Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MELCHIOR WATHELET
presentate l'8 maggio 2014[1]

Causa C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige
contro
Skatteverket

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Förvaltningsrätten i Stockholm (Svezia)]

«Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Gruppo IVA — Fatturazione interna per i servizi forniti da una società principale, con sede in uno Stato terzo, alla propria succursale, appartenente ad un gruppo IVA in uno Stato membro — Imponibilità o meno dei servizi forniti»

I – **Introduzione**

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale è stata sollevata nell'ambito di una controversia fra la succursale svedese della Skandia America Corporation, società stabilita negli Stati Uniti d'America, e lo Skatteverket (amministrazione finanziaria svedese), in merito alla decisione dell'Ufficio di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») le forniture di servizi effettuate dalla Skandia America Corporation alla propria succursale, registrata in Svezia come membro di un gruppo IVA, composto da più società considerate quale unico soggetto IVA (in prosieguo: il «gruppo IVA»).

2. Nella sua sentenza FCE Bank, la Corte ha dichiarato che un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un Stato membro diverso da quello di tale società e al quale la società fornisca prestazioni di servizi, non dev'essere considerato quale soggetto passivo assoggettato all'IVA per i costi imputatigli a fronte di tali prestazioni[2].

3. La causa in esame, vertente sull'interpretazione degli articoli 9, paragrafo 1, 11 e 196 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»)[3], solleva sostanzialmente la questione se il principio enunciato dalla Corte nella sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196) si applichi al caso in cui la succursale faccia parte di un gruppo IVA nel paese in cui essa è stabilita, e, in caso di soluzione affermativa, se il debitore dell'IVA sia il prestatore o il destinatario dei servizi di cui trattasi.

1 — Lingua originale: il francese.
2 — C-210/04, EU:C:2006:196, punto 41.
3 — GU L 347, pag. 1.

II – **Contesto normativo**

A – *Diritto dell'Unione*

4. L'articolo 2 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«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;

(…)».

5. 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».

6. Secondo l'articolo 11 della direttiva IVA:

«Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (in seguito denominato "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.

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».

7. L'articolo 43 della direttiva IVA dispone:

«Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

8. Ai sensi del successivo articolo 56, paragrafo 1, lettere c) e k):

«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;

(…)».

9. A termini 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».

10. Ai sensi dell'articolo 196 della direttiva IVA:

«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».

11. L'allegato II, 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».

B – *La normativa svedese*

12. Dal capo 6a, articoli da 1 a 4, della legge n. 200 del 1994, relativa all'imposta sul valore aggiunto [mervärdesskattelagen (1994:200)] risulta che due o più operatori economici possono essere considerati un operatore unico (un gruppo IVA) e l'attività da essi esercitata quale unica attività. Un centro di attività stabile di un operatore economico può fare parte di un gruppo IVA solo se è situato in Svezia. Un gruppo IVA può includere esclusivamente operatori economici strettamente collegati fra loro da rapporti finanziari, economici e organizzativi. Esso viene costituito con decisione di registrazione dello Skatteverket, presa su domanda dei membri del gruppo. Tali disposizioni sono state adottate in virtù dell'autorizzazione di cui all'articolo 11 della direttiva IVA.

13. Il capo 5, articolo 7, primo comma, della medesima legge, prevede che i servizi di cui al secondo comma sono considerati prestati all'interno del territorio nazionale, qualora vengano erogati da un paese non appartenente all'Unione europea a favore di un operatore con sede della propria attività economica in Svezia. Tali servizi comprendono, segnatamente, le prestazioni fornite da consulenti e altri soggetti, nonché i servizi prestati per via elettronica relativi alla gestione a distanza di programmi, alla fornitura di software e relativo aggiornamento. Questa disposizione è intesa a trasporre l'articolo 56 della direttiva IVA.

14. L'articolo 2, primo comma, punto 1), del capo 1, della legge medesima stabilisce che chiunque effettui una cessione di beni o una prestazione di servizi prevista dall'articolo 1 del medesimo capo è tenuto a versare l'IVA su tale operazione. Dal primo comma, punto 2), dello stesso articolo 2, si evince che il destinatario dei servizi di cui al capo 5, articolo 7, il cui fornitore sia un'impresa straniera, è tenuto a pagare l'IVA sull'acquisto. Queste disposizioni sono intese a trasporre gli articoli 193 e 196 della direttiva IVA.

15. Ai sensi del capo 1, articolo 15, della legge medesima, per impresa estera si intende un operatore che non abbia in Svezia la sede della propria attività economica, un centro di attività stabile, il domicilio o la residenza abituale.

III – **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

16. La Skandia America Corporation è una società di diritto del Delaware (Stati Uniti), la cui sede di attività economica si trova negli Stati Uniti. Essa fa parte del gruppo assicurativo Old Mutual, la cui società controllante, la Old Mutual plc, è stabilita nel Regno Unito. Durante gli esercizi del 2007 e del 2008, la Skandia America Corporation ha assunto a livello mondiale la funzione di società di acquisti del gruppo per quanto riguarda i servizi informatici. Essa ridistribuiva tali servizi informatici acquistati dall'esterno del gruppo a diverse società o succursali del gruppo, fra le quali la sua succursale svedese.

