CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE ANTONIO LA PERGOLA

presentate il 16 gennaio 1997 *

1. Nella sostanza, la questione posta alla Corte dalla High Court of Justice (Queen's Bench Division), che è stata investita di un giudizio di appello su una decisione emessa dal VAT Tribunal, è questa: deve una società, la quale svolge attività di agente commerciale a favore di un organizzatore di giri turistici, stabilito in altro Stato membro, che di essa controlla l'intero assetto azionario, essere considerata, ai fini dell'applicazione della sesta direttiva in materia di IVA [1], come uno stabilimento permanente della società controllante, ovvero come un intermediario, che agisce a favore di quest'ultima?

2. I fatti all'origine della controversia possono essere così brevemente descritti.

La società DFDS A/S (in prosieguo anche la «società danese») svolge, tra le sue diverse attività, quella di organizzare giri turistici. Costituita ai sensi del diritto danese, la società ha sede a Copenaghen.

La DFDS A/S detiene la totalità del capitale sociale della società di diritto inglese DFDS Ltd (in prosieguo anche la «società inglese») che opera ad Harwich e svolge attività di agente commerciale a favore della casa madre, vendendo viaggi «tutto-compreso» da questa organizzati [2].

3. Per regolare i loro rapporti, la casa madre e la sua controllata hanno concluso un contratto di agenzia [3]. Con tale atto la società inglese è stata nominata agente generale e portuale della società danese (*rectius*: della divisione passeggeri di tale società, denominata Scandinavian Seaways), e le sono stati attribuiti compiti di prenotazione — sull'intero territorio del Regno Unito e d'Irlanda — per i servizi passeggeri sui viaggi organizzati dalla DFDS A/S (art. 1).

* Lingua originale: l'italiano.

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

2 — Da notare che, sino al 1989, la DFDS Ltd vendeva direttamente giri turistici in Gran Bretagna e che, ai fini fiscali, la sua base imponibile per il calcolo dell'IVA era rappresentata dal margine di organizzazione del viaggio. È solamente a partire da tale data che i giri turistici sono stati offerti dalla DFDS A/S in nome proprio e che la DFDS Ltd ha cessato di essere soggetta all'imposta sul valore aggiunto in relazione all'organizzazione di giri turistici in Gran Bretagna.

3 — Un primo contratto era stato stipulato il 1° gennaio 1989. Tale accordo è stato sostituito da un nuovo negozio concluso, in termini sostanzialmente identici, il 1° dicembre 1991.

Il contratto prevede ulteriori obblighi in capo alla società controllata. Tra i compiti ad essa assegnati figurano i seguenti: fornire assistenza alla casa madre nell'attività di vigilanza e controllo delle attività relative ai viaggi turistici (art. 2); porre personale amministrativo e commerciale qualificato a disposizione (art. 3.1); consultare la casa madre prima di procedere alla nomina del personale direttivo (art. 3.2); ottenere l'approvazione della casa madre prima della stipula di contratti di particolare entità e della nomina di agenti di pubblicità e di pubbliche relazioni (art. 3.3). È altresì stabilito che la società inglese svolga la sua attività di promozione commerciale nell'ambito ed in sintonia con le strategie della casa madre e nei limiti finanziari da essa stabiliti (art. 3.5). La società inglese (art. 3.8), inoltre, si impegna a gestire i reclami dei passeggeri, e assume obblighi di altra natura in conformità degli indirizzi della società madre, incluso quello di non avviare azioni legali senza il preventivo assenso di quest'ultima. L'art. 3.9 del contratto di agenzia prevede, infine, che la società inglese non è autorizzata a fornire prestazioni ad altre compagnie di trasporto passeggeri se non previo accordo della casa madre.

Come corrispettivo di tale attività (art. 4.1.1), la società madre deve corrispondere una commissione lorda pari al 19% delle prestazioni vendute dalla società di diritto inglese.

4. Detto ciò, richiamo alcuni elementi fattuali che consentono di meglio precisare il rapporto tra le due entità.

Come risulta dagli atti di causa, allorché richiesta — sia direttamente da un cliente, sia per il tramite di un'agenzia di viaggi — la società inglese accede, attraverso un terminal informatico situato ad Harwich, al computer centrale della società danese, posto a Copenaghen, che contiene le informazioni relative allo spazio di trasporto libero e alle disponibilità alberghiere. Nel caso in cui il viaggio o il pernottamento richiesti siano disponibili, la prenotazione viene accettata e la società inglese fornisce la necessaria documentazione al passeggero. Tale documentazione è emessa in nome e per conto della società danese.

Per quanto riguarda, invece, l'aspetto più strettamente finanziario, il margine di discrezione della società inglese nel decidere le tariffe da applicare è estremamente limitato. Essa deve attenersi alle disposizioni quadro della società danese, stabilite dopo aver interpellato quella inglese. D'altra parte, alla fine di ogni mese, gli introiti della società inglese sono trasferiti, previa ritenuta del margine pattuito del 19%, sul conto della società danese.

