

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

17 settembre 2014 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Gruppo IVA – Fatturazione interna per i servizi forniti da una società principale, con sede in un paese terzo, alla propria succursale, appartenente ad un gruppo IVA in uno Stato membro – Imponibilità dei servizi forniti»

Nella causa C-7/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Förvaltningsrätten i Stockholm (Svezia), con decisione del 28 dicembre 2012, pervenuta in cancelleria il 7 gennaio 2013, nel procedimento

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

contro

Skatteverket,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (relatore), J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 12 marzo 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, da M. Wetterfors;
- per lo Skatteverket, da K. Alvesson;
- per il governo svedese, da A. Falk, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, da T. Henze, in qualità di agente;
- per il governo del Regno Unito, da S. Brighthouse, in qualità di agente, assistita da R. Hill, barrister;
- per la Commissione europea, da A. Cordewener e J. Enegren, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'8 maggio 2014,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 2, 9, paragrafo 1, nonché 11, 56, 193 e 196 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al

sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

- 2 Tale domanda è stata proposta nell'abito di una controversia tra la Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (in prosieguo: la «Skandia Sverige»), e lo Skatteverket (amministrazione finanziaria svedese) in merito alla decisione di quest'ultimo di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») le prestazioni di servizi fornite dalla Skandia America Corp. (in prosieguo: la «SAC»), con sede negli Stati Uniti, alla propria succursale Skandia Sverige.

Contesto normativo

La direttiva 2006/112

- 3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA così dispone:

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

(...)

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

- 4 L'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA così recita:

«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

- 5 Il successivo articolo 11 prevede quanto segue:

«Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (...), ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione».

- 6 L'articolo 56, paragrafo 1, lettere c) e k), della direttiva IVA così dispone:

«1. Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

(...)

- c) le prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici di studio, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe, nonché elaborazioni di dati e fornitura d'informazioni;

(...)

- k) i servizi prestati per via elettronica, segnatamente quelli di cui all'allegato II».

- 7 Ai sensi dell'articolo 193 della direttiva IVA:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202».

8 Il successivo articolo 196 prevede quanto segue:

«L'IVA è dovuta dai destinatari soggetti passivi di servizi di cui all'articolo 56, o dai destinatari, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro in cui è dovuta l'imposta, di servizi di cui agli articoli 44, 47, 50, 53, 54 e 55, se i servizi sono resi da un soggetto passivo non stabilito in tale Stato membro».

9 L'allegato II della direttiva IVA, intitolato «Elenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica di cui all'articolo 56, paragrafo 1, lettera k)», così recita:

- «1) Fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;
- 2) fornitura di software e relativo aggiornamento;
- 3) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;
- 4) fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;
- 5) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza».

10 In data 2 luglio 2009, la Commissione europea emanava una comunicazione esplicativa della propria posizione al Consiglio e al Parlamento europeo, in merito alla possibilità di costituzione di un gruppo IVA di cui all'articolo 11 della direttiva IVA [COM(2009) 325 def.].

La normativa svedese

11 La direttiva IVA è stata trasposta mediante la legge (1994:200), relativa all'imposta sul valore aggiunto [mervärdesskattelagen (1994:200); in prosieguo: la «legge IVA»].

12 Il capo 1, articolo 1, di detta legge è diretto a trasporre l'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilendo che l'IVA è dovuta allo Stato per le prestazioni di servizi all'interno del paese imponibili ed effettuate nell'ambito di un'attività professionale.

13 L'articolo 2, primo comma, punto 1, di detto capo, volto alla trasposizione degli articoli 193 e 196 della direttiva IVA, dispone che chiunque effettui una fornitura o una prestazione di cui all'articolo 1 del medesimo capo è tenuto a versare l'IVA su tale operazione, salvo per quelle previste ai punti da 2 a 4 del comma medesimo. Dal punto 2 di detto primo comma emerge che il destinatario di servizi di cui al capo 5, articolo 7, della legge IVA, il cui fornitore sia un'impresa straniera, è tenuto ad assolvere l'IVA sull'acquisto.

