

Caso C-812/19

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

4 novembre 2019

Giudice del rinvio

Högsta förvaltningsdomstolen (Svezia)

Data della decisione di rinvio:

24 ottobre 2019

Ricorrente:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Altra parte nel procedimento:

Skatteverket

(...)

APPELLANTE

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial [.....].

(...) Stoccolma

Altre parti del procedimento:

Skatteverket (...) Solna

DECISIONE IMPUGNATA

Decisione dello Skatterättsnämnden (Commissione tributaria) del 23 novembre 2018 nella causa n. 37-17/1

OGGETTO

Decisione preliminare sull'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»); necessità di ottenere una pronuncia pregiudiziale dalla Corte di giustizia dell'Unione europea

(...)

ORDINANZA

Si chiede alla Corte di giustizia dell'Unione europea di pronunciarsi in via pregiudiziale in forza dell'art. 267 TFUE [**OR. 2**] conformemente all'allegata domanda. (...)

(...) [**OR. 3**]

(...)

Domanda di pronuncia pregiudiziale in forza dell'articolo 267 TFUE sull'interpretazione dell'articolo 1, 9 e 11 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

Introduzione

- 1 Una banca di un altro Stato membro fornisce servizi alla sua succursale in Svezia e ne imputa i costi alla succursale. La banca fa parte di un gruppo IVA in tale altro Stato membro, mentre la succursale non fa parte di un gruppo IVA in Svezia. Lo Högsta förvaltningsdomstolen (corte amministrativa suprema, Svezia) chiede, con una domanda di pronuncia pregiudiziale, se il gruppo IVA costituisca, ai fini della prestazione di servizi, un soggetto passivo indipendente dalla succursale e se, di conseguenza, la succursale costituisca un soggetto passivo indipendente.

Diritto dell'Unione applicabile

- 2 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA prevede che siano soggette all'IVA le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.
- 3 Ai sensi dell'articolo 9 di detta direttiva, si considera soggetto passivo chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati dell'attività medesima. [**OR. 4**]
- 4 Dall'articolo 11 risulta che, previa consultazione del comitato IVA, 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.

Normativa nazionale applicabile

- 5 Ai sensi del primo comma del capitolo 1, paragrafo 1, della mervärdesskattelagen (1994: 200) [legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (1994: 200); il «ML»] l'IVA è versata sulla base di una tale prestazione nel territorio nazionale di servizi imponibili effettuata da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, a condizione che il soggetto passivo non sia esente da imposta sulla fornitura.
- 6 Ai sensi del capitolo 2, paragrafo 1, terzo comma, punto 1, del ML, l'espressione «prestazione di servizi» significa che un servizio è eseguito, trasferito o altrimenti fornito a titolo oneroso.
- 7 Un servizio reso ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale si considera, conformemente alla regola generale di cui al capitolo 5, paragrafo 5, primo comma, fornito all'interno del territorio nazionale se il soggetto passivo ha la sede della sua attività economica in Svezia o vi ha una stabile organizzazione e il servizio è stato fornito a tale stabile organizzazione. Il capitolo 1, paragrafo 2, primo comma, punto 2 [del ML] prevede che se un prestatore di servizi come quelli di cui al capitolo 5, paragrafo 5, è un soggetto passivo straniero, il soggetto che acquista le prestazioni è assoggettato al pagamento dell'IVA, tra l'altro, se tale soggetto è un soggetto passivo o una persona giuridica registrata in Svezia ai fini dell'IVA.
- 8 Ai sensi del capitolo 4, paragrafo 1, per soggetto passivo si intende qualsiasi persona che eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati dell'attività medesima. **[OR. 5]**
- 9 La Svezia ha introdotto norme sui gruppi IVA nel capitolo 6a [del ML]. Dal paragrafo 1 di tale capitolo risulta che, ai fini dell'applicazione della legge, due o più soggetti passivi, alle condizioni previste nel capitolo, possono essere considerati come un unico soggetto passivo (gruppo IVA) e l'attività svolta dal gruppo IVA può essere considerata come un'unica attività. Il secondo comma del paragrafo 2 prevede che solo le stabili organizzazioni in Svezia di un soggetto passivo possono far parte di un gruppo IVA.

Fatti

Domanda di parere preliminare

- 10 Il caso riguarda un parere preliminare dello Skatterättsnämnden (Commissione per il diritto tributario) che è oggetto di un ricorso dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstolen (corte amministrativa suprema) da parte della Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial. Quanto segue, tra l'altro, emerge chiaramente dalla domanda di parere preliminare.