La società inglese svolge, poi, direttamente l'attività di commercializzazione e di pubblicità, coordinando, tuttavia, le proprie inizia-

tive con la divisione commerciale della società danese. Quest'ultima, va ricordato, copre dal canto suo le spese sostenute a fini pubblicitari.

5. Nel 1993, l'amministrazione finanziaria britannica adottava una decisione con cui si richiedeva che la DFDS A/S venisse registrata, ai fini del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, nel Regno Unito. Più precisamente, con lettera 20 agosto 1993 era precisato che la DFDS A/S dovesse essere soggetta ad IVA in relazione ai giri turistici venduti nel Regno Unito dalla società inglese. L'amministrazione britannica ha considerato la DFDS Ltd come «stabilimento permanente» della casa madre, ritenendo di conseguenza che quest'ultima, in relazione alle prestazioni economiche ivi fornite dalla società inglese, dovesse essere assoggettata all'imposta sul valore aggiunto in Gran Bretagna.

6. La società danese è di altro avviso. Essa riteneva (e ritiene) che le prestazioni fornite dalla società inglese dovessero (e debbano) essere considerate, ai fini fiscali, come una mera attività di intermediazione in favore della casa madre. Da tale natura della prestazione discenderebbe che, nell'ordinamento britannico, la base imponibile deve essere rappresentata esclusivamente da quanto (il cosiddetto «margine») è corrisposto alla società inglese per l'attività di intermediazione da essa svolta a favore della casa madre [4].

7. Sulla base di tali argomenti, la DFDS A/S ha impugnato la decisione davanti al VAT Tribunal di Londra.

Il giudice fiscale ha accolto il ricorso. La società danese ha la propria sede legale in Danimarca, egli ha detto, e non poteva essere soggetta nel Regno Unito all'imposta sul valore aggiunto relativamente alle prestazioni vendute a partire da Harwich. Questo, per due ordini di ragioni: il criterio della sede legale deve essere considerato prevalente rispetto a quello dello stabilimento permanente; i mezzi umani e tecnici della società inglese debbono essere considerati come stabilimento permanente della società stessa e non della sua casa madre [5].

4 — L'interesse economico della società danese a non essere soggetta ad IVA nel Regno Unito trae origine, come ha d'altra parte riconosciuto in udienza il legale della stessa società, dal fatto che la Danimarca, facendo utilizzo della facoltà attribuitale dalle disposizioni della sesta direttiva, ha concesso un'esenzione IVA alle imprese che svolgono attività di agenzia di viaggio.

5 — Al punto 6 della decisione del VAT Tribunal del 23 agosto 1994 (LON/93/2396A): «although the English company's premises are no doubt a "fixed establishment" they are the fixed establishment of the English company not of the Danish company».

8. La High Court, adita in appello dall'amministrazione britannica, ha sollevato dinanzi alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Interpretando correttamente la 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 (sesta direttiva IVA), ed in particolare il suo articolo 26, allorché un organizzatore di giri turistici ha la sua sede centrale nello Stato membro A, ma fornisce servizi in forma di viaggi tutto compreso tramite l'attività di una società che opera come suo agente nello Stato membro B:

a) in quali ipotesi (se esistono) la fornitura di detti servizi da parte dell'organizzatore di giri turistici è tassabile nello Stato B?

b) in quali ipotesi (se esistono) si può sostenere che l'organizzatore di giri turistici "ha fissato la sede della propria attività" nello Stato membro B o "ha un centro di attività stabile dal quale fornisce i servizi" nello Stato membro B?»

Nel corso del procedimento hanno presentato osservazioni scritte la DFDS A/S, il governo italiano, quello del Regno Unito e la Commissione. Hanno partecipato all'udienza i rappresentanti della DFDS A/S, dei governi del Regno Unito e della Repubblica federale di Germania e della Commissione.

Il quadro normativo

9. Così fissati gli elementi di fatto, vediamo quali norme vengono in rilievo ai fini della presente controversia. Le disposizioni rilevanti sono i seguenti articoli della citata sesta direttiva del Consiglio, del 17 maggio 1977:

L'art. 9, n. 1, detta la disciplina generale per determinare il luogo di una prestazione soggetta ad IVA:

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

L'art. 26 (nn. 1 e 2) precisa il regime particolare dettato per le agenzie di viaggi. La disposizione così recita:

«1. Gli Stati membri applicano l'imposta sul valore aggiunto alle operazioni delle agenzie di viaggi conformemente al presente articolo, nella misura in cui tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore o utilizzino, per l'esecuzione del viaggio, cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi. Il presente articolo non è applicabile alle agenzie di viaggi che agiscono unicamente quali intermediari e alle quali è applicabile l'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c). Ai sensi del presente articolo sono considerati come agenzie di viaggi anche gli organizzatori di giri turistici.

2. Le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggi per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizio unica fornita dall'agenzia di viaggi al viaggiatore. *Essa è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggi ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento permanente a partire dal quale essa ha fornito la prestazione dei servizi.* Per questa prestazione di servizio è considerata come base imponibile e come prezzo al netto dell'imposta, ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3, lettera b), il margine dell'agenzia di viaggi, cioè la differenza tra l'importo totale a carico del viaggiatore, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le cessioni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui da tali operazioni il viaggiatore tragga direttamente vantaggio». (il corsivo è mio).

L'art. 28, n. 3, lett. g), prevede che, durante il periodo transitorio di cui al paragrafo 4, gli Stati membri possono:

«(...)

in deroga alle disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 3, e dell'articolo 26, paragrafo 3, continuare ad esentare, senza diritto alla deduzione delle imposte pagate a monte, le prestazioni di servizi delle agenzie di viaggi di cui all'articolo 26, paragrafo 3 (...)».

Valutazione giuridica

10. Come è detto nel settimo considerando della sesta direttiva «la determinazione del luogo delle operazioni imponibili ha provocato conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda (...) le prestazioni di servizi». La normativa in esame provvede, oltre che ad armonizzare discipline dedicate dagli Stati membri alla materia, a stabilire i criteri secondo i quali vanno risolti gli eventuali conflitti tra le diverse giurisdizioni interessate.

11. La norma contenuta all'art. 9, n. 1, prevede in via generale come si individua il luogo della prestazione dei servizi. Innanzitutto, il criterio adottato ha riguardo al luogo in cui il prestatore ha fissato *la sede della propria attività economica* nonché a quello in cui questi ha costituito *un centro di attività stabile a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa.* In mancanza di tale sede, o di tale centro, va preso in considerazione, come ulteriore criterio, in via sussidiaria, il luogo in cui il prestatore ha fissato il domicilio o la residenza abituale.

12. La norma contenuta all'art. 26 detta, invece, la disciplina speciale dell'IVA per le agenzie di viaggio e gli organizzatori di viaggi. La scelta del legislatore di tassare il «margine dell'agenzia di viaggi» trae origine dalla particolare attività da questa posta in essere e, più specificamente, dall'esigenza di sottoporre a tassazione, nel luogo in cui esse vengono effettivamente fornite, le singole prestazioni di cui si compone quella, più generale, del viaggio organizzato. A tale riguardo, la Corte ha avuto modo di precisare che «i servizi forniti da queste imprese sono caratterizzati dal fatto di essere il più delle volte composti da prestazioni plurime, in particolare in materia di trasporto e di alloggio, effettuate sia all'interno sia all'esterno del territorio dello Stato membro in cui l'impresa ha la sua sede o un centro di attività stabile» [6]. Si è ragionato, di conseguenza, che se non si adottasse un regime speciale «si frapporrebbero, a causa della varietà delle prestazioni e del luogo in cui vengono fornite, difficoltà pratiche per dette imprese, che sarebbero atte ad ostacolare l'esercizio della loro attività» [7].

13. Tra le due norme sopra ricordate vi è peraltro un nesso, di cui l'interprete deve tener conto. Al fine di determinare se gli introiti economici percepiti dalla DFDS A/S in relazione ai giri turistici commercializzati dalla sua controllata DFDS Ltd debbano concorrere a formare la base imponibile dell'agenzia di viaggio nel Regno Unito ovvero in Danimarca occorre, infatti, far riferimento alla norma contenuta nell'art. 9. Lo stesso giudice di rinvio ha, del resto, riconosciuto, in relazione all'agenzia di viaggio, che i criteri di collegamento previsti dall'art. 26, n. 2, seconda frase — la sede dell'attività economica ovvero uno stabilimento permanente, a partire dal quale la prestazione è fornita —, sono analoghi, sotto più riguardi, a quelli stabiliti dalla norma generale [8]. Importa, dunque, prima di tutto ricordare come tale ultima disposizione sia stata letta in precedenza nella giurisprudenza della Corte.

14. Nel decidere la sentenza Berkholz, la Corte ha fornito indicazioni in ordine a diversi profili del disposto dell'art. 9, precisando il significato di sede dell'attività

6 — Sentenza 12 novembre 1992, causa C-163/91, Van Ginkel (Racc. pag. 5723, punto 13).

7 — Sentenza Van Ginkel, da ultimo citata, punto 14.

8 — Ordinanza di rinvio (5.5.2)

economica, quello di centro di attività stabile, nonché il rapporto tra queste due nozioni [9].

15. Il definire la nozione di sede dell'attività economica dell'impresa, scriveva l'avvocato generale Mancini, non presenta «problemi». È chiaro che la nozione va «intesa in senso tecnico: [nel senso, cioè, che essa] si riferisce (...) alla sede sociale, com'è indicata dall'atto costitutivo della società titolare dell'impresa prestatrice» [10]. Muovendo di qui ai fatti di causa, non vi è dubbio, ed è d'altronde riconosciuto da tutte le parti intervenute nel procedimento, che la DFDS A/S è società costituita secondo il diritto danese, la cui sede legale è in Danimarca.

16. Più problematico, in quanto si tratta di una nozione di natura economica, è, invece, stabilire che cosa significhi «centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa». Nel decidere la citata causa Berkholz, la Corte ha affermato che, perché si abbia un centro di attività stabile, è necessaria la «presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per le prestazioni di servizi di cui trattasi» [11].

17. Quanto al rapporto tra i due criteri di collegamento, la Corte ha poi chiarito che esso deve essere ispirato ad una logica sussidiaria. Precisamente, è solo se «il riferimento al criterio della sede non conduca ad una soluzione *razionale* dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro» che entra in linea di conto il luogo a partire dal quale viene resa una determinata attività [12]. Quello della sede dell'attività economica, insomma, deve ritenersi costituire il «punto di riferimento preferenziale» [13].

18. Puntualizzate le nozioni da utilizzare nell'indagine della specie, scendiamo al merito della questione. Per rispondere ai quesiti proposti dal giudice di rinvio dobbiamo chiederci, anzitutto, se la società inglese possa essere configurata, in ragione della natura del rapporto che la lega alla casa madre, come uno «stabilimento permanente» della società danese, a partire dal quale la prestazione viene resa. In secondo luogo, si tratta di individuare quale, alla luce dei fatti di causa, sia il criterio, tra i due prefigurati, che va applicato al nostro caso.

19. Al fine di stabilire se la società inglese si configuri come uno «stabilimento permanente» della casa madre, a partire dal quale sono rese le prestazioni, soccorrono, a mio avviso, le precisazioni risultanti da più pronunzie rese dalla Corte in tema di concorrenza con particolare riguardo alla nozione

9 — Sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84 (Racc. pag. 2251).

10 — Conclusioni dell'avvocato generale Mancini relative alla citata causa 168/84 (Racc. pag. 2252, punto 2).

11 — Sentenza Berkholz, da ultimo citata, punto 1 del dispositivo.

12 — Sentenza Berkholz, da ultimo citata, punto 17.

13 — Sentenza Berkholz, da ultimo citata, punto 17.

di agenzia. Mi riferisco, più specificamente, alle decisioni con le quali è stato definito l'ambito di applicazione della norma posta all'art. 85, n. 1, del Trattato con riferimento agli agenti commerciali [14].

20. Il problema, com'è noto, era — ed è — quello di stabilire in presenza di quali presupposti un agente commerciale debba essere considerato come un'entità indipendente dal preponente. Dalla conclusione che si adotta al riguardo discende, poi, se i rapporti intercorrenti tra preponente ed agente possano oppur no essere valutati sulla base dell'art. 85, n. 1. Tale disposizione può, infatti, trovare applicazione solo nel caso in cui l'agente sia indipendente. Come ha scritto l'avvocato generale Tesauro, «l'integrazione del rappresentante nell'impresa del preponente comporterebbe (...) la 'scomparsa' della figura dell'agente in quanto operatore economico indipendente» [15].

21. Nella sentenza VVR la Corte ha chiarito il punto proprio con riferimento ad un'agenzia di viaggio [16]. Rispondendo ad un'obiezione sollevata dal governo belga, volta a sottrarre determinati rapporti commerciali intercorrenti tra un organizzatore di giri turistici ed un'agenzia di viaggi all'ambito di applicazione dell'art. 85, n. 1, la Corte ha statuito che «un'agenzia di viaggio del tipo indicato dal giudice *a quo* va considerata un intermediario indipendente che svolge un'attività di prestazione di servizi autonoma. Infatti, l'agente *vende dei viaggi organizzati da un numero molto alto di tour operators ed inoltre il tour operator vende i viaggi tramite un numero molto alto di agenzie*. Una siffatta agenzia di viaggi non può considerarsi (...) un organo ausiliario facente parte dell'impresa di questo o di quel tour operator» [17] (il corsivo è mio).

22. A ben guardare, quel che la Corte ha allora deciso viene in rilievo per la soluzione del presente caso. Fuor di dubbio, secondo i criteri sui quali la Corte ha fatto affidamento in quel giudizio, la DFDS Ltd non può venire considerata come un'agenzia indipendente. E ciò per motivi che concernono sia i profili strutturali di assetto proprietario sia quelli funzionali: in primo luogo, perché già la detenzione dell'intero capitale sociale della società figlia milita nel senso della «dipendenza» di quest'ultima rispetto alla sua casa madre; in secondo luogo — ed è profilo funzionale da considerare alla luce della sentenza della Corte da ultimo richiamata — la società inglese, a differenza di quanto avveniva nel caso VVR, non commercializza viaggi organizzati da un numero molto elevato di organizzatori di giri turistici. Anzi, il rapporto contrattuale che la lega alla casa

14 — V. sentenza 13 luglio 1966, cause riunite 56 e 58/64, Consten e Grundig (Racc. pag. 457); sentenza 16 dicembre 1975, cause riunite da 40 a 48, 50, da 54 a 56, 111, 113 e 114/73, Suiker Unie e a./Commissione (Racc. pag. 1663); sentenza 1° ottobre 1987, causa 311/85, Vereniging Vlaamse Reisbureaus (Racc. pag. 3801); sentenza 24 ottobre 1995, causa C-266/93, Volkswagen e VAG Leasing (Racc. pag. I-3477).

15 — Conclusioni dell'avvocato generale Tesauro relative alla causa C-266/93, Volkswagen e VAG Leasing (Racc. 1995, pag. I-3479).

16 — Sentenza citata, causa 311/85.

17 — Sentenza da ultimo citata, punto 20.

madre comporta che l'attività di agenzia possa essere svolta esclusivamente nei confronti di quest'ultima, a meno che vi sia stata espressa autorizzazione dalla stessa casa madre in altro senso. A parte ciò, così come il contratto di agenzia congegna i rapporti tra società madre e società figlia, la società figlia non gode di effettiva autonomia rispetto alla prima nello svolgimento della propria attività. Depongono in questo senso diversi elementi sopra ricordati: in particolare, la necessità di una previa autorizzazione della casa madre per il compimento di atti di amministrazione della società, quali la nomina dei dirigenti (art. 3.2), la stipula dei contratti quantitativamente rilevanti, la nomina di agenti di pubblicità e pubbliche relazioni (art. 3.3), l'assenza di un margine di discrezionalità nel determinare il prezzo della prestazione. Nel complesso, a me sembra, guardando oltre lo schermo giuridico della forma societaria, la società inglese agisce da *ausiliaria* della società madre.

23. Nella citata pronuncia Volkswagen la Corte ha poi posto in rilievo il criterio del rischio: «il rappresentante perde la qualifica di operatore economico indipendente» — essa ha per vero affermato — «soltanto quando non sopporta i rischi conseguenti ai contratti procurati per conto del committente» [18]. Ora, anche adottando tale criterio, resta ferma la conclusione cui ritengo si debba pervenire in ordine all'ausiliarietà della DFDS Ltd rispetto alla casa madre. La situazione della società inglese è diversa da quella dei concessionari tedeschi nel caso Volkswagen. Essa non sembra infatti sopportare alcun rischio finanziario che concerna i contratti stipulati con i consumatori nell'ambito dell'attività di agenzia svolta in favore della società danese.

24. La società inglese è dunque un ausiliario economicamente integrato nella società danese. Resta da vedere se la DFDS Ltd possa essere considerata come uno «stabilimento permanente» della casa madre.

25. Pertinente, a tal fine, è il richiamo fatto nelle osservazioni dal Regno Unito alla giurisprudenza della Corte. Le decisioni richiamate sono quelle rese nei casi Factortame, e 'Coassicurazione', e vanno entrambe prese in considerazione per l'attuale giudizio [19].

Nella decisione Factortame è precisato come la nozione di stabilimento «implichi l'esercizio effettivo di un'attività economica per una

18 — Sentenza citata, causa C-266/93, punto 19.

19 — Sentenza 25 luglio 1991, causa C-221/89, Factortame (Racc. pag. I-3905); sentenza 4 dicembre 1986, causa 205/84, Commissione/Germania (Racc. pag. 3755).

durata di tempo indeterminata, mercé l'insediamento in pianta stabile in un[o] (...) Stato membro» [20].

Ancora più esplicita risulta, ai fini della causa in esame, la seconda decisione citata. Ivi si afferma che l'impresa (assicuratrice) di un altro Stato membro la quale abbia, nello Stato membro in cui presta servizi, una presenza permanente è soggetta alle disposizioni del Trattato relative al diritto di stabilimento e ciò «*anche se* [questa] *presenza (...) non ha assunto la forma* [della] *succursale o* [dell'] *agenzia*, ma si manifesta tramite un semplice ufficio, gestito da personale dipendente dall'impresa, *o tramite una persona indipendente, ma incaricata di agire in permanenza per conto dell'impresa alla stessa stregua di un'agenzia*» [21].

26. Vediamo ora se i requisiti stabiliti dalla Corte nelle citate pronunce vengono soddisfatti nella specie. A mio avviso lo sono. Ricorrono gli estremi dell'esercizio effettivo dell'attività, della durata di tempo indeterminata, dell'insediamento in pianta stabile. Tutto ciò risulta confermato dall'approfondito esame dei fatti che il VAT Tribunal ha compiuto. La decisione adottata da tale corpo giudicante pone in rilievo diversi elementi, tra i quali spicca, per importanza — condivido, qui, quanto il rappresentante della Commissione ha detto in udienza — quello relativo al numero dei dipendenti, all'incirca 100, impiegati dalla società inglese. Non mancano, del resto, altre considerazioni di ordine fattuale per ritenere che anche la prestazione offerta al consumatore venga posta in essere in Gran Bretagna. La stipulazione del contratto ha luogo in Gran Bretagna; il pagamento è corrisposto presumibilmente in moneta locale; gli eventuali reclami dei clienti saranno gestiti dalla società inglese; la società madre rimborsa le spese che la DFDS Ltd dovesse sopportare per azioni legali a protezione dei suoi interessi.

27. Sulla base dei dati che ho richiamato, la DFDS Ltd soddisfa ai requisiti di uno stabilimento, come definito dalla sentenza Berkholz. Vi è la «presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per le prestazioni di servizi». Vi è tutto quel che si richiede per uno stabile centro di «attività».

Importa, altresì, tener presente che la specie si atteggia in tutt'altro modo da quella attualmente all'esame della Corte nella causa C-190/95. L'avvocato generale Fennelly ha per tale giudizio proposto alla Corte di preferire il criterio della sede legale dell'impre-

20 — Sentenza citata, causa C-221/89, punto 20.

21 — Sentenza citata, causa 205/84 (punto 21; i corsivi sono miei). Si confrontino anche le conclusioni dell'avvocato generale Darmon nella causa 81/87, Daily Mail and General Trust Plc., in cui, richiamando quanto deciso nella citata sentenza nella causa 205/84, si precisava che «il diritto di stabilimento si può esercitare in due diversi modi. Può trattarsi della creazione di affiliate, succursali o agenzie. Si parlerà allora di diritto di stabilimento secondario» (Racc. 1988, pag. 5500, paragrafo 4). V. anche la sentenza 27 settembre 1988 nella causa da ultimo citata: «Come regola generale, una società esercita il diritto di stabilimento aprendo agenzie e succursali o costituendo affiliate» (punto 17).

sa [22], costituita in Olanda, rispetto all'altro del luogo, che in quel caso è il Belgio, in cui l'impresa svolge una residuale attività di leasing di autovetture. Per concludere in tal senso, l'avvocato generale utilizza diversi elementi di giudizio, e così la circostanza che la società olandese non disponeva di sedi di attività economica in Belgio, mentre i contratti di leasing di autovetture erano stipulati in Olanda e costituivano la buona sostanza dei servizi da essa offerti, ai quali era adibita una cospicua organizzazione di uomini e mezzi [23]. Quale conseguenza possiamo trarre dalle conclusioni formulate dall'avvocato generale nell'altro giudizio che possano interessarci per l'indagine oggi demandata alla Corte? Quella, a mio avviso, di riconoscere che, nel nostro caso, ci troviamo di fronte uno stabilimento permanente, nel Regno Unito, quale esso è definito dalla normativa comunitaria.

28. Le questioni in esame esigono, infine, che si chiarisca in quale rapporto stanno i due criteri previsti dall'art. 26, n. 2. Dicevo prima, richiamando il caso Berkholz ed altre successive pronunce della Corte, che il centro stabile di attività va preso in considerazione solo in via sussidiaria. E questo quando il riferimento alla sede dell'impresa non consentirebbe una razionale soluzione del problema fiscale, con riguardo sia alla giustificatezza dell'onere che viene fatto gravare sul contribuente, sia all'individuazione dello Stato membro che risulta competente ad imporlo, giacché si vuol prevenire il conflitto con la potestà impositiva di altri paesi comunitari [24].

29. Sarà il legislatore di ciascuno Stato a determinare fin dove si applica l'uno dei due criteri invece dell'altro. La Corte è per parte sua chiamata a spiegare e controllare come deve operare la sussidiarietà nelle scelte rimesse alla legge nazionale. E così, nel caso che ci concerne, l'indagine va subito diretta sulle conseguenze che discenderebbero dal ricorrere al generale criterio della sede dell'attività economica. Se il risultato è razionale, come vuole la direttiva, questa è la regola da preferire. Non vi è bisogno dell'altra che ha riguardo al luogo dello stabilimento permanente.

30. Il governo britannico vorrebbe, prendendo lo spunto dalle conclusioni dell'avvocato generale Mancini nella causa Berkholz, risolvere il problema risalendo ai principi generali della disciplina comunitaria in mate-

22 — Conclusioni presentate il 12 dicembre 1996, causa C-190/95, ARO Lease BV/Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam.

23 — Conclusioni citate, paragrafo 21.

24 — V., da ultimo, nello stesso senso, sentenza della Corte 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S / Finanzamt Flensburg (Racc. pag. I-2395; punti 16 e 17). V. anche conclusioni dell'avvocato generale Fennelly del 28 novembre 1996, causa C-167/95, Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P Pouwels en J. Scheres c. s. e Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen te Roermond (Racc. 1997, pag. I-1195, pag. I-1197, punto 26).

ria fiscale [25]. Fra tali principi rientrerebbe quello che richiede di prelevare l'IVA nel luogo di prestazione del servizio. Ciò posto, ed anche in considerazione dei rapporti intercorrenti fra la società inglese e la casa madre, il governo britannico deduce che la società DFDS Ltd è uno stabilimento secondario della DFDS A/S. Quest'ultima rimarrebbe quindi, per le prestazioni fornite a partire da Harwich, soggetta a tassazione nel Regno Unito.

31. Le conclusioni della DFDS sono di segno opposto: il ricorso al criterio della sede legale è tutt'altro che irrazionale o ingiustificato; il criterio del luogo di stabilimento condurrebbe invece a confusione, conflitti di giurisdizione ed inutili complicazioni nel funzionamento del regime IVA [26].

32. Ritengo, per le ragioni qui di seguito spiegate, di poter condividere la tesi avanzata dal governo del Regno Unito. Sono anch'io dell'avviso che il riferirsi alla sede dell'attività economica non conduca nella specie a risultati razionali. La prima conseguenza sarebbe, anzi, quella di disattendere il criterio normativo secondo cui il luogo di imposizione deve tendenzialmente coincidere con quello in cui la prestazione è fornita al consumatore: tale è il criterio fondamentale. Il sistema dell'IVA va applicato con il massimo possibile adeguamento alla realtà economica. Non riterrei congruo che il criterio sussidiario debba essere, quando di esso si valuta la possibile applicazione, troppo meccanicamente subordinato a quello della sede dell'attività economica.

33. D'altra parte, l'applicare quest'ultimo criterio, come vorrebbe la società danese, aggraverebbe i problemi del nostro caso, piuttosto che semplificarli. Quale sarebbe la conseguenza se le imprese del settore fossero libere di determinare, con la scelta della sede legale, anche il luogo di imposizione in ordine alle prestazioni da loro eseguite? Si avrebbero effetti distorsivi della libertà di concorrenza ed altre più generali ripercussioni nell'ambito dell'attività economica.

La lett. g) dell'art. 28, n. 3, riconosce infatti agli Stati membri la facoltà di concedere esenzioni e non è difficile ipotizzare che le imprese scelgano di fissare la sede nel territorio di uno Stato membro il quale si sia

25 — Osservazioni presentate in corso di causa dal governo del Regno Unito (punto 24). Il riferimento è al paragrafo 2 delle conclusioni dell'avvocato generale Mancini, il quale, chiedendosi a quale dei due criteri *principali* dell'art. 9 dovesse farsi capo nel caso di non coincidenza tra sede dell'attività economica e centro di attività stabile, così rispondeva: «sul punto la norma non dice nulla né (...) ci illuminano le motivazioni della direttiva. Io propongo allora di ricorrere al *principio generale per cui l'IVA va prelevata sul luogo di consumo*. Esso ci porta infatti a preferire il criterio che consente di localizzare la prestazione con maggiore esattezza; e non vi è dubbio che, tra i due, il più idoneo a tale scopo sia quello — ovviamente più puntuale — del centro di attività stabile» (il corsivo è mio).

26 — Punto 21 delle osservazioni della DFDS.

avvalso di tale facoltà. Così ha fatto la Danimarca. Accedere al criterio della sede in un tale caso significa falsare la concorrenza fra imprenditori attivi sullo stesso mercato. Nella specie, gli operatori turistici in Gran Bretagna sarebbero discriminati per aver stabilito la rispettiva sede in un luogo anziché in un altro. Alcuni di essi sarebbero soggetti al pagamento IVA sulle prestazioni erogate, altri no.

34. Occorre poi riflettere sulla lettera e le finalità dell'art. 26, n. 2. Non può sfuggire all'interprete il giusto significato del fatto che la seconda frase dell'art. 26, n. 2, enuncia espressamente due criteri invece di uno solo. Se così è disposto, è perché il legislatore ha previsto, oltre all'ipotesi della generica sede legale, quella in cui l'attività espletata dalle agenzie di turismo si dirama e le relative prestazioni sono erogate da luoghi diversi nel territorio della Comunità. Ed è per questo secondo caso che il sistema della direttiva giunge a contemplare come luogo dell'imposizione quello in cui si eroga concretamente la prestazione e non l'altro in cui è stabilita la sede fissa dell'impresa. Il criterio dello stabilimento dal quale «muove» la prestazione è sussidiario rispetto a quello della sede solo nel senso che esso si applica in via alternativa. Si tratta, però, di un criterio anch'esso principale. Il legislatore lo ha ritenuto rilevante ai fini impositivi non diversamente dal criterio della sede. Se così non fosse, la disposizione in esame sarebbe stata diversamente formulata: si sarebbe adottato il solo criterio della sede dell'attività economica almeno per quanto riguarda le imprese costituite nell'ambito territoriale della Comunità; il criterio dello stabilimento avrebbe d'altra parte dovuto essere previsto limitatamente al caso in cui le prestazioni sono erogate nell'ambito della Comunità mentre la sede dell'impresa è stabilita fuori da tale ambito territoriale [27]. Ricordiamo peraltro che la decisione del caso Berkholz va letta tenendo il debito conto delle circostanze di fatto che caratterizzavano la specie. Non si può dilatarne ingiustificatamente la portata ed intenderla nel senso che l'ipotesi del luogo di stabilimento dal quale si erogano le prestazioni è necessariamente solo residuale [28]. Sarebbe una soluzione difforme dai principi che ispirano la disciplina comunitaria.

27 — D'altra parte, mi trovo d'accordo con la Commissione allorché ritiene che l'interpretazione che dell'art. 26, n. 2, ha fornito la società DFDS A/S non sia congrua. Ritengo, infatti, che l'obiettivo proprio della norma di «ricondurre ad unità» a fini fiscali le diverse prestazioni in cui si concreta l'attività dell'operatore turistico non si riverberi, come ha invece sostenuto la società danese in udienza, sul luogo della prestazione, nel senso che anche esso debba essere unico. I due profili della disciplina — quello della *determinazione delle prestazioni* soggette ad IVA e l'altro del *luogo* in cui esse sono assoggettate all'imposta — sono, infatti, logicamente distinti e tali, a mio parere, debbono rimanere. Riconoscere, dunque, che il luogo della prestazione sia quello nel quale è situato lo stabilimento permanente dal quale la prestazione è resa non porterebbe, a mio parere, ad alcuna frammentazione o atomizzazione della competenza fiscale come paventato dalla società DFDS A/S in udienza. Più semplicemente, una tale soluzione porterebbe ad assoggettare ad IVA il servizio di organizzatore turistico (interamente considerato, s'intende) là dove esso è effettivamente prestato al consumatore.

28 — V. Farmer P. e Lyal R., *EC Tax Law*, Oxford, 1994, pag. 160, i quali, dopo aver precisato che «the Berkholz judgment might be understood as expressing a reluctance on the part of the Court to refer to secondary establishments. The Court's words must, however, be read in the light of the circumstances of the case, in which a taxable person sought to escape the Community's tax jurisdiction by creating national establishments outside Community territory», concludevano nel senso che «it is submitted that, in a genuine case in which a supplier (...) has several business establishments all capable of performing services, the most appropriate method of determining the place of supply for the purposes of Article 9(1) (...) would be to identify the establishment of supplier whose resources were primarily used for supplying the service (...).»

35. Con tali principi non si accorda la tesi avanzata dalla società danese, che è una tesi che infatti pecca di formalismo. Essa manca di vedere come la stessa realtà economica sottostante al nostro caso giustifichi che le attività di agenzia turistica siano soggette ad IVA dove si eseguono le prestazioni.

Non solo. Non si può risolvere il nostro caso nel senso prospettato dalla società danese senza contraddire il metodo interpretativo che, a mio parere, deve guidare l'analisi della fattispecie. Mi è d'ausilio, in questa scelta, quanto precisato dall'avvocato generale Darmon nelle conclusioni relative alla citata causa Daily Mail. In quel giudizio dovevano valutarsi i requisiti in presenza dei quali era ravvisabile l'esistenza di una sede dell'amministrazione centrale di un'impresa. E le conclusioni erano queste: «Tale individuazione *non può risultare da una valutazione giuridicamente formale,* senza tener conto di una pluralità di elementi di fatto decisivi, la cui rispettiva portata potrebbe variare secondo il tipo di società in causa» (il corsivo è mio) [29].

36. D'altronde, un'indiretta ma significativa conferma della correttezza di siffatta conclusione sta in ciò, che il legislatore comunitario ha ritenuto di non dar seguito ad un parere formulato dal Comitato dell'imposta sul valore aggiunto — poi recepito nella proposta di diciannovesima direttiva — in cui veniva contemplata l'aggiunta di un paragrafo all'art. 9. Il nuovo paragrafo, il n. 4, avrebbe accolto una nozione estensiva di stabilimento permanente nella quale veniva ricompreso ogni stabilimento di un soggetto d'imposta, pur se da tale «sede stabile del soggetto passivo (...) *non possono effettuarsi operazioni imponibili*» [30].

37. Ora, che il legislatore abbia scelto di non introdurre nell'art. 9 una modifica normativa così concepita si spiega precisamente, a mio avviso, perché si è voluto ribadire il carattere sostanziale della nozione di «stabilimento permanente». Tale ultima nozione è di natura squisitamente economica, come rileva nelle sue osservazioni il governo italiano. Essa designa esclusivamente uno stabilimento a partire dal quale una prestazione può esser resa — in virtù della sufficienza dei mezzi umani e tecnici all'uopo destinati — ed effettivamente lo è.

29 — Conclusioni citate, paragrafo 7 (ma v. anche le considerazioni svolte al paragrafo 8).

30 — Proposta di diciannovesima direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, che modifica la direttiva 77/388/CEE, presentata dalla Commissione al Consiglio il 5 dicembre 1984 (GU C 347, pag. 5; v. art. 1, lett. b); il corsivo è mio). La storia legislativa di questa proposta di modifica può vedersi in Farmer e Lyal, *op. cit.*, pag. 158.

Conclusioni

Per i motivi sovraesposti ritengo di dover suggerire alla Corte di rispondere nel seguente modo alla questione pregiudiziale sollevata dalla High Court of Justice:

«Allorché un organizzatore di giri turistici ha la sua sede centrale nello Stato membro A, ma fornisce servizi in forma di viaggi tutto compreso tramite l'attività di una società che opera come suo agente nello Stato membro B, la fornitura di detti servizi da parte dell'organizzatore di giri turistici è soggetta all'imposta sul valore aggiunto nello Stato B, sempreché la società che svolge attività di agente non abbia caratteri di indipendenza ed autonomia rispetto all'organizzatore di giri turistici ma costituisca un mero ausiliario di quest'ultimo, e sia dotata di una struttura, comprendente mezzi sia umani sia tecnici, atta ad erogare le prestazioni di servizi di cui si tratta».