizi prestati non già dalla sua sede nei Paesi Bassi, bensì in Belgio, dove avviene il procacciamento dei clienti e l'acquisto, la consegna, la manutenzione e infine la rivendita delle autovetture. La Commissione presume, abbastanza ragionevolmente data la natura di queste attività — benché ciò non emerga dall'ordinanza di rinvio —, che i pagamenti siano effettuati in franchi belgi. Ciò è tuttavia meno probabile nel caso di pagamenti a favore dell'ARO relativi a contratti di leasing. La Commissione sostiene, in breve, che l'attività economica è svolta in Belgio e si riferisce, ovviamente, alla sola attività di leasing di autovetture. A mio parere, l'effetto pratico dell'applicazione di siffatta interpretazione sarebbe in gran parte equivalente a quello derivante dall'applicazione della disposizione alternativa di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), riguardante la locazione di beni mobili materiali, malgrado l'esplicita esclusione della locazione di mezzi di trasporto.

18. È interessante osservare che la Commissione nella sua proposta, poi diventata la decima direttiva, aveva previsto l'aggiunta del seguente comma all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva [13]:

«Per quanto concerne la locazione di un bene mobile materiale, *diverso da un mezzo di trasporto*, si reputa che il prestatore abbia fissato la sede di detta attività nel luogo in cui il bene si trova nel momento in cui è effettivamente messo a disposizione del locatario».

La Commissione ha ritenuto, all'epoca della suddetta proposta, che «non è possibile istituire tale presunzione per quanto concerne

13 — V. GU 1979, C 116, pag. 4 (il corsivo è mio).

le locazioni di mezzi di trasporto» [14]. La «presunzione» consiste nel considerare che il prestatore risieda nel luogo di prestazione dei servizi. Di fatto, l'impostazione seguita dal Consiglio, per quanto simile nella pratica, evita detta «presunzione» e indica come luogo di prestazione del servizio il luogo in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica [15].

19. La logica delle «realtà economiche» proposta dalla Commissione a sostegno della sua interpretazione flessibile della nozione di centro di attività avrebbe, a mio parere, l'effetto di annullare la volontà esplicita del legislatore. Inoltre, come sottolineato dalla Germania, l'art. 9, n. 3, lett. b), consente la tassazione delle prestazioni di servizi nello Stato membro della loro «effettiva utilizzazione e effettivo impiego», ma soltanto nel caso in cui il luogo di prestazione dei servizi, altrimenti soggetto all'applicazione dell'art. 9, si riferisca a un paese terzo. In ogni caso, le attività specifiche menzionate dalla Commissione, come i servizi forniti dall'intermediario, la vendita e la rivendita delle autovetture e la loro manutenzione sono tutte tassate, in base alle loro caratteristiche, come forniture di beni o prestazioni di servizi. La locazione di mezzi di trasporto è soggetta a un trattamento particolare. Soltanto l'art. 9, n. 1, può essere applicato.

20. È possibile che la Commissione ritenga che, con la rapida crescita dell'attività di leasing a lungo termine come valida alternativa all'acquisto di autovetture, le circostanze siano mutate dopo l'adozione della decima direttiva. Si può sostenere che le esigenze di controllo che, come abbiamo già visto (paragrafi 13 e 14 supra), sono alla base dell'esclusione della locazione di mezzi di trasporto dalla norma generale applicabile alla locazione di beni mobili materiali, siano meno pressanti nel caso di leasing di autovetture che non, per esempio, per la normale attività di noleggio di autovetture, dal momento che il titolare di un contratto di leasing di solito ha sede, o almeno dispone di un centro di attività stabile, nel luogo in cui il servizio viene effettivamente prestato dal punto di vista economico [16]. Tutti i tipi di locazione di mezzi di trasporto sono, comunque, soggetti allo stesso trattamento. Qualora la Commissione ritenga che l'impostazione della decima direttiva non sia più valida, può proporre al Consiglio una direttiva di modifica. In mancanza di una nuova direttiva, la Corte ovviamente non può far altro che interpretare il testo attuale della sesta direttiva.

Il luogo in cui vengono stipulati i contratti di leasing di autovetture

21. Le nozioni di «luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa» vengono presentate

14 — Ibidem; v. il sesto 'considerando' della proposta della Commissione.

15 — V., supra, paragrafo 13.

16 — Nel caso di specie, il giudice a quo ha dichiarato che i titolari dei contratti controversi sono tutti stabiliti in Belgio.

dall'art. 9, n. 1, come i principali luoghi possibili di prestazione dei servizi. La Commissione attribuirebbe un carattere autonomo al luogo in cui è stabilito il prestatore di servizi che è distinto dalla nozione di «centro di attività stabile». Nel caso di specie, occorre valutare l'applicazione della suddetta espressione ai contratti di leasing di autovetture.

i) Sintesi delle osservazioni

22. La locatrice, i Paesi Bassi e la Germania, sostenuti su questo punto dalla Francia, affermano che il punto di riferimento preferenziale stabilito dall'art. 9, n. 1, è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Soltanto nel caso in cui la scelta di tale luogo non conduca a una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o dia origine ad un conflitto tra gli Stati membri, si dovrà valutare se si può ritenere che il prestatore abbia «un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa» in un altro Stato membro. La locatrice, sostenuta dai Paesi Bassi e dalla Germania, si riferisce all'inopportunità di fare ricorso al criterio del centro di attività stabile riguardo alla locazione di mezzi di trasporto e richiama l'attenzione sull'ultimo 'considerando' della decima direttiva, che parla di «luogo del prestatore». I Paesi Bassi sostengono che nella causa Hamann la Corte ha espressamente decretato che il luogo in cui un mezzo di trasporto viene usato non può costituire un criterio sufficiente per la determinazione del luogo di prestazione di un servizio che comprenda la locazione dello stesso.

23. Tuttavia, la Francia sostiene che l'acquisto, la locazione e la manutenzione delle autovetture in Belgio, unitamente al fatto che i clienti dell'ARO sono stabiliti in detto paese, implica che l'ARO ha un centro di attività stabile in tale Stato membro. La Francia, diversamente dalla locatrice, dai Paesi Bassi e dalla Germania, ritiene che i requisiti definiti dalla Corte nella causa Berkholz per l'applicazione dei criteri relativi a un centro di attività stabile, in particolare quelli riguardanti l'esistenza di mezzi umani e tecnici necessari per la prestazione dei servizi da parte della locatrice, siano soddisfatti nella fattispecie dalla presenza in Belgio di agenti che operano in nome e per conto dell'ARO. È già stato fatto riferimento (al paragrafo 15 e ai punti da 17 a 20 supra) alle osservazioni principali della Commissione. All'udienza, essa ha affermato, nella teoria alternativa, che si poteva ritenere che l'ARO avesse un centro di attività stabile in Belgio a partire dal quale prestava servizi consistenti nel mettere a disposizione autovetture mediante contratti di «operational lease».

24. I Paesi Bassi considerano secondario il numero di operazioni che devono essere eseguite per il leasing di autovetture e, diversamente dalla Francia, considerano la stipula dei contratti di leasing nei Paesi Bassi come l'operazione di maggior rilievo. Inoltre, a parere dei Paesi Bassi, i requisiti definiti nella causa Berkholz non sono soddisfatti; l'ARO infatti non dispone né di personale né di un centro di attività in Belgio. La Germania

rileva che la formulazione dell'art. 9, n. 1, riguardo a «un centro di attività stabile» si riferisce al luogo a partire dal quale *la prestazione di servizi* viene resa e non al luogo in cui vengono compiute le attività preparatorie a tale prestazione di servizi, come quelle degli agenti belgi dell'ARO. Né la Francia né la Commissione, tuttavia, ritengono che tra i Paesi Bassi e i contratti controversi esista un collegamento sufficiente affinché detto paese possa razionalmente costituire il luogo di prestazione dei servizi. Inoltre, la Francia, sostenuta all'udienza dalla Commissione, si richiama alle conclusioni dell'avvocato generale Mancini nella causa Berkholz per illustrare l'utilità di adottare il criterio del luogo di consumo dei servizi (nella fattispecie il Belgio) ogni volta che il ricorso al centro di attività stabile conduca — come essi affermano avvenga nella causa principale — a una determinazione legalistica artificiosa del luogo di prestazione dei servizi [17].

25. Il Belgio e la Danimarca giungono alla stessa conclusione della Francia e della Commissione in modo leggermente diverso. Il Belgio sostiene che il campo d'applicazione delle nozioni di «luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica» o «ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa» dovrebbe essere inteso in relazione sia al contesto in cui dette nozioni sono enunciate che ai principi e agli obiettivi generali su cui si fonda il sistema dell'IVA. Nel caso di specie, il Belgio asserisce che questi elementi determinano l'imposizione dell'IVA nel luogo di consumo dei servizi. Nel contesto delle operazioni di leasing di autovetture, la presenza di un parco di autovetture in uno Stato membro in cui dette autovetture vengono acquistate, noleggiate e infine rivendute è sufficiente per costituire un centro di attività stabile. A suo parere, questa conclusione è confermata dalla presenza, in Belgio, di mezzi umani impiegati dalla locatrice. La Danimarca, d'altro canto, afferma che le nozioni di luogo «in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica» o «ha costituito un centro di attività stabile» non dovrebbero essere interpretate soltanto in riferimento al luogo in cui, dal punto di vista giuridico, il prestatore ha stabilito o registrato la sede della sua attività economica. Essa sostiene che, secondo quanto risulta dalla sentenza della causa Berkholz, occorre tenere conto delle realtà economiche allorché si definisce lo Stato membro in cui l'IVA deve essere versata ai sensi dell'art. 9, n. 1.

ii) Parere

26. A mio avviso, l'interpretazione dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva adottata dalla Corte nella causa Berkholz è affatto chiara. La Corte, inizialmente, ha dichiarato che l'art. 9 deve essere interpretato «(...) nell'ambito del sistema generale della direttiva» e, dopo avere illustrato la connessione esistente

17 — L'avvocato generale ha affermato che, quando il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica non coincide con quello in cui il prestatore ha costituito un centro di attività stabile, è opportuno «ricorrere al principio generale per cui l'IVA va prelevata sul luogo di consumo» e che è da «preferire il criterio che consente di localizzare la prestazione con maggiore esattezza; e non v'è dubbio che, tra i due, il più idoneo a tale scopo sia quello — ovviamente più puntuale — del centro di attività stabile»; (Racc. pag. 2251, paragrafo 2, pag. 2255).

tra i primi due commi [18], ha precisato che «lo scopo di queste disposizioni» è innanzitutto quello di evitare «i conflitti di competenza, che possono portare a doppie tassazioni», e, in secondo luogo, «la mancata tassazione di cespiti, come si rileva al n. 3 dell'art. 9, benché soltanto per situazioni specifiche» [19]. Con riguardo all'art. 9, n. 1, la Corte ha affermato che «il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare, in proposito, come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca a una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro» [20]. In primo luogo, la nozione di «luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica» deve essere considerata come una nozione comunitaria cui va data un'interpretazione uniforme al fine di evitare i suddetti conflitti [21]. In secondo luogo, i requisiti di «certezza e prevedibilità», che devono essere rispettati ogniqualvolta si tratti dell'applicazione di «norme idonee a comportare conseguenze finanziarie», sono in contrasto con il fatto di consentire che prassi nazionali divergenti — come avviene in materia tra il Belgio e i Paesi Bassi — influiscano sulla determinazione del luogo di prestazione dei servizi ai fini dell'IVA [22]. Inoltre, questa analisi è confermata nella causa Berkholz dalla descrizione delle circostanze in cui è ammesso il ricorso al secondo punto di riferimento previsto dall'art. 9, n. 1 [23]:

«Dal contesto delle nozioni usate dall'art. 9 e dallo scopo di tale disposizione (...) si desume che il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro d'attività abbia una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi».

27. Non è irragionevole considerare il luogo in cui il prestatore ha fissato il proprio centro di attività come il luogo in cui vengono prestati servizi di concessione in leasing di autovetture ai fini dell'IVA. Ciò è stato chiarito nella causa Hamann. Il semplice fatto che uno Stato membro possa subire una perdita finanziaria come conseguenza della sua

18 — La Corte ha affermato che «il n. 2 dell'art. 9 indica svariati riferimenti specifici, mentre il n. 1 fornisce in proposito un principio di carattere generale» (loc. cit., nota 6 supra, punto 14). Nella sentenza 26 ottobre 1996, causa C-327/94, Jürgen Dudda/Finanzamt Bergisch Gladbach (Racc. pag. I-4595), la Corte ha ulteriormente chiarito la connessione dichiarando che: «in ordine all'interpretazione dell'art. 9, non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se esso sia disciplinato da uno dei casi menzionati all'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1» (punto 21).

19 — Sentenza Berkholz, punto 14.

20 — Ibidem, punto 17.

21 — V., per esempio, per quanto riguarda il riferimento alle «prestazioni pubblicitarie» contenuto nell'art. 9, n. 2, lett. e), la sentenza 17 novembre 1993, causa C-73/92, Commissione/Spagna (Racc. pag. I-5997, punto 12).

22 — V., fra l'altro, la sentenza 13 marzo 1990, causa C-30/89, Commissione/Francia (Racc. pag. I-691, punto 23) e le conclusioni dell'avvocato generale Cosmas per la sentenza 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien AS/Finanzamt Flensburg (Racc. pag. I-2395, paragrafo 12).

23 — Punto 18 della motivazione.

applicazione non è di alcuna rilevanza. Al contrario, il criterio alternativo e — come la Corte ha chiaramente affermato nella causa Berkholz — eccezionale, che fa riferimento al centro di attività stabile, può essere adottato soltanto se sono soddisfatte le condizioni imposte dalla Corte e, in tal caso, se l'applicazione del criterio relativo alla sede dell'attività economica dovesse risultare inaccettabile. Quanto sopra si desume dall'analisi della Corte della fattispecie della causa Berkholz. La prima questione sottoposta alla Corte era intesa a stabilire se la nozione di «centro di attività stabile» comprendesse la gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo a bordo di una nave registrata in Germania in viaggio in alto mare. Malgrado il fatto che il prestatore «impiega[sse] regolarmente due collaboratori, il cui compito [era]: a) conservare in buono stato, riparare e sostituire gli apparecchi; b) prelevarne il denaro e, insieme al personale [del gestore del traghetto], conteggiarlo» [24], la Corte ha deciso che «non risulta che l'installazione, a bordo di navi marittime, di macchine automatiche per giochi d'azzardo, che danno luogo a saltuaria manutenzione, possa costituire un siffatto centro di attività, specialmente nel caso in cui la sede permanente del gestore di dette macchine automatiche fornisce un punto di riferimento utile ai fini della tassazione» [25].

28. La Commissione cerca di fare una distinzione basata sulle circostanze particolari della causa Berkholz, e cioè che, dal momento che la nave era registrata in Germania e gestita dalla Bundesbahn (ferrovie federali tedesche), il luogo di prestazione dei servizi nelle acque internazionali sarebbe stato comunque la Germania. Non credo che la Corte intendesse limitare il campo d'applicazione del principio enunciato nella causa Berkholz alle circostanze particolari di quella causa. Anzi, essa ha poi ribadito questo principio.

29. Anzitutto, nella causa Hamann, per quanto non fosse emersa alcuna questione in merito al luogo di un eventuale centro di attività stabile, la Corte ha definito come punto di riferimento valido, da adottare nelle controversie riguardanti la locazione di mezzi di trasporto, il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Inoltre, nella causa Faaborg-Gelting, come nella causa Berkholz, la Corte si è occupata dell'imposizione fiscale di operazioni consistenti nel servire pasti da consumarsi a bordo di traghetti. Dopo avere stabilito che la siffatta attività, almeno quando assumeva la forma di operazioni di ristorazione, costituiva una prestazione di servizi, la Corte, richiamandosi alla sentenza nella causa Berkholz, ha dichiarato che la sede permanente del gestore della nave fornisce un punto di riferimento utile ai fini dell'IVA. L'avvocato generale Cosmas, nelle sue conclusioni nella causa Faaborg-Gelting, ha affermato che eventuali presunte inadeguatezze che influiscono sul luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica, inteso come punto di riferimento, devono avere un fondamento

24 — V. le conclusioni dell'avvocato generale Mancini (Racc. 1985, pag. 2251, paragrafo 1, pag. 2253).

25 — Ibidem, punto 18 della sentenza.

più consistente di una semplice differenza di criteri adottati dalle diverse amministrazioni finanziarie nazionali [26].

30. Tuttavia, alla luce delle osservazioni presentate, in particolare dalla Francia e dalla Commissione, ritengo che sia necessario valutare se, nelle circostanze specifiche del caso di specie, si possa adottare il criterio del centro di attività stabile. Sono stati menzionati diversi fatti che sembrerebbero sufficienti per collegare al Belgio le prestazioni di servizi effettuate dall'ARO. Ritengo, tuttavia, che nessuna di queste presunte connessioni sia convincente. Sebbene i clienti possano essere stati acquisiti dall'ARO tramite fornitori belgi di autovetture, i quali erano anche responsabili del reperimento e della fornitura delle autovetture ai clienti stessi, non credo che la presenza di questi intermediari equivalga alla «presenza permanente di (...) mezzi umani» [27]. Non vi è alcun elemento nella causa Berkholz che induca a ritenere che un'interpretazione così estensiva della nozione di «mezzi umani» fosse intenzionale né che sia giustificata. Al contrario, è stato dato particolare rilievo al «luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica». Inoltre, a differenza delle attività dei dipendenti della Berkholz, le attività in Belgio degli intermediari dell'ARO costituiscono tutte distinti atti giuridici; i loro servizi sono quindi soggetti a tassazione in Belgio, se questo è il luogo in cui essi hanno fissato la sede della loro attività economica. Analogamente, il fatto che questi fornitori offrano servizi di riparazione e manutenzione per le autovetture in Belgio non può essere equiparato alla «presenza permanente di (...) mezzi tecnici» in Belgio appartenenti all'ARO [28]. La vendita iniziale di autovetture avviene in Belgio dalla sede di attività economica dei fornitori di autovetture.

31. Anche se, contrariamente al parere che ho appena espresso, la nozione di «mezzi umani e tecnici» impiegata nella giurisprudenza della Corte potrebbe essere interpretata in modo ampio per includere i mezzi forniti da terzi e soggetti a un distinto trattamento fiscale, ai sensi della sesta direttiva, non credo che si possa realisticamente sostenere che il *servizio* di concessione in leasing di autovetture, oggetto della presente causa, sia stato prestato *da un centro di attività stabile* in Belgio, dal momento che tale centro di attività avrebbe dovuto essere costituito dalle varie sedi belghe di attività economica dei diversi agenti, i quali prestavano, a nome dell'ARO, servizi di preparazione e assistenza relativi a contratti di leasing. In sostanza, i servizi forniti dall'ARO comprendono la stipula dei contratti di leasing, che chiaramente aveva luogo nei Paesi Bassi e senza dubbio comportava l'impiego, in quel paese, di mezzi umani e tecnici da parte dell'ARO; non è infatti possibile stipulare contratti e concludere accordi finanziari senza l'impiego di mezzi considerevoli. È dunque logico affermare che i Paesi Bassi sono il luogo in cui le prestazioni dei servizi vengono effettuate conformemente all'interpretazione estensiva che occorre attribuire alla nozione di «luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica».

26 — V., in particolare, il paragrafo 20 delle conclusioni.

27 — V. sentenza Berkholz, punto 19.

28 — Tali prestazioni di servizi sono soggette a tassazione nel luogo in cui esse sono materialmente eseguite (nella fattispecie il Belgio), conformemente al quarto trattino dell'art. 9, n. 2, lett. e); v., in generale, in riferimento al suddetto trattino, i paragrafi 13-18 delle mie conclusioni del 28 novembre 1996 per la sentenza 6 marzo 1997, causa C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (Racc. pag. I-1195).

III — Conclusione

32. Di conseguenza, propongo di risolvere nel modo seguente la questione sollevata dal Gerechtshof di Amsterdam:

«L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro, che mette a disposizione di clienti, residenti in un altro Stato membro, autovetture sulla base di contratti di "operational lease" stipulati nel primo Stato membro e che non dispone di mezzi umani o tecnici nel secondo Stato membro, rende i servizi summenzionati nel luogo in cui ha fissato la sede della propria attività economica nel primo Stato membro».