17. La succursale svedese è registrata come membro del gruppo IVA della compagnia di assicurazioni Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) dall'11 luglio 2007. Il suo ruolo consisteva nel trasformare i servizi informatici forniti dalla Skandia America Corporation per ottenere il prodotto finito, definito produzione informatica (IT-produktion). Suddetta produzione veniva poi fornita a diverse società del gruppo, a prescindere da se esse fossero o meno membri del gruppo IVA. In occasione di ciascuna fornitura di servizi, a prescindere dal fatto che avesse luogo fra la Skandia America Corporation e la sua succursale svedese o fra tale succursale e le altre società del gruppo, al prezzo veniva applicato un ricarico ("mark-up") del 5%. La Skandia America Corporation e la sua succursale svedese provvedevano poi ad una ripartizione dei costi mediante emissione di fatture interne.

18. Ritenendo che le forniture di servizi effettuate dalla Skandia America Corporation a favore della sua succursale svedese costituissero operazioni imponibili, lo Skatteverket ha deciso di assoggettarle ad IVA e che tale imposta fosse dovuta dalla Skandia America Corporation. A tal fine, esso ha ravvisato nella succursale svedese il relativo soggetto passivo addebitandole l'imposta, sulla base del rilievo che essa costituiva il centro di attività stabile della Skandia America Corporation in Svezia.

19. La succursale svedese della Skandia America Corporation ha impugnato tale decisione dinanzi al giudice del rinvio, ritenendo che non esista un fondamento normativo che consenta di assoggettare ad imposta un'operazione fra uno stabilimento principale e la sua succursale e di individuare la succursale quale soggetto passivo ai fini dell'IVA parallelamente alla già operata individuazione della stessa come membro del gruppo IVA.

20. Ritenendo che le questioni attinenti all'IVA sollevate dalla controversia principale non siano state ancora risolte dalla Corte, il giudice del rinvio ha sospeso il procedimento e ha sottoposto 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».

IV – **Procedimento dinanzi alla Corte**

21. La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata depositata dinanzi alla Corte il 7 gennaio 2013. La Skandia America Corporation, lo Skatteverket, i governi tedesco e del Regno Unito, nonché la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte.

22. Il 21 gennaio 2014, la Corte ha posto alle parti il seguente quesito ai fini di risposta all'udienza:

«In applicazione dell'articolo 61, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, le parti sono chiamate ad esprimersi sulla questione se, avuto riguardo alla giurisprudenza FCE Bank (EU:C:2006:196), la succursale di una società di un paese terzo stabilita in uno Stato membro possa costituire una "persona stabilita nel territorio dello stesso Stato membro" nel senso di cui all'articolo 11 della direttiva IVA».

23. Il 12 marzo 2014 si è svolta l'udienza, nel corso della quale la Skandia America Corporation, i governi svedese, tedesco e del Regno Unito, nonché la Commissione hanno presentato le loro osservazioni orali.

V – **Analisi**

A – *Sulla prima questione pregiudiziale*

24. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede se, nell'ipotesi in cui servizi acquistati all'esterno del gruppo vengano forniti dallo stabilimento principale di una società stabilita in un paese terzo alla propria succursale, stabilita in uno Stato membro, e le forniture siano accompagnate dall'addebito alla succursale stessa dei costi di tali acquisti esterni, dette forniture costituiscano operazioni soggette ad IVA nel caso in cui la succursale sia membro di un gruppo IVA in suddetto Stato membro.

25. In altri termini, tale questione solleva la problematica dell'applicabilità del principio sancito nella sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196) allorché la succursale di una società stabilita in un paese terzo faccia parte di un gruppo IVA nello Stato membro in cui essa sia stabilita. In tale causa, la Corte aveva dichiarato «un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non dev'essere considerato soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni» [4].

1. Argomenti delle parti

26. La Skandia America Corporation e il governo tedesco ritengono che una succursale possa fare parte di un gruppo IVA separatamente dallo stabilimento principale. Il governo tedesco afferma, in particolare, che l'articolo 11 della direttiva IVA, facendo riferimento alle «persone stabilite nel territorio dello [Stato membro del gruppo]», si applica ai centri di attività stabile di soggetti passivi stranieri che si trovano nel territorio di tale Stato membro.

4 — Sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196, punto 41).

27. La Skandia America Corporation e il governo tedesco ritengono inoltre che il principio dell'unitarietà dell'attività d'impresa fra uno stabilimento principale e la sua succursale, enunciato nella sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), si applichi parimenti qualora la succursale faccia parte di un gruppo IVA. A loro avviso, l'articolo 11 della direttiva IVA non conferisce ad uno Stato membro il diritto di dividere artificialmente in due soggetti passivi uno stabilimento principale e la sua succursale.

28. A tal riguardo, la Skandia America Corporation ritiene che la sua succursale svedese non disponga di un'autonomia sufficiente per agire in nome proprio, sotto la propria responsabilità, e per assumere da sola i rischi economici della propria attività, esistendo in tal modo, con riferimento all'IVA, una cifra d'affari fra la stessa e lo stabilimento principale. Per le ragioni illustrate ai punti da 36 a 40 della sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196) e, segnatamente, per il fatto che sulla succursale non gravano i rischi economici connessi all'esercizio dell'attività d'impresa e che essa non dispone di un fondo di dotazione, la Skandia America Corporation sostiene che la sua succursale non può essere considerata soggetta all'IVA per i costi ad essa imputati in forza della trasformazione di servizi informatici acquistati all'esterno del gruppo.

29. Il governo tedesco ritiene, da parte sua, che gli effetti del principio dell'unitarietà dell'attività d'impresa valgano unicamente per gli stabilimenti di uno stesso ente giuridico e, nell'ambito dell'imposizione dei gruppi IVA, per i soli membri di un gruppo che hanno sede nello Stato membro del gruppo. Ne consegue, secondo il governo tedesco, che le prestazioni interne fra i singoli enti giuridici facenti parte di un gruppo IVA non sono imponibili ai fini dell'IVA nella misura in cui si limitano alle operazioni alle quali partecipano esclusivamente stabilimenti (inclusi gli stabilimenti principali) situati nello Stato membro del gruppo IVA. Corollario di tale principio è che tali prestazioni sono imponibili ai fini dell'IVA qualora una delle parti della prestazione sia uno stabilimento (incluso uno stabilimento principale) che non è situato nello Stato membro del gruppo IVA.

30. Da parte sua, il governo del Regno Unito ritiene, del pari, che il principio sancito dalla Corte nella sua sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196) sia applicabile nella specie e che la prestazione di servizi che ha avuto luogo fra lo stabilimento principale e la succursale non sia imponibile.

31. Ciononostante, contrariamente alla Skandia America Corporation e al governo tedesco, il governo del Regno Unito ritiene che una succursale non possa essa stessa fare parte di un gruppo IVA, richiamandosi, al riguardo, al tenore dell'articolo 11 della direttiva IVA, il quale fa riferimento alle « *persone stabilite* nel territorio dello (…) Stato membro [in cui è costituito il gruppo IVA] *che siano giuridicamente indipendenti*» [5].

32. Il governo del Regno Unito sostiene che l'espressione «persone stabilite» deve essere inteso come una persona giuridica nel suo complesso, della quale fa parte la succursale di cui trattasi, e conclude che, nella specie, tale «persona» debba essere la Skandia America Corporation, la quale è stabilita in Svezia tramite la sua succursale, e non quest'ultima in quanto tale.

33. Lo Skatteverket, il governo svedese e la Commissione si oppongono a tali interpretazioni degli articoli 9 e 11 della direttiva IVA. Pur non contestando il principio enunciato nella sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), lo Skatteverket, il governo svedese e la Commissione ritengono che esso non sia applicabile qualora solo la succursale sia stata ammessa in un gruppo IVA. Per contro, esse ritengono che l'integrazione della succursale in un gruppo IVA comporti che, in forza del principio del soggetto passivo unico sancito dall'articolo 11 della direttiva IVA, la succursale non faccia più parte dello stesso soggetto passivo dello stabilimento principale.

5 — Il corsivo è mio.

34. A sostegno della loro tesi, lo Skatteverket, il governo svedese e la Commissione richiamano, segnatamente, la sentenza Ampliscientifica e Amplifin, con la quale la Corte ha dichiarato che «l'attuazione del regime previsto dall'[articolo 11 della direttiva IVA] implica che la normativa nazionale adottata sul fondamento di tale disposizione autorizzi i soggetti, segnatamente le società, caratterizzati da vincoli di carattere finanziario, economico e organizzativo, a non essere più considerati quali soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA per essere considerati quale *unico soggetto passivo*» [6].

35. Lo Skatteverket, il governo svedese e la Commissione si fondano su tale principio del soggetto passivo unico per affermare che l'integrazione della succursale in un gruppo IVA comporta la sussistenza, ai fini dell'IVA, di una prestazione di servizi fra due soggetti passivi, ossia lo stabilimento principale della Skandia America Corporation e il gruppo IVA, inclusa la sua succursale.

36. Quanto alla possibilità di integrare la succursale di una società in un gruppo IVA senza integrarvi lo stabilimento principale, la Commissione ritiene che i termini «persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro» contenuti nell'articolo 11 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso da essa indicato nella sua comunicazione al Consiglio e al Parlamento sull'opzione di IVA di gruppo prevista all'articolo 11 della direttiva 2006/112 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «comunicazione») [7].

37. Secondo questa comunicazione, tali termini implicano che sono escluse dall'integrazione in un gruppo IVA le succursali stabilite all'estero e che fanno parte di enti giuridici stabiliti nello Stato membro del gruppo IVA. A contrario, possono essere incluse in un gruppo IVA le succursali stabilite nel territorio dello Stato membro del gruppo IVA che fanno parte di enti giuridici stabiliti all'estero.

38. Lo Skatteverket, il governo svedese e la Commissione ritengono, pertanto, che l'integrazione della succursale svedese di cui trattasi nel gruppo IVA non rimetta in discussione il principio enunciato nella sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196).

2. Valutazione

39. Il punto di partenza della mia analisi è costituito dal testo dell'articolo 11 della direttiva IVA, ai sensi del quale «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».

40. Come suggerisce il quesito posto dalla Corte cui le parti hanno risposto all'udienza, occorre anzitutto determinare se una succursale possa far parte, in quanto tale, di un gruppo IVA nello Stato membro in cui è stabilita, ossia senza che vi sia inclusa anche la società della quale essa fa parte e che non è stabilita in questo stesso Stato membro. In altre parole, occorre determinare se la succursale svedese della Skandia America Corporation possa essere qualificata come «persona» stabilita nel territorio svedese ai sensi dell'articolo 11 della direttiva IVA.

41. Tale termine ha già formato l'oggetto di un'analisi della Corte nella causa Commissione/Irlanda [8], sebbene l'analisi si sia concentrata sulla questione, alquanto specifica, se l'espressione «persona» impiegata all'articolo 11 della direttiva IVA si riferisse ad un «soggetto passivo» ai sensi dell'articolo 9 di tale direttiva.

6 — Sentenza Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punto 19). Il corsivo è mio.

7 — COM(2009) 325 definitivo, punto 3.3.2.

8 — Sentenza Commissione/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217). V., parimenti, sentenze Commissione/Svezia (C-480/10, EU:C:2013:263); Commissione/Paesi Bassi (C-65/11, EU:C:2013:265); Commissione/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266); Commissione/Regno Unito (C-86/11, EU:C:2013:267), e Commissione/Repubblica ceca (C-109/11, EU:C:2013:269).

42. Contrariamente a quanto sostenuto dai governi svedese e tedesco in udienza, la Corte, ritenendo che soggetti non imponibili possano essere inclusi in un gruppo IVA [9], non ha autorizzato l'inclusione delle succursali in un gruppo IVA separatamente dal loro stabilimento principale.

43. Infatti, la circostanza che, nella sentenza Commissione/Irlanda (EU:C:2013:217), la Corte abbia dichiarato che «persona» non significa «soggetto passivo», implica semplicemente che più persone che non siano esse stesse soggetti passivi possono costituire tutte insieme, mediante la creazione di un gruppo IVA, un «unico soggetto passivo» ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA, ossia che esercita, «in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività». In tale sentenza Commissione/Irlanda, la Corte non ha pertanto definito la nozione di «persona» impiegata all'articolo 11 della direttiva IVA.

44. Desidero sottolineare la differenza della terminologia utilizzata dagli articoli 9 e 11 della direttiva IVA. L'articolo 9 si applica a «*chiunque* esercita (…) un'attività economica (…)» [10], mentre l'articolo 11 si applica alle «*persone* stabilite nel territorio dello (…) Stato membro [nel quale il gruppo IVA è costituito] che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi» [11].

45. A mio avviso, tale differenza evidenzia che l'ambito di applicazione ratione personae dell'articolo 11 è più ristretto rispetto a quello dell'articolo 9. Il termine «persona» può, pertanto, essere inteso unicamente nel suo senso ordinario, ossia come un «ente che gode di personalità giuridica» [12], vale a dire una persona fisica o giuridica, il che è già più ristretto del semplice «chiunque». Tale differenza è illustrata nella sentenza Heerma, nella quale la Corte ha dichiarato che la nozione di soggetto passivo copre non solo le persone fisiche e giuridiche, bensì anche gli enti privi di personalità giuridica, come una società di persone di diritto olandese [13]. Non ritengo che tale interpretazione sarebbe stata possibile se l'articolo 9 si fosse anch'esso riferito ad una «persona».

46. Di conseguenza, come sostenuto dal governo del Regno Unito, affinché un ente possa aderire ad un gruppo IVA, esso deve essere una «persona» distinta, il che non ricorre nel caso di una succursale.

47. Peraltro, lo stabilimento principale e la sua succursale riunite in seno ad una sola persona giuridica non possono entrambe essere soggette ad IVA.

48. Infatti, come illustrato dall'avvocato generale Léger al paragrafo 56 delle sue conclusioni nella causa FCE Bank (causa C-201/04, EU:C:2005:582), «con riserva di consultazione del comitato dell'IVA di cui all'art[icolo 11 della [direttiva IVA], ogni Stato membro ha la facoltà di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che sono giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi. Come evidenziato dal governo del Regno Unito, tale disposizione può essere intesa, a contrario, nel senso che una medesima persona giuridica non possa che costituire un unico soggetto passivo».

49. La conclusione secondo la quale una succursale non può, in quanto tale, aderire ad un gruppo IVA senza che vi sia inclusa anche la società della quale essa fa parte, è pienamente conforme alla sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), il che è pacifico fra le parti. In tale sentenza, la Corte ha deciso che «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» [14]. Essa ha dichiarato che la

9 — Sentenza Commissione/Irlanda (EU:C:2013:217, punto 50).

10 — Il corsivo è mio.

11 — Il corsivo è mio.

12 — Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 9ª ed., PUF, Parigi, 2011, pag. 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

14 — FCE Bank (EU:C:2006:196, punto 34).

succursale non esercitava un'attività economica indipendente in quanto non sopportava essa stessa i rischi economici connessi all'esercizio dell'attività dell'impresa della quale faceva parte [15]. La Corte è dunque pervenuta alla conclusione che una succursale che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, non dev'essere considerata un soggetto passivo indipendente da tale società [16].

50. Inoltre, lo Skatteverket, il governo svedese e la Commissione suggeriscono che la sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), non potrebbe essere applicata in una situazione in cui la succursale fa parte di un gruppo IVA, in quanto, tramite la sua appartenenza al gruppo, essa cessa di fare parte della società che è soggetto passivo e diviene parte di un altro soggetto passivo, ossia il gruppo IVA.

51. La Commissione si richiama ampiamente alla propria comunicazione, nella quale essa aveva indicato che l'articolo 11 doveva essere interpretato in conformità dei principi di territorialità e di sovranità fiscale [17], ai sensi dei quali la potestà tributaria di ciascuno Stato membro non può eccedere i limiti del suo territorio. Di conseguenza, la Commissione afferma che possono aderire ad un gruppo IVA in uno Stato membro che abbia previsto tale possibilità soltanto le imprese aventi la sede della loro attività economica nel territorio di tale Stato membro o i centri di attività stabile di tali imprese o di imprese straniere, parimenti situati su tale territorio.

52. Ritengo che il testo della direttiva IVA e la giurisprudenza della Corte non consentano un approccio del genere. Secondo la Commissione stessa, peraltro, la sua posizione «può di primo acchito sembrare in contraddizione con la sentenza nella causa FCE Bank [EU:C:2006:196]» [18]. Contrariamente all'analisi della Commissione, il fatto che tale sentenza non faccia alcun riferimento alla situazione dei gruppi IVA non giustifica l'ammissione di una succursale in quanto tale in un gruppo IVA.

53. Inoltre, l'argomento della Commissione, secondo il quale, facendo parte del gruppo IVA, la succursale diverrebbe parte di un altro soggetto passivo, non risolve la questione preliminare se una succursale possa essere di per sé ammessa in un gruppo IVA.

54. Il fatto che la prestazione di servizi fra lo stabilimento principale e la succursale avvenga a titolo oneroso non rileva. Come dichiarato dalla Corte nella sentenza FCE Bank, «l'esistenza di un accordo in merito alla ripartizione dei costi, [è] ancora una volta (…) un elemento irrilevante ai fini della presente causa, in quanto un tale accordo non è stato negoziato tra parti indipendenti» [19]. Inoltre, come riconosciuto dalla Skandia America Corporation, siamo in presenza della fissazione di un prezzo e di una ripartizione dei costi in forza di decisioni interne della società, intese, segnatamente, a determinare gli utili del centro di attività stabile [20].

55. Peraltro, all'udienza, i governi svedese e tedesco si sono richiamati al punto 33 della sentenza Crédit Lyonnais, ove la Corte ha dichiarato che «una società che ha fissato la propria sede in uno Stato membro e che dispone di una stabile organizzazione in un altro Stato membro deve essere considerata, per questo motivo, come stabilita in quest'ultimo Stato per le attività che in esso vengono svolte» [21].

15 — Ibidem (punti da 35 a 41).

16 — Ibidem (punto 41).

17 — COM(2009) 325 definitivo, punto 3.3.2.1.

18 — Ibidem, punto 3.3.2.2.

19 — EU:C:2006:196, punto 40. Al punto 41, la Corte ha precisato che la succursale non poteva essere «considerat[a] soggetto passivo *in ragione dei costi che [le] vengono imputati a fronte di tali prestazioni*». Il corsivo è mio.

20 — V. parimenti, in tal senso, paragrafi 65 e 66 delle conclusioni dell'avvocato generale Léger nella causa FCE Bank (EU:C:2005:582).

21 — C-388/11, EU:C:2013:541.

56. Tuttavia, sebbene tale passaggio riguardi la restituzione dell'IVA, tramite detrazione o tramite rimborso, e non la formazione di un gruppo IVA, esso non consente affatto ad una succursale di aderire ad un gruppo IVA indipendentemente dallo stabilimento principale. Piuttosto, ritengo di dover sostenere la tesi opposta a quella difesa dai governi svedese e tedesco, vale a dire l'inclusione dell'intera società nel gruppo IVA in considerazione del fatto che, a causa del suo centro di attività stabile nello Stato membro del gruppo IVA, la società di cui trattasi è una «person[a] stabilit[a] nel territorio dello stesso Stato membro» ai sensi dell'articolo 11 della direttiva IVA.

57. Infine, da ultimo ma non meno importante, la tesi della Skandia America Corporation secondo la quale la succursale svedese può, in quanto tale, fare parte del gruppo IVA, produrrebbe la conseguenza, in combinato con l'applicazione del principio contenuto nella sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), che né le prestazioni fra lo stabilimento principale americano e la sua succursale svedese né le prestazioni fra tale succursale e gli altri membri del gruppo IVA sarebbero imponibili.

58. Un risultato del genere, particolarmente interessante nel settore delle assicurazioni, dove si applica l'esenzione dall'IVA prevista dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera a) della direttiva IVA e dunque l'assenza di detrazione, può conseguire soltanto dall'applicazione di due norme incompatibili. La succursale non può al contempo costituire, unitamente alla società della quale fa parte, un unico agente economico ai fini dell'IVA, in forza della sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), ed esserne separato agli stessi fini dell'IVA facendo parte, da sola, di un gruppo IVA.

59. Aggiungo che il secondo comma dell'articolo 11 della direttiva IVA consente agli Stati membri di «adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale». La Corte ha riconosciuto parimenti, e in termini generali, che la lotta contro ogni possibile frode fiscale e abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva IVA [22].

3. Conclusione

60. Alla luce delle considerazioni svolte, ritengo che la decisione dello Skatteverket che riconosce la succursale svedese della Skandia America Corporation, in quanto tale, nel gruppo IVA della compagnia di assicurazioni Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) sia viziata da illegittimità con riferimento all'articolo 11 della direttiva IVA.

61. Quanto alle conseguenze che il giudice del rinvio dovrà trarre da tale illegittimità, vanno distinte quattro ipotesi, nell'ordine esposto in prosieguo.

4. Conseguenze dell'illegittimità

a) La decisione di integrare la succursale nel gruppo IVA viene respinta

62. In tale ipotesi, la succursale non fa parte del gruppo IVA. Di conseguenza, le prestazioni che hanno luogo fra lo stabilimento principale della Skandia America Corporation e la sua succursale svedese non sono imponibili ai fini dell'IVA, in applicazione del principio sancito nella sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196).

22 — V., segnatamente, sentenze Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punto 71); Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 54); R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punto 36); Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punto 50); Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 41); Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 35), e Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punto 46).

63. Per contro, le prestazioni di servizi fra la succursale svedese della Skandia America Corporation e il gruppo IVA di cui trattasi sono imponibili ai fini dell'IVA, in quanto quest'ultima è dovuta dalla Skandia America Corporation in applicazione dell'articolo 193 della direttiva IVA, secondo il quale «[l]'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua (…) una prestazione di servizi imponibile» [23].

b) La decisione di integrare la succursale nel gruppo IVA è oggetto di un'interpretazione conforme

64. In tale ipotesi, il giudice del rinvio potrebbe interpretare la decisione che integra la succursale nel gruppo IVA in un senso che la renderebbe conforme al diritto dell'Unione, ritenendo che la domanda di fare parte del gruppo IVA avrebbe potuto essere presentata unicamente dalla Skandia America Corporation in quanto tale, cosicché essa ne farebbe pertanto parte nella sua integralità.

65. Occorrerebbe determinare se una società costituita in conformità del diritto di un paese terzo, nella specie gli Stati Uniti, la quale ha un centro di attività stabile in uno Stato membro, nella specie la Svezia, possa essere integrata in un gruppo IVA costituito in tale Stato membro.

66. A mio avviso, come sostenuto dal governo del Regno Unito, il dettato dell'articolo 11 della direttiva IVA, il quale fa riferimento alle «persone stabilite nel territorio dello [Stato membro in cui il gruppo è costituito]» consente ad una società di tal genere che possieda un centro di attività stabile nel territorio di uno Stato membro di aderire nella sua integralità ad un gruppo IVA costituito in tale Stato membro.

67. Tale interpretazione dei termini «persone stabilite» è conforme non solo alla nozione di stabilimento ai sensi del diritto dell'Unione, bensì anche all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, secondo il quale «[s]ono 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» [24]. «Il luogo di una prestazione di servizi» è, secondo la regola generale di cui all'articolo 43, «il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica *o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa* o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale» [25].

68. Nella specie, la Skandia America Corporation dispone di una stabile organizzazione in Svezia, a partire dalla quale viene resa la prestazione di servizi di cui trattasi. È pertanto possibile ritenere che, sebbene sia stata costituita negli Stati Uniti, la Skandia America Corporation sia una persona stabilita in Svezia ai sensi dell'articolo 11 della direttiva IVA.

69. In questo caso, le prestazioni che hanno avuto luogo fra lo stabilimento principale della Skandia America Corporation e la sua succursale svedese non sarebbero state imponibili ai fini dell'IVA, in applicazione del principio affermato nella sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196).

23 — L'articolo 196 della direttiva IVA, il quale, in combinato con l'articolo 56, impone al destinatario di servizi l'obbligo di versare l'IVA, non si applica nella specie, in quanto i servizi di cui trattasi non sono forniti «a soggetti passivi stabiliti nell'[Unione] ma fuori del paese del prestatore». Il gruppo IVA, quale destinatario dei servizi, è stabilito in Svezia, ove è parimenti stabilito, tramite la sua succursale svedese, il prestatore di servizi di cui trattasi, ossia la Skandia America Corporation. Si applica pertanto l'articolo 43 di tale direttiva, secondo il quale «[i]l luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica *o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa*». Il corsivo è mio.

24 — Il corsivo è mio.

25 — Il corsivo è mio.

70. Per contro, le prestazioni di servizi fra il gruppo IVA (che include la Skandia America Corporation) in quanto destinatario, e il suo fornitore (il quale potrebbe essere stabilito in uno Stato membro diverso dal Regno di Svezia o in un paese terzo), in quanto prestatore non facente parte del gruppo della Skandia America Corporation, sarebbero imponibili ai fini dell'IVA, poiché si sarebbe in presenza di «prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

71. Più precisamente, si tratterebbe di prestazioni di servizi «effettuate (…) nel territorio di uno Stato membro», in quanto, in un'ipotesi del genere, si applicherebbe l'articolo 56, dal momento che si sarebbe in presenza, nella specie, di servizi prestati per via elettronica [paragrafo 1, lettera k), di tale articolo]. In deroga alla regola generale di cui all'articolo 43 della direttiva IVA, l'articolo 56, paragrafo 1, dispone che «[i]l luogo delle (…) prestazioni di servizi [di cui trattasi], fornite a (…) soggetti passivi stabiliti nell'[Unione] ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica». Nella specie, i servizi di cui trattasi sarebbero forniti al gruppo IVA, il quale è stabilito in Svezia ma fuori del paese del prestatore, il quale potrebbe essere stabilito in uno Stato terzo o in uno Stato membro diverso dal Regno di Svezia.

72. Resterebbe ancora da individuare il debitore dell'IVA. L'articolo 196 di tale direttiva dispone che «[l]'IVA è dovuta dai destinatari soggetti passivi di servizi di cui all'articolo 56». Si evince da tale disposizione che l'IVA sarebbe dovuta dal gruppo IVA in quanto destinatario di servizi.

c) Né la Skandia America Corporation né la succursale fanno parte del gruppo IVA

73. Come affermato dal governo svedese in udienza, l'integrazione di una persona in un gruppo IVA è fondata sulla libera volontà della medesima di aderirvi e sul consenso dello Skatteverket. La Skandia America Corporation non avrebbe forse presentato, da parte sua, una domanda di integrazione nel gruppo IVA se avesse saputo che lo Skatteverket non consentiva l'integrazione della sola succursale. Mi sembrerebbe dunque corretto che la decisione che integra la succursale svedese della Skandia America Corporation nel gruppo di cui trattasi non venga interpretata nel senso che la Skandia America Corporation nella sua integralità ne sia divenuta membro solo se questa era la volontà della società.

74. Se così non fosse, le conseguenze in materia di IVA applicabili alla prima ipotesi troverebbero parimenti applicazione nella specie [26].

d) La decisione dello Skatteverket di assoggettare all'IVA le forniture di servizi effettuate dalla Skandia America Corporation alla sua succursale svedese è giustificata dalla lotta all'evasione fiscale (articolo 11, secondo comma, della direttiva IVA)

75. Tale ipotesi deve essere prevista se, come fatto valere dalla Skandia America Corporation in udienza, per ragioni di diritto interno la decisione di ammettere la succursale svedese della Skandia America Corporation nel gruppo IVA non poteva più né essere respinta né essere interpretata nel modo descritto nella seconda e nella terza ipotesi. In questo caso, la decisione contestata dello Skatteverket potrebbe fondarsi sul secondo comma dell'articolo 11 della direttiva IVA, il quale autorizza uno Stato membro che esercita l'opzione di consentire la costituzione dei gruppi IVA di «adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione».

26 — V. paragrafi 62 e 63 supra.

76. Come già menzionato supra ai paragrafi 57 e 58, l'integrazione della sola succursale svedese della Skandia America Corporation nel gruppo IVA farebbe sì, in combinato con l'applicazione del principio contenuto nella sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), che le prestazioni fra lo stabilimento principale americano e la sua succursale svedese non sarebbero imponibili ai fini dell'IVA, mentre le prestazioni fra tale succursale e gli altri membri del gruppo IVA non sarebbero imponibili neanche in applicazione, questa volta, dell'articolo 11 della direttiva IVA. Tale processo sfocerebbe in un risultato non voluto dal legislatore dell'Unione, ossia escludere dall'imposizione le prestazioni di servizi di cui trattasi.

77. In un'ipotesi del genere, occorrerebbe dunque assoggettare ad IVA le transazioni fra lo stabilimento principale della Skandia America Corporation e della sua succursale svedese, atteso che l'imposta è dovuta, come affermato dalla Commissione, dal gruppo IVA quale destinatario dei servizi ai sensi degli articoli 56 e 196 della direttiva IVA [27].

78. Osservo che, nelle quattro ipotesi, le prestazioni di cui trattasi sono soggette all'IVA.

79. Occorre pertanto risolvere la prima questione nel senso che l'articolo 11 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la succursale di una società costituita in base alla legislazione di un paese terzo non può essere ammessa, indipendentemente dalla società medesima, in un gruppo IVA costituito nello Stato membro nel quale detta succursale sia stabilita. Le prestazioni di servizi effettuate fra il centro di attività principale e la succursale non costituiscono operazioni imponibili ai fini dell'IVA, al contrario delle prestazioni di servizi effettuate fra la succursale e i suoi clienti, membri o meno, del gruppo IVA.

B – *Sulla seconda questione pregiudiziale*

80. In subordine, qualora la Corte dovesse dichiarare che, laddove servizi acquistati all'esterno del gruppo siano forniti dallo stabilimento principale di una società situata in un paese terzo ad una succursale della stessa società stabilita in uno Stato membro e facente parte di un gruppo IVA costituito in tale Stato membro, e laddove le forniture siano accompagnate dall'imputazione alla succursale dei costi degli acquisti esterni, tali forniture costituiscono operazioni soggette ad IVA, occorrerebbe procedere alla soluzione della seconda questione sollevata dal giudice del rinvio.

81. Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede se lo stabilimento principale di tale società debba essere considerato «quale soggetto passivo non stabilito nello Stato membro ai sensi dell'articolo 196 della direttiva [IVA], ragion per cui l'imposta sulle operazioni è dovuta dal destinatario».

82. Secondo la Skandia America Corporation e la Commissione, nel caso in cui le prestazioni fra lo stabilimento principale e la succursale siano imponibili, l'IVA è dovuta dal gruppo IVA in forza dell'articolo 196 della direttiva IVA, ai sensi del quale l'IVA è dovuta dal destinatario soggetto passivo di servizi di cui all'articolo 56 di tale direttiva.

83. Secondo la Skandia America Corporation e la Commissione, in una fattispecie in cui un centro di attività stabile, appartenente ad un soggetto passivo con sede all'estero, aderisca ad un gruppo IVA nello Stato membro in cui detto gruppo è stato istituito, si deve ritenere che tale centro di attività stabile non esista, sotto il profilo dell'IVA, al di fuori della sua appartenenza a tale gruppo. La Commissione suggerisce pertanto un'interpretazione teleologica dell'articolo 196 della direttiva IVA, la quale condurrebbe alla conclusione che la Skandia America Corporation debba essere considerata un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di cui trattasi e che l'IVA è dovuta dal gruppo IVA in quanto destinatario dei servizi di cui all'articolo 56 della direttiva IVA.

27 — Per un'analisi più completa, v. infra, paragrafi da 81 a 87.

84. Da parte sua, lo Skatteverket ritiene che i requisiti previsti dall'articolo 196 della direttiva IVA non ricorrano nella specie, considerato che, tramite la sua succursale svedese, il prestatore di servizi in questione, ossia la Skandia America Corporation, è stabilito nello stesso Stato membro del destinatario di servizi, vale a dire in Svezia. Lo Skatteverket ritiene, dunque, che il fatto che la succursale svedese della Skandia America Corporation sia inclusa nel gruppo IVA svedese non impedisca a tale società di essere considerata quale soggetto passivo stabilito in Svezia. Ne consegue, secondo lo Skatteverket, che l'IVA è dovuta dalla Skandia America Corporation sulla base dell'articolo 193 della direttiva IVA.

85. La posizione dello Skatteverket non risulta convincente. Rammento che la seconda questione si pone unicamente qualora, in seguito alla soluzione della prima questione, le operazioni fra lo stabilimento principale della Skandia America Corporation e la sua succursale svedese siano imponibili. Ciò implica che la succursale svedese non possa più essere considerata quale stabilimento del prestatore di servizi, bensì appartenente al destinatario di servizi, vale a dire al gruppo IVA. Condivido, pertanto la posizione della Skandia America Corporation e della Commissione, secondo la quale, in un'ipotesi del genere, l'IVA sarebbe dovuta dal gruppo IVA in applicazione dell'articolo 196 della direttiva IVA.

86. Tale conclusione potrebbe sembrare assurda agli occhi dello Skatteverket, in quanto la Skandia America Corporation è manifestamente stabilita in Svezia tramite la sua succursale svedese, ma ad essa si perviene unicamente qualora si accolga la tesi dello Skatteverket, secondo la quale la giurisprudenza FCE Bank (EU:C:2006:196) non si applica se la succursale fa parte di un gruppo IVA. A mio avviso, tali contraddizioni costituiscono un argomento supplementare per non accogliere la tesi sostenuta dallo Skatteverket e dalla Commissione in relazione alla prima questione.

87. Occorre dunque risolvere la seconda questione dichiarando che l'articolo 196 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, laddove lo stabilimento principale di una società situata in un paese terzo sia un prestatore-soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui la società stessa possieda una succursale, l'imposta sulle prestazioni di cui trattasi, ai sensi dell'articolo 56 di tale direttiva, è dovuta dal destinatario di servizi, ossia il gruppo IVA del quale fa parte la succursale.

VI – **Conclusione**

88. Propongo, quindi, alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali formulate dal Förvaltningsrätten i Stockholm nei termini seguenti:

In via principale

«1. L'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che la succursale di una società costituita in base alla legislazione di un paese terzo non può essere ammessa, indipendentemente dalla società medesima, in un gruppo, formato da più società considerate quale unico soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, costituito nello Stato membro nel quale detta succursale sia stabilita. Le prestazioni di servizi effettuate fra il centro di attività principale e la succursale non costituiscono operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, al contrario delle prestazioni di servizi effettuate fra la succursale e i suoi clienti, membri o meno, del gruppo medesimo.»

In via subordinata

«2. L'articolo 196 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, laddove lo stabilimento principale di una società situata in un paese terzo sia un prestatore-soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui la società stessa possieda una succursale, l'imposta sulle prestazioni di cui trattasi, ai sensi dell'articolo 56 di tale direttiva, è dovuta dal destinatario di servizi, vale a dire il gruppo formato da più società considerate quale unico soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, del quale la succursale stessa fa parte».