

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

11 marzo 2021 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 9 – Soggetto passivo – Nozione – Articolo 11 – Gruppo IVA Sede principale e succursale di una società situate in due Stati membri diversi – Sede principale rientrante in un gruppo IVA di cui non fa parte la succursale – Sede principale che fornisce servizi alla succursale e le imputa i costi di tali servizi»

Nella causa C-812/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia), con decisione del 24 ottobre 2019, pervenuta in cancelleria il 4 novembre 2019, nel procedimento

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

contro

Skatteverket,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Kumin, presidente di sezione, T. von Danwitz (relatore) e P.G. Xuereb, giudici,

avvocato generale: E. Tanchev

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, da T. Karlsson;
- per lo Skatteverket, da K. Alvesson, in qualità di agente;
- per il governo danese, da J. Nymann-Lindgren, P. Jespersen e S. Wolff, in qualità di agenti;
- per il governo francese, da E. Toutain ed E. de Moustier, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da P. Gentili, avvocato dello stato;
- per la Commissione europea, da R. Lyal, K. Simonsson e G. Tolstoy, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, dell'articolo 9, paragrafo 1, e dell'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, una succursale svedese della società danese Danske Bank A/S, e lo Skatteverket (Agenzia delle imposte, Svezia), in merito ad una decisione preliminare emessa su interpello dalla Skatterättsnämnden (Commissione tributaria, Svezia) riguardante la mervärdesskattelagen (1994:200) [legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (1994:200)].

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

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

«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, di tale direttiva prevede quanto segue:

«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.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

5 Ai sensi del successivo articolo 11:

«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».

Diritto danese

6 In Danimarca, l'articolo 11 della direttiva IVA è stato recepito dall'articolo 47, paragrafo 4, della lov om merværdiafgift (legge sull'imposta sul valore aggiunto). Tale disposizione autorizza, in particolare, più soggetti passivi aventi lo stesso proprietario a procedere alla registrazione di un gruppo IVA danese. Da tale paragrafo risulta altresì che il gruppo può riguardare unicamente

imprese con sede in Danimarca, cosicché una sede principale o una succursale possono diventare membri di un gruppo IVA danese solo se costituiscono stabili organizzazioni nel territorio danese.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

7 La Danske Bank è una società con sede principale in Danimarca. Essa esercita la propria attività in Svezia tramite una succursale, la Danske Bank, Danmark, Sverige Filial, stabilita in quest'ultimo Stato membro. La sede principale della Danske Bank fa parte di un gruppo IVA danese (in prosieguo: il «gruppo IVA danese di cui trattasi»), costituito in forza della normativa danese che recepisce l'articolo 11 della direttiva IVA. La sua succursale svedese non fa parte di un gruppo IVA svedese.

8 La Danske Bank utilizza una piattaforma informatica nell'ambito della sua attività nei paesi scandinavi. Tale piattaforma è in larga misura comune a tutte le sedi di detta società. I costi derivanti dall'utilizzo di detta piattaforma da parte della succursale svedese per le sue attività in Svezia le sono imputati dalla sede principale della Danske Bank.

9 L'istanza di interpello inviata alla Commissione tributaria dalla succursale svedese della Danske Bank aveva l'obiettivo, in particolare, di determinare se il fatto che la sede principale della Danske Bank facesse parte di un gruppo IVA danese implicasse che tale gruppo doveva essere considerato, ai fini dell'applicazione della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (1994:200), un soggetto passivo distinto rispetto a tale succursale. Quest'ultima chiedeva inoltre se i servizi forniti dal gruppo IVA, i cui costi le sono imputati, dovessero essere considerati come prestazioni fornite ai fini IVA e se essa dovesse versare l'IVA in Svezia in quanto destinataria dei servizi.

10 Con decisione preliminare del 23 novembre 2018, la Commissione tributaria constatava che il gruppo IVA danese di cui trattasi, di cui fa parte la sede principale della Danske Bank, da un lato, e la succursale svedese di tale società, dall'altro, dovevano essere considerati come due soggetti passivi distinti. Aderendo al gruppo IVA danese di cui trattasi conformemente alla normativa danese, ai fini dell'IVA, la sede principale della Danske Bank si sarebbe separata dalla sua succursale svedese. Detta commissione constatava altresì che i servizi forniti dalla sede principale della Danske Bank, i cui costi sono imputati alla succursale svedese, dovevano essere considerati come prestazioni di servizi ai fini dell'IVA.

11 La succursale svedese della Danske Bank contestava la decisione preliminare della Commissione tributaria dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia), facendo valere che la sede principale della Danske Bank e tale succursale dovevano essere considerate come un unico soggetto passivo e che i servizi messi a disposizione di tale succursale da detta sede principale non dovevano essere considerati come prestazioni ai fini dell'IVA. Detta succursale non eserciterebbe un'attività economica indipendente e non farebbe parte di un gruppo IVA in Svezia, cosicché essa non potrebbe essere separata dalla sede principale.

12 L'Agenzia delle imposte chiedeva conferma di tale decisione preliminare. Secondo la normativa danese, solo gli stabilimenti situati in Danimarca possono divenire membri di un gruppo IVA danese. Pertanto, la succursale svedese della Danske Bank non farebbe parte di tale gruppo, cosicché non si potrebbe ritenere che essa costituisca un unico soggetto passivo con la sede principale di tale società.

13 Il giudice del rinvio osserva che vi sono due possibili interpretazioni delle disposizioni pertinenti. Un primo modo di interpretare tali disposizioni sarebbe quello di considerare, in applicazione della giurisprudenza derivante dalla sentenza del 23 marzo 2006, FCE Bank

(C-210/04, EU:C:2006:196), che la succursale svedese, che non è indipendente dalla sede principale della Danske Bank e non appartiene a un gruppo IVA in Svezia, fa parte dello stesso soggetto passivo di detta sede, anche se quest'ultima è membro di un gruppo IVA danese. In base ad una seconda possibile interpretazione, aderendo al gruppo IVA danese di cui trattasi, ai fini dell'IVA, la sede principale della Danske Bank si è trovata separata dal soggetto passivo che, in linea di principio, detta sede e la succursale svedese costituiscono per quanto riguarda le operazioni effettuate tra di loro.

14 In tal senso, nella sua sentenza del 17 settembre 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), la Corte avrebbe già dichiarato che una succursale che non è indipendente dalla sede principale di una società straniera ma fa parte di un gruppo IVA in uno Stato membro costituisce un unico soggetto passivo con i membri di tale gruppo, cosicché le prestazioni fornite a titolo oneroso dalla sede principale devono essere considerate effettuate a favore non della succursale, bensì del gruppo IVA. Di conseguenza, si tratterebbe di operazioni tra due soggetti passivi distinti. Orbene, tale sentenza riguarderebbe una fattispecie in cui la succursale fa parte di un gruppo IVA, mentre, nella presente causa, è la sede principale a far parte di tale gruppo.

15 Il giudice del rinvio menziona altresì gli orientamenti scaturiti dalla 105a riunione del comitato IVA, del 26 ottobre 2015, da cui risulta che quest'ultimo ha ritenuto, a larga maggioranza, che in un caso come quello in esame, il gruppo IVA al quale appartiene la sede principale situata in uno Stato membro e la succursale situata in un altro Stato membro debbano essere considerati come due soggetti passivi distinti.

16 In tali circostanze, lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«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».

Sulla questione pregiudiziale

17 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede se l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 11 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che, ai fini dell'IVA, la sede principale di una società, situata in uno Stato membro e facente parte di un gruppo IVA costituito sul fondamento di tale articolo 11, e la succursale di tale società, stabilita in un altro Stato membro, devono essere considerate soggetti passivi distinti qualora tale sede principale fornisca a detta succursale servizi di cui le imputa i costi.

18 Per rispondere a tale questione occorre rammentare che, in forza dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, sono 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.

19 In forza dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, di tale direttiva, 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.

20 Nel caso di una prestazione tra la sede principale di una società, situata in uno Stato membro, e una succursale di quest'ultima, situata in un altro Stato membro, la Corte ha dichiarato che tale prestazione è imponibile solo quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un

rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni. In mancanza di un rapporto giuridico tra una succursale e la sua casa madre, che insieme formano un unico soggetto passivo, le prestazioni reciproche scambiate tra tali entità costituiscono flussi interni non imponibili, a differenza delle operazioni soggette ad imposta realizzate con soggetti terzi (sentenza del 24 gennaio 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punti 37 e 38 e giurisprudenza ivi citata).

21 Per stabilire se tale rapporto giuridico esista, occorre verificare se la succursale svolga un'attività economica indipendente. In proposito, si deve esaminare se quest'ultima possa essere considerata autonoma, segnatamente nel senso che sopporta il rischio economico inerente alla sua attività (v., in tal senso, sentenze del 23 marzo 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punto 35, nonché del 24 gennaio 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

22 Tuttavia, per quanto concerne la qualificazione del rapporto giuridico esistente tra la sede principale e la succursale di una società, occorre anche prendere in considerazione l'eventuale appartenenza di queste ultime ad un gruppo IVA costituito in forza dell'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA.

23 In base a tale disposizione, ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel suo territorio che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

24 La formulazione stessa di detto articolo 11 comporta una limitazione territoriale, cosicché uno Stato membro non può prevedere che un gruppo IVA comprenda persone stabilite in un altro Stato membro. Come risulta dal fascicolo di cui dispone la Corte, secondo la normativa danese che recepisce tale disposizione, solo le stabili organizzazioni situate in Danimarca possono far parte di un gruppo IVA danese.

25 Quanto agli effetti dell'appartenenza ad un gruppo IVA costituito in forza dell'articolo 11 della direttiva IVA, la Corte ha dichiarato che tale gruppo forma un unico soggetto passivo. 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 del 17 settembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punti 28 e 29 e giurisprudenza ivi citata].

26 Ne consegue che, qualora la sede principale e la succursale di una società siano situate in Stati membri diversi e una di esse appartenga ad un gruppo IVA, il rapporto giuridico tra di loro deve essere valutato tenendo conto, da un lato, dell'assimilazione di tale gruppo ad un unico soggetto passivo e, dall'altro, dei limiti territoriali di tale gruppo.

27 La Corte ha dichiarato, in proposito, che le prestazioni di servizi fornite da una sede principale stabilita in un paese terzo alla propria succursale stabilita in uno Stato membro costituiscono operazioni imponibili quando tale succursale appartenga ad un gruppo IVA [sentenza del 17 settembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punto 32]. Orbene, il principio enunciato in tale sentenza trova applicazione anche quando le prestazioni sono fornite tra una sede principale, situata in uno Stato membro e appartenente ad un gruppo IVA all'interno di quest'ultimo, e una succursale stabilita in un altro Stato membro.

28 Nel caso di specie, la sede principale della Danske Bank fa parte del gruppo IVA danese di cui trattasi. A causa della sua appartenenza a tale gruppo IVA, occorre considerare, ai fini dell'IVA, che è questo gruppo ad effettuare le prestazioni di servizi di cui trattasi nel procedimento

principale.

29 Inoltre, tenuto conto dei limiti territoriali risultanti dall'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA, la succursale svedese della Danske Bank non può essere considerata come facente parte del gruppo IVA danese di cui trattasi.

30 Pertanto, ai fini dell'IVA, non si può ritenere che il gruppo IVA danese al quale appartiene la sede principale della Danske Bank, da un lato, e la succursale svedese di tale società, dall'altro, costituiscano insieme un unico soggetto passivo.

31 Nessuno degli argomenti dedotti dalla Danske Bank è idoneo a rimettere in discussione tale conclusione.

32 Anzitutto, la Danske Bank fa valere che la situazione all'origine della sentenza del 17 settembre 2014, *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225), e quella di cui trattasi nel procedimento principale sono diverse, il che giustificerebbe un trattamento differenziato. Orbene, né il fatto che nel procedimento principale, contrariamente a quanto avveniva nella causa che ha dato luogo a tale sentenza, non sia la succursale, ma la sede principale della Danske Bank a far parte del gruppo IVA, né la circostanza che tale sede principale sia situata non in uno Stato terzo bensì in uno Stato membro sono tali da rimettere in discussione la soluzione adottata in detta sentenza, tenuto conto dei limiti territoriali propri dei gruppi costituiti in forza dell'articolo 11 della direttiva IVA.

33 Contrariamente, poi, a quanto sostenuto dalla Danske Bank, sebbene la formulazione dell'articolo 11 della direttiva IVA osti a che uno Stato membro estenda la portata di un gruppo IVA ad enti stabiliti fuori del suo territorio, resta il fatto che l'esistenza di un gruppo IVA in tale Stato membro deve, se del caso, essere presa in considerazione ai fini dell'assoggettamento ad imposta in altri Stati membri, in particolare quando questi ultimi valutano gli obblighi tributari di una succursale stabilita nel loro territorio.

34 Infine, per quanto riguarda il principio di neutralità fiscale, anch'esso invocato dalla Danske Bank, occorre ricordare che esso costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, il quale osta a che operazioni economiche analoghe, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 22 maggio 2008, *Ampliscientifica e Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, punto 25 e giurisprudenza ivi citata). Orbene, alla luce degli effetti della costituzione di un gruppo IVA nonché dei limiti territoriali di quest'ultimo, un'operazione effettuata tra la succursale della Danske Bank situata in Svezia e il gruppo IVA danese di cui trattasi, cui appartiene la sede principale di tale società, non può essere considerata analoga ad un'operazione effettuata tra una succursale e una sede principale che non faccia parte di un gruppo IVA.

35 Tenuto conto dell'insieme delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 11 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che, ai fini dell'IVA, la sede principale di una società, situata in uno Stato membro e facente parte di un gruppo IVA costituito sul fondamento di tale articolo 11, e la succursale di tale società, stabilita in un altro Stato membro, devono essere considerate soggetti passivi distinti qualora tale sede principale fornisca a detta succursale servizi di cui le imputa i costi.

Sulle spese

36 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Settima Sezione) dichiara:

L'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 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, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), la sede principale di una società, situata in uno Stato membro e facente parte di un gruppo IVA costituito sul fondamento di tale articolo 11, e la succursale di tale società, stabilita in un altro Stato membro, devono essere considerate soggetti passivi distinti qualora tale sede principale fornisca a detta succursale servizi di cui le imputa i costi.

Firme

* Lingua processuale: lo svedese.