

La disciplina IVA delle operazioni intercorrenti tra Casa Madre e Stabile Organizzazione alla luce della sentenza Skandia

di PAOLO GIUSEPPE EMILIO ALTAMURA e VALERIA BIRAGHI

Il regime IVA da applicarsi ai rapporti tra Casa Madre e Stabile Organizzazione è stato oggetto di un'importante evoluzione giurisprudenziale negli ultimi anni, culminata con la sentenza Skandia della Corte di Giustizia UE del settembre 2014. La Corte, con la citata sentenza, affronta il caso di partecipazione della Stabile Organizzazione ad un Gruppo IVA nel proprio paese di residenza. La sentenza, innovando e integrando il precedente orientamento, è stata oggetto di approfondita analisi da parte della miglior dottrina e delle preposte istituzioni Europee. In tale contesto, tuttavia manca, a tutt'oggi, un'interpretazione di prassi da parte dell'Amministrazione Finanziaria che tratti

l'argomento. Pertanto, risulta di particolare interesse, la posizione espressa dall'Amministrazione in risposta ad un interpello presentato da parte di una succursale di un soggetto non residente operante nel settore finanziario, proprio per dirimere le problematiche nascenti dell'applicazione dei dettami espressi dalla sentenza Skandia. Tale risposta, pur avendo un'efficacia limitata al caso concreto oggetto di interpello, offre una prima ed importante presa di posizione da parte dell'Amministrazione Finanziaria Italiana e costituisce, quindi, un punto di riferimento di sicuro interesse per indirizzare i comportamenti e le interpretazioni degli operatori economici in materia.

A. L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia di regime IVA nei rapporti tra Casa Madre e Stabile Organizzazione: dalla sentenza FCE Bank alla sentenza Skandia

Il trattamento a fini IVA delle operazioni intercorrenti tra Stabile Organizzazione e Casa Madre è stato, nel corso del tempo, oggetto di tesi contrastanti, risolte dalla Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 23/3/2006, Causa C-210/04 FCE Bank¹. Secondo tale pronuncia, le prestazioni di servizi tra Casa Madre e Stabile Organizzazione devono essere considerate escluse dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza di autonomia del soggetto destinatario e conseguente impossibilità di configurare un rapporto giuridico tra due entità distinte. Nel caso di specie, i giudici dell'Unione hanno statuito che la sede secondaria Italiana di una società stabilita nel Regno Unito, esercente attività

¹ La Corte di Giustizia Europea con la Sentenza del 23/3/2006 Causa C-210/04 FCE Bank [promossa dalla Corte di Cassazione italiana] ha disposto che le prestazioni di servizi eseguite da una società, a favore di una propria struttura secondaria priva di personalità giuridica, quale una filiale, anche se situata in altro Paese membro dell'Unione Europea, non possano ritenersi soggette ad IVA. Concludeva la Corte di Giustizia nella citata sentenza che: "Gli artt. 2, n. 1, e 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari [...] -, devono essere interpretati nel senso che 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 deve essere considerato un soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni". La stessa Agenzia delle Entrate, al fine di conformarsi a tale pronuncia, con la Risoluzione 81/2006, ha specificato che "Al fine di adeguare la prassi amministrativa italiana alla pronuncia della Corte, occorre quindi chiarire che le prestazioni di servizio intercorrenti tra Casa madre estera e Stabile Organizzazione italiana ovvero tra Casa madre italiana e Stabile Organizzazione estera sono fuori campo di applicazione del tributo. Quanto sopra è valido anche nei rapporti con Paesi non appartenenti all'Unione europea".

bancaria, «costituisce un soggetto passivo unico». In altri termini, la Corte di Giustizia stabilisce il principio di unitarietà soggettiva tra Casa Madre e Stabile Organizzazione ai fini IVA, con conseguente irrilevanza delle prestazioni di servizi effettuate internamente al medesimo soggetto. La stessa Amministrazione Finanziaria Italiana, con la Risoluzione del 16.06.2006, n. 81, si è conformata ai dettami della menzionata sentenza, ritenendo la tesi sopra indicata come pacifica ed il relativo indirizzo interpretativo consolidato.

Tuttavia, nuovi profili di incertezza normativa circa l'applicazione del corretto trattamento IVA da applicare alle prestazioni di servizi intercorrenti tra Casa Madre e la propria Stabile Organizzazione sono riemersi in seguito alla pubblicazione della recente sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, causa C-7/13 (in seguito anche "Sentenza Skandia" o semplicemente "Skandia").

Come è noto, la sentenza Skandia attiene ad una controversia fra la stabile organizzazione svedese della Skandia America Corporation, società stabilita negli Stati Uniti d'America, e l'Amministrazione Finanziaria svedese, in merito alla decisione dell'Ufficio di assoggettare ad IVA le forniture di servizi effettuate dalla Casa Madre alla propria succursale, facente parte di un gruppo IVA in Svezia. La sentenza ha integrato ed innovato i principi IVA da applicarsi nei rapporti tra Casa Madre e Stabile Organizzazione, allorquando quest'ultima appartenga ad un Gruppo IVA.

Infatti, nella sentenza FCE Bank, la Corte aveva dichiarato che un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, e che sia stabilito in uno Stato membro diverso da quello di tale società ed al quale la società fornisca prestazioni di servizi, non deve essere considerato quale soggetto passivo assoggettato all'IVA. Nella sentenza Skandia, invece, la Corte esclude che il principio precedentemente enunciato possa applicarsi anche nel caso in cui la succursale faccia parte di un Gruppo IVA nel paese in cui è stabilita. Ciò avviene individuando nel Gruppo IVA stesso il debitore d'imposta, in quanto beneficiario dei servizi ricevuti che risultano quindi assoggettati ad IVA. Si legge, infatti, nelle conclusioni della sentenza che:

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 [Casa Madre] 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.*

La Corte esclude che la società non residente e la propria Stabile Organizzazione possano essere considerate quale unico soggetto passivo nell'ipotesi in cui la succursale sia parte di un Gruppo IVA. L'unitarietà soggettiva del gruppo IVA, in sostanza, prevale su quella tra la Stabile Organizzazione e Casa Madre, facendo sì che risultino soggette all'imposta tutte le operazioni intercorse tra Stabile Organizzazione e la Casa Madre non residente.

B. L'istituto del Gruppo IVA

L'istituto del Gruppo IVA è stato introdotto nel sistema comune IVA dell'Unione Europea dall'articolo 11 della Direttiva 2006/112/CE². La ratio dell'istituto si può individuare nel memorandum illustrativo della Commissione Europea alla sesta Direttiva IVA laddove si legge: “al fine di perseguire la semplificazione amministrativa o di combattere pratiche abusive (ad esempio scindendo una singola impresa in diversi soggetti passivi perché ciascuno benefici di particolari regimi di favore) gli Stati Membri non saranno obbligati a trattare come singoli soggetti passivi quelli la cui indipendenza sia riconducibile ad un mero tecnicismo legale”³. In altri termini, la ratio dell'istituto è duplice: da una parte si intende perseguire la prevenzione di pratiche abusive e, dall'altra, si vuole conseguire la semplificazione degli oneri amministrativi.

In sostanza, tale regime, si caratterizza per assumere, come un unico soggetto passivo, due o più soggetti Iva che, pur essendo giuridicamente autonomi e indipendenti, sono però strettamente vincolati tra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi. Si tratta, quindi, di un sistema di tassazione unitario, nei confronti di un unico soggetto d'imposta - il Gruppo IVA - all'interno del quale le operazioni “infra-gruppo” sono considerate irrilevanti agli effetti dell'applicazione dell'IVA; di contro, le operazioni che le singole società appartenenti al “Gruppo” realizzano con terzi, risultano rilevanti ai fini IVA e riferibili unitariamente al “Gruppo IVA”; ricadendo, pertanto, in capo a quest'ultimo tutti i diritti e gli obblighi che, diversamente, incomberebbero sui singoli soggetti che di esso fanno parte.

Diversi Stati dell'Unione Europea hanno già provveduto a recepire l'art.11 della citata Direttiva, introducendo al loro interno l'istituto del Gruppo IVA, tra cui il Regno Unito, la Svezia, il Belgio, l'Austria, l'Irlanda, la Repubblica Ceca, la Danimarca, l'Estonia e l'Ungheria. In Italia, la legge di delega fiscale 23/2014 prevedeva, tra le altre cose, l'introduzione del Gruppo IVA nel nostro ordinamento, alternativo all'istituto attualmente previsto dall'articolo 73 comma 3 del Dpr 633/72, che dà luogo unicamente alla compensazione interna al gruppo delle partite debitorie e creditorie IVA, tuttavia ad oggi le relative disposizioni non sono ancora state attuate.

C. Il dibattito dottrinale circa la Sentenza Skandia: le conclusioni del *working paper* n. 845/2015 del Comitato IVA della Commissione Europea

La sentenza Skandia ha animato un ampio dibattito in dottrina, in ragione del “superamento” del principio di unitarietà soggettiva tra Casa Madre e stabile organizzazione, statuito dalla precedente sentenza della Corte nella causa FCE Bank, e, ormai, ritenuto dagli operatori definitivamente acquisito e consolidato nella prassi della maggior parte delle Amministrazioni Finanziarie degli Stati UE. Per tale ragione, al fine di permettere un migliore coordinamento tra gli ordinamenti degli Stati UE e garantire un chiaro indirizzo

² L'articolo 11 della Direttiva 2006/112/CE stabilisce:

- 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.

³ “Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes Common system of value added tax: Uniform basis of assessment”; commento all'art. 4: “in the interests of simplifying administration or of combating abuses (e.g. the splitting up of one undertaking among several taxable persons so that each may benefit from a special scheme) Member States will not be obliged to treat as taxable persons those whose ‘independence’ is purely a legal technicality”

interpretativo agli operatori ed alle Amministrazioni Finanziarie degli Stati coinvolti, il Comitato IVA della Commissione Europea ha pubblicato un documento (il *working paper* n. 845/2015) di commento alla attuale situazione ed all'inquadramento degli effetti della sentenza Skandia all'interno del diritto UE. Oltre alla sentenza Skandia ed alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, il *working paper* prende le mosse dalla comunicazione della Commissione Europea in materia di gruppo IVA del 7 febbraio 2009 (di seguito la "Comunicazione IVA").

Il Comitato IVA ritiene che dalla sentenza Skandia si possa estrapolare il principio secondo cui "come conseguenza dell'appartenenza ad un gruppo IVA, la stabile organizzazione si dissocia dalla propria Casa Madre e divenga parte di un nuovo soggetto passivo, che è il gruppo IVA stesso"⁴. Egualmente importante, il Comitato IVA osserva che, per via analogica, il principio posto dalla sentenza Skandia possa applicarsi anche ad altre fattispecie, che esulano dal caso oggetto della sentenza, con conseguenti ulteriori difficoltà applicative e di coordinamento del diritto UE da parte dei singoli Stati. Innanzitutto, con riguardo ai soggetti interessati, il Comitato IVA ritiene che il principio possa applicarsi ogni qualvolta uno dei soggetti coinvolti (Casa Madre o Stabile Organizzazione) appartenga ad un Gruppo IVA, e non solamente nella fattispecie di cui alla Skandia, dove era la succursale a partecipare al Gruppo IVA.

Il Comitato Iva, nell'analizzare le conseguenze della sentenza Skandia sulla disciplina IVA, pone l'attenzione sulle questioni interpretative legate al concetto di territorialità del Gruppo IVA. Infatti, nel disciplinare l'istituto del Gruppo IVA, l'articolo 11 della Direttiva 2006/112 CE stabilisce che: "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." Si legge nel *working paper* che: "è essenziale [ai fini dell'applicazione dei concetti espressi nella sentenza Skandia] chiarire quando un'impresa si considera stabilita in uno Stato Membro e come questa definizione territoriale debba essere interpretata nei casi in cui l'impresa fisicamente presente nello Stato membro facente parte del gruppo IVA è la stabile organizzazione di una Casa Madre estera".