- 11 La Danske Bank A/S ha la sua sede principale in Danimarca. La banca svolge la propria attività in Svezia attraverso la succursale. La banca fa parte di un gruppo IVA danese. La succursale non fa parte di alcun gruppo IVA svedese.
- 12 La banca utilizza una piattaforma informatica nelle sue attività nordiche, che sono in larga misura comuni a tutti gli istituti. I costi dell'utilizzo della piattaforma da parte della succursale nell'attività svedese sono imputati dalla sede principale alla succursale.
- 13 Con la sua domanda, la succursale desiderava sapere se il fatto che la banca facesse parte di un gruppo IVA danese significasse che il gruppo IVA doveva essere considerato un soggetto passivo indipendente nei confronti di una succursale in Svezia ai fini dell'applicazione delle disposizioni del ML. **[OR. 6]**
- 14 La succursale desiderava inoltre sapere se i servizi del gruppo IVA danese, i cui costi sarebbero stati imputati alla succursale, dovessero essere considerati come una prestazione ai fini IVA, se la succursale dovesse pagare l'IVA sugli acquisti in Svezia e se la base imponibile fosse costituita dalla somma dei costi imputati.

Parere preliminare dello Skatterättsnämnden

- 15 Lo Skatterättsnämnden ha constatato che la succursale e il gruppo IVA danese in Danimarca, di cui fa parte la sede principale, devono essere considerati come due soggetti passivi distinti, poiché la sede principale danese si è separata dalla succursale svedese aderendo ad un gruppo IVA danese conformemente alle norme danesi in materia di IVA.
- 16 Lo Skatterättsnämnden ha inoltre constatato che la prestazione di servizi da parte del gruppo IVA danese, il cui costo è attribuito alla sua succursale in Svezia, costituisce una prestazione di servizi che comporta un debito d'imposta per la succursale, purché la remunerazione percepita dal gruppo IVA costituisca il corrispettivo effettivamente corrisposto per i servizi prestati e siano soddisfatte le altre condizioni per l'assoggettamento all'imposta. Il resto della domanda è stato respinto in quanto irricevibile e non vi è stata data risposta.

Tesi delle parti

La succursale

- 17 La succursale chiede allo Högsta förvaltningsdomstolen (corte amministrativa suprema) di dichiarare che la succursale e la sede principale sono un unico soggetto passivo e che l'attribuzione da parte della sede principale non costituisce una cessione ai fini dell'IVA. **[OR. 7]**
- 18 Una prestazione di servizi è imponibile solo se tra il prestatore di servizi e il destinatario esiste un rapporto giuridico in cui sussiste una prestazione reciproca.

Al fine di determinare se esista un rapporto giuridico tra una società straniera e uno dei suoi stabilimenti situati in un altro Stato membro, è necessario esaminare se tale stabilimento eserciti un'attività economica indipendente.

- 19 La succursale non agisce in modo indipendente e non sopporta essa stessa i rischi economici inerenti all'attività della succursale. La succursale dipende quindi dalla sede principale e, pertanto, non può essere considerata un soggetto passivo. Di conseguenza, la sede principale e la succursale sono lo stesso soggetto passivo anche quando la sede principale fa parte di un gruppo IVA. La succursale non può separarsi dallo stabilimento principale a meno che la succursale stessa non diventi essa stessa membro di un gruppo IVA svedese.

Lo Skatteverket

- 20 Lo Skatteverket (Agenzia delle imposte svedese) ritiene che lo Högsta förvaltningsdomstolen (corte amministrativa suprema) debba confermare il parere preliminare.
- 21 La valutazione deve essere effettuata alla luce delle norme danesi in materia di IVA di gruppo. Le disposizioni danesi comportano che solo gli stabilimenti in Danimarca possono far parte di un gruppo IVA danese. Ne consegue che la succursale svedese non fa parte del gruppo IVA danese. Pertanto, la succursale e la sede principale non possono essere considerate come un unico soggetto passivo.

Sulla necessità di una pronuncia pregiudiziale

- 22 Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia risulta che una prestazione di servizi è imponibile solo se tra il prestatore [OR. 8] e il destinatario esiste un rapporto giuridico in cui sussiste una prestazione reciproca. In un caso, la Corte ha considerato che una succursale di una società straniera non era indipendente da tale società e che non esisteva alcun rapporto giuridico tra tali società. Il fatto che, poiché lo stabilimento principale ha fornito servizi alla succursale, i costi sono stati imputati alla succursale non significa che la succursale debba essere considerata un soggetto passivo (sentenza FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punti da 34 a 37, 40 e 41).
- 23 La rilevanza del fatto che una succursale faccia parte di un gruppo IVA è stata esaminata dalla Corte di giustizia in una causa relativa a servizi prestati da una società stabilita in un paese terzo alla sua succursale svedese, che faceva parte di un gruppo IVA in Svezia. La Corte ha osservato che la succursale non aveva operato in modo indipendente e non aveva assunto essa stessa i rischi economici derivanti dall'esercizio della sua attività. La succursale non disponeva neanche di capitali propri e i suoi attivi non erano inclusi in quelli dello stabilimento principale. Di conseguenza, la succursale dipendeva dalla sede principale e non poteva quindi essere qualificata come soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA (sentenza Skandia, C-7/13, EU:C:2014:2225, punto 26).

- 24 Tuttavia, nella stessa causa, la Corte ha considerato che la succursale faceva parte di un gruppo IVA e che la succursale costituiva, insieme agli altri membri del gruppo, un unico soggetto passivo. La qualifica di soggetto passivo unico comporta che i membri di un gruppo IVA non possono più essere trattati come soggetti passivi e che, in tali circostanze, le prestazioni di servizi fornite da un terzo ad un membro di un gruppo IVA devono quindi essere considerate come se fossero state fornite non al membro ma al gruppo stesso. I servizi prestati a titolo oneroso da una società alla sua succursale sono stati considerati prestati al gruppo IVA e la prestazione di tali servizi è stata considerata un'operazione imponibile, in quanto lo stabilimento principale e la sua succursale non possono essere considerati come un unico soggetto passivo. **[OR. 9]** La Corte ha constatato che i servizi prestati da una sede principale in uno Stato terzo alla sua succursale stabilita in uno Stato membro costituiscono operazioni imponibili quando la succursale fa parte di un gruppo IVA (sentenza Skandia, punti da 29 a 32).
- 25 Dalla giurisprudenza della Corte emerge chiaramente che il punto di partenza è che una succursale non deve essere considerata come soggetto passivo quando la sede principale fornisce servizi alla succursale. Di conseguenza, le operazioni tra la succursale e lo stabilimento principale non sono imponibili. Dalla giurisprudenza risulta tuttavia chiaramente che la succursale, entrando in un gruppo IVA, può essere separata dallo stabilimento principale ed entrare invece a far parte di un altro soggetto passivo, vale a dire il gruppo IVA. Le operazioni tra lo stabilimento principale e la succursale che fa parte di un gruppo IVA sono allora imponibili.
- 26 Si pone tuttavia la questione se la succursale svedese, che non fa parte di un gruppo IVA svedese, debba essere considerata come soggetto passivo quando la sede principale è membro di un gruppo IVA in un altro Stato membro e fornisce servizi a quest'ultimo, imputandogli i costi ad esso connessi. Ci si chiede se possa essere considerata un soggetto passivo d'imposta la succursale che, nella sua qualità di succursale della banca e, analogamente alla succursale nel caso Skandia, non agisce in modo indipendente, non sopporta essa stessa rischi economici e non dispone di capitale proprio e quindi dipende dalla banca (cfr. Skandia, punto 26). La Corte non si è ancora pronunciata sul punto.
- 27 Un modo di considerare tale situazione è che la succursale svedese diventa un soggetto passivo indipendente allorché la sede principale, diventando membro di un gruppo IVA, si è separata dal soggetto passivo costituito dalla sede principale e dalla sua succursale che interagiscono tra di loro. La sede principale diventa così parte di un altro soggetto passivo, ossia il gruppo IVA, e la succursale diventa un soggetto passivo indipendente. **[OR. 10]** In quest'ottica, le operazioni tra la succursale e la sede principale sono imponibili.
- 28 Un altro modo di esaminare la situazione è che la succursale fa parte dello stesso soggetto passivo della sede principale, anche se la sede principale fa parte di un gruppo IVA in un altro Stato membro, poiché la succursale non è indipendente dalla sede principale quando non fa parte di un gruppo IVA nello Stato in cui è

stabilita. In tale ottica, le operazioni tra la succursale e la sede principale non sono operazioni imponibili e la succursale è considerata, in pratica, semplicemente come un'altra succursale e parte del gruppo IVA nell'altro Stato membro.

- 29 Il comitato IVA dell'UE ha adottato, dopo la 105a riunione dell'ottobre 2015, orientamenti sulla base della sentenza della Corte di giustizia nella causa Skandia. Dagli orientamenti risulta che una cessione di beni o prestazione di servizi da parte di un'entità ad un'altra entità della stessa persona giuridica, quali «da sede principale a succursale», «da succursale a sede principale» o «da succursale a succursale», quando solo una delle entità coinvolte nell'operazione è membro di un gruppo IVA o quando le entità sono membri di gruppi IVA separati, costituisce un'operazione imponibile ai fini dell'IVA, purché siano soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA.
- 30 Secondo gli orientamenti del comitato IVA, una succursale deve quindi essere considerata come un soggetto passivo indipendente nella situazione in questione. Gli orientamenti sono stati adottati a larga maggioranza. Lo Högsta förvaltningsdomstolen (corte amministrativa suprema) ritiene che vi sia quindi una convergenza di opinioni relativamente ampia tra gli Stati membri sulla presente questione, ma che non vi sia un accordo totale.
- 31 In tale contesto, lo Högsta förvaltningsdomstolen (corte amministrativa suprema) ritiene necessario chiedere alla Corte di giustizia una pronuncia pregiudiziale. **[OR. 11]**

Questione pregiudiziale

- 32 Se una succursale svedese di una banca stabilita in un altro Stato membro costituisca un soggetto passivo indipendente in una situazione in cui la sede principale fornisce servizi alla succursale e ne imputa i costi alla succursale, qualora la sede principale faccia parte di un gruppo IVA nell'altro Stato membro, mentre la succursale svedese non fa parte di alcun gruppo IVA svedese.