14 Il capo 1, articolo 15, della legge IVA considera quale soggetto passivo straniero l'operatore che non abbia in Svezia la sede della propria attività economica o un centro di attività stabile, né il proprio domicilio o la propria residenza abituale.

15 A termini del capo 5, articolo 7, primo comma, della legge medesima, volto a trasporre l'articolo 56 della direttiva IVA, i servizi indicati al secondo comma si considerano forniti sul territorio nazionale qualora siano forniti da un paese al di fuori dell'Unione europea e il beneficiario sia un operatore che abbia in Svezia la sede della propria attività economica. I servizi contemplati al secondo comma del medesimo articolo 7 comprendono, segnatamente, i servizi di consulenza e simili nonché i servizi forniti per via elettronica consistenti nella manutenzione a distanza di programmi, nella fornitura di software e nell'aggiornamento del medesimo.

16 Per quanto attiene alla nozione di gruppo di soggetti assimilabile ad un unico soggetto passivo dell'IVA (in prosieguo: il «gruppo IVA»), il Regno di Svezia, avvalendosi della facoltà prevista all'articolo 11 della direttiva IVA, ha adottato le disposizioni del capo 6a, articoli da 1 a 4, della legge IVA, a termini delle quali due o più operatori economici possono essere considerati come un unico operatore, vale a dire come un gruppo IVA, e l'attività da essi esercitata può essere considerata quale unica attività. Da tali disposizioni emerge che unicamente il centro di attività stabile, situato in Svezia,

di un operatore economico può far parte di un gruppo IVA, ove un gruppo di tal genere può comprendere solamente operatori strettamente collegati l'uno con l'altro sul piano finanziario, economico ed organizzativo. In virtù delle stesse disposizioni, un gruppo IVA è costituito per effetto di decisione ricognitiva dello Skatteverket, adottata su richiesta degli appartenenti al gruppo interessato.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 17 La SAC era, negli anni 2007 e 2008, la società di acquisto dei servizi informatici del gruppo Skandia a livello mondiale ed esercitava le proprie attività in Svezia tramite l'intermediazione della propria succursale Skandia Sverige. La SAC distribuiva servizi informatici acquistati all'esterno a varie società del gruppo Skandia nonché alla Skandia Sverige la quale, a decorrere dall'11 luglio 2007, era registrata come membro di un gruppo IVA. Il ruolo della Skandia Sverige consisteva nella trasformazione dei servizi informatici acquistati all'estero ai fini dell'ottenimento del prodotto finito, chiamato produzione informatica (IT-produktion). Tale prodotto finito veniva quindi fornito a varie società del gruppo Skandia, appartenenti o meno a detto gruppo IVA. Sulle forniture di servizi tanto tra la SAC e la Skandia Sverige quanto tra quest'ultima e altre società del gruppo Skandia veniva applicata una commissione del 5 %. Tra la SAC e la Skandia Sverige veniva operata una ripartizione di costi mediante fatture interne.
- 18 Lo Skatteverket decideva di assoggettare ad IVA le prestazioni di servizi informatici fornite dalla SAC alla Skandia Sverige per gli esercizi 2007 e 2008. Detta amministrazione finanziaria, ritenendo che tali prestazioni costituissero operazioni imponibili, considerava la SAC quale soggetto passivo IVA. Conseguentemente, la Skandia Sverige veniva parimenti riconosciuta quale soggetto passivo IVA e, in quanto succursale della SAC in Svezia, veniva assoggettata all'imposta relativa a dette prestazioni.
- 19 Avverso tali decisioni la Skandia Sverige proponeva ricorso dinanzi al giudice del rinvio.
- 20 Ciò premesso, il Förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunale amministrativo di Stoccolma) decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se, nel caso in cui prestazioni di servizi acquistate all'esterno vengano fornite dallo stabilimento principale di una società situata in un paese terzo ad una succursale della società medesima stabilita in un determinato Stato membro, e le forniture siano accompagnate dall'addebito alla succursale dei costi degli acquisti esterni, dette forniture costituiscano operazioni imponibili, qualora la succursale appartenga ad un gruppo IVA nel suddetto Stato membro.
- 2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se lo stabilimento principale situato nel paese terzo debba essere considerato quale soggetto passivo non stabilito in tale Stato membro ai sensi dell'articolo 196 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, ragion per cui l'imposta sulle operazioni è dovuta dal destinatario».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 21 Con la prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se gli articoli 2, paragrafo 1, 9 e 11 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che le prestazioni di servizi fornite da uno stabilimento principale, stabilito in un paese terzo, alla propria succursale, stabilita in uno Stato membro, costituiscano operazioni imponibili qualora la succursale appartenga ad un gruppo IVA.
- 22 A tal riguardo, si deve ricordare che l'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA dichiara che sono soggette a IVA, segnatamente, le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisca in quanto tale.

- 23 L'articolo 9 della direttiva IVA definisce i «soggetti passivi». Possiedono tale status tutti coloro che svolgono un'attività economica «in modo indipendente». Ai fini di un'uniforme applicazione della direttiva IVA, occorre, in particolare, che la nozione di «soggetto passivo» definita nel titolo III della direttiva medesima sia oggetto di interpretazione autonoma ed uniforme.
- 24 Secondo la giurisprudenza della Corte, una prestazione è imponibile solo quando esista tra il prestatore e il destinatario un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni (sentenza FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 25 Per poter accertare la sussistenza di un rapporto giuridico di tal genere tra una società non residente e una delle sue succursali stabilita in uno Stato membro ai fini dell'assoggettamento all'IVA delle prestazioni fornite, occorre verificare se la succursale stessa svolga un'attività economica indipendente. A tale riguardo occorre accertare se detta succursale possa essere considerata autonoma segnatamente per il fatto che essa non sopporti i rischi economici connessi all'esercizio della propria attività (sentenza FCE Bank, EU:C:2006:196, punto 35).
- 26 Orbene, in quanto succursale della SAC, la Skandia Sverige non opera in modo autonomo e non sopporta essa stessa i rischi economici connessi all'esercizio della propria attività. Inoltre, in quanto succursale, secondo la legislazione nazionale, non dispone di un capitale proprio e i suoi attivi fanno parte del patrimonio della SAC. Conseguentemente, la Skandia Sverige dipende dalla SAC e non può pertanto possedere, di per sé, lo status di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA.
- 27 Per quanto attiene all'esistenza di un accordo relativo alla ripartizione dei costi, realizzato nella specie del procedimento principale per mezzo dell'emissione di fatture interne, si tratta di un elemento irrilevante qualora tale accordo non sia stato negoziato tra parti indipendenti (sentenza FCE Bank, EU:C:2006:196, punto 40).
- 28 Tuttavia, è pacifico che la Skandia Sverige appartenga ad un gruppo IVA costituito sulla base dell'articolo 11 della direttiva IVA e, conseguentemente, formi con gli altri appartenenti un solo soggetto passivo. Ai fini dell'IVA, l'amministrazione nazionale competente ha attribuito a detto gruppo IVA un numero di identificazione.
- 29 A tal riguardo si deve ricordare che l'assimilazione ad un soggetto unico esclude che gli appartenenti ad un gruppo IVA continuino a sottoscrivere separatamente dichiarazioni IVA e continuino ad essere riconosciuti, all'interno e all'esterno del loro gruppo, quali soggetti passivi, atteso che solamente il soggetto passivo unico è autorizzato a sottoscrivere tali dichiarazioni (sentenza Ampliscientifica e Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punto 19). Ne consegue che, in una fattispecie di tal genere, le prestazioni di servizi effettuate da un terzo a favore di un appartenente al gruppo IVA devono essere considerate, ai fini dell'IVA, come effettuate a favore non di un membro, ma dello stesso gruppo IVA cui il medesimo appartiene.
- 30 Pertanto, ai fini dell'IVA, i servizi forniti da una società quale la SAC alla propria succursale appartenente ad un gruppo IVA, quale la Skandia Sverige, non possono essere considerati come forniti a quest'ultima, bensì devono ritenersi forniti al gruppo IVA.
- 31 Considerato che i servizi forniti a titolo oneroso da una società quale la SAC alla propria succursale devono essere considerati, dal solo punto di vista dell'IVA, come forniti al gruppo IVA, e che società e succursale non possono essere considerate quale unico soggetto passivo, si deve concludere che la fornitura di detti servizi costituisce un'operazione imponibile, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.
- 32 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 2, paragrafo 1, 9 e 11 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che le prestazioni di servizi fornite da uno stabilimento principale stabilito in un paese terzo alla propria succursale stabilita in uno Stato membro costituiscono operazioni imponibili quando la succursale appartenga ad un gruppo IVA.

Sulla seconda questione

- 33 Con la seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se gli articoli 56, 193 e 196 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che in una fattispecie come quella oggetto del procedimento principale, in cui lo stabilimento principale di una società situata in un paese terzo fornisce servizi a titolo oneroso ad una succursale della società medesima stabilita in uno Stato membro ed in cui detta succursale appartiene ad un gruppo IVA nello Stato membro medesimo, il gruppo IVA stesso, in quanto beneficiario dei servizi, divenga debitore dell'IVA applicabile.
- 34 Si deve ricordare che l'articolo 196 della direttiva IVA prevede che, in deroga alla regola generale stabilita all'articolo 193 di tale direttiva, secondo cui l'IVA è dovuta nello Stato membro dal soggetto passivo che effettui una prestazione di servizi imponibile, l'IVA sia dovuta dal soggetto passivo beneficiario dei servizi medesimi qualora i servizi contemplati dall'articolo 56 della direttiva medesima siano forniti da un soggetto non stabilito in tale Stato membro.
- 35 A tal riguardo è sufficiente rilevare che, come emerge dal punto 31 della presente sentenza, la fornitura di servizi come quella oggetto del procedimento principale costituisce un'operazione imponibile, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, e che il gruppo IVA cui appartiene la succursale beneficiaria dei servizi stessi è considerato, ai fini dell'IVA, quale beneficiario di tali servizi.
- 36 Per contro, è pacifico che i servizi forniti nel procedimento principale ricadono tra quelli contemplati dall'articolo 56 della direttiva IVA.
- 37 Ciò premesso, ed essendo parimenti pacifico che la società fornitrice di tali servizi è situata in un paese terzo e costituisce un soggetto passivo distinto dal gruppo IVA, è quest'ultimo, quale beneficiario dei servizi ai sensi dell'articolo 56 della direttiva stessa, ad essere debitore dell'IVA per effetto della regola derogatoria stabilita dall'articolo 196 della direttiva IVA.
- 38 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alla seconda questione pregiudiziale dichiarando che gli articoli 56, 193 e 196 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, in cui lo stabilimento principale di una società situata in un paese terzo fornisce servizi a titolo oneroso ad una succursale della società medesima stabilita in uno Stato membro ed in cui la succursale stessa appartiene ad un gruppo IVA in tale Stato membro, è il gruppo IVA, in quanto beneficiario di detti servizi, ad essere debitore dell'IVA applicabile.

Sulle spese

- 39 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 (Seconda Sezione) dichiara:

- 1) **Gli articoli 2, paragrafo 1, 9 e 11 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che le prestazioni di servizi fornite da uno stabilimento principale stabilito in un paese terzo alla propria succursale stabilita in uno Stato membro costituiscono operazioni imponibili quando la succursale appartenga ad un gruppo di soggetti che possono essere considerati quali soggetto passivo unico ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.**
- 2) **Gli articoli 56, 193 e 196 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, in cui lo stabilimento principale di una società situata in un paese terzo fornisce servizi a titolo oneroso ad una succursale della società medesima stabilita in uno Stato membro ed in cui la succursale stessa appartiene ad un gruppo di soggetti che possono essere considerati quali soggetto passivo unico ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nello Stato membro medesimo, è il**

gruppo stesso, in quanto beneficiario di detti servizi, ad essere debitore dell'imposta sul valore aggiunto applicabile.

Firme

* Lingua processuale: lo svedese.