Esistono due differenti impostazioni che, in via teorica, possono caratterizzare la disciplina delle norme che riguardano il funzionamento del Gruppo IVA, la prima che consente un'applicazione territorialmente estensiva dello stesso (nel Gruppo IVA vengono ad essere inclusi anche i soggetti non residenti), la seconda, che ne prevede un'applicazione territorialmente restrittiva (nel Gruppo IVA rientrano esclusivamente i soggetti residenti). Secondo l'impostazione territorialmente estensiva, un soggetto giuridico che comprenda una Casa Madre ed una o più Stabili Organizzazioni non può perdere la propria integrità e, conseguentemente, le norme sul Gruppo IVA non possono separare la sua unitarietà soggettiva, che è indissolubile. In questo caso non troverebbe applicazione la sentenza Skandia. Infatti, seguendo tale interpretazione, lo stabilimento presente nel territorio dello Stato (Stabile Organizzazione o Casa Madre) attrarrebbe, all'interno del gruppo IVA, lo stabilimento correlato esterno al territorio (Stabile Organizzazione o Stabilimento Principale estero). Tale disciplina del Gruppo IVA, risulterebbe coerente con le conclusioni della sentenza FCE Bank del 2006, circa l'unitarietà soggettiva da un punto di vista IVA tra Casa Madre e Stabili Organizzazioni, che non verrebbe quindi ad essere modificata da quanto previsto dalla sentenza Skandia. Conseguentemente, in tali fattispecie, ancorché la

⁴ Alla stessa conclusione arrivava la Comunicazione IVA, nella sezione 3.2, dove si legge che "...partecipando ad un gruppo IVA, il membro del gruppo si dissolve da ogni possibile forma legale esistente al momento e diviene parte di un nuovo e distinto soggetto passivo ai fini IVA: il Gruppo IVA".

Casa Madre o la Stabile Organizzazione, facciano parte di un Gruppo IVA, le operazioni “interne” tra tali soggetti rimarrebbero al di fuori del campo di applicazione dell’IVA. Secondo l’impostazione territorialmente restrittiva, invece, si limita l’applicazione territoriale del gruppo IVA alla sola giurisdizione dello Stato Membro interessato, restringendo quindi l’appartenenza al Gruppo IVA solamente agli stabilimenti fisicamente presenti nel territorio (Stabile Organizzazione o Casa Madre), senza possibilità di inclusione degli altri stabilimenti dello stesso ente giuridico situati fuori dal territorio dello Stato. In tal caso, il legame tra Casa Madre o Stabile Organizzazione, che vengano a formare parte in uno Stato di un Gruppo IVA, viene a rescindere inevitabilmente l’unicità soggettiva che lega tali soggetti ai fini IVA e, pertanto, le operazioni intercorrenti tra tali due distinti soggetti (Casa Madre e sua Stabile Organizzazione) dovranno essere assoggettate ad IVA, come se intervenissero tra due soggetti distinti (come previsto nel caso Skandia).

Il Comitato IVA riconosce che la sentenza Skandia non stabilisce esplicitamente se gli Stati membri, nel disciplinare internamente il Gruppo IVA, possano ricorrere ad entrambe le citate impostazioni o se, invece, debbano disciplinare la propria legislazione interna nel rispetto di una delle due in particolare. Infatti, se è vero che nella sentenza Skandia la Corte risolve per un’applicazione territorialmente restrittiva del Gruppo IVA, non è chiaro se lo faccia nel conformarsi al diritto svedese. Il quale prevede che “solo gli stabilimenti situati in Svezia di un soggetto economico possono appartenere ad un Gruppo IVA” (secondo un’impostazione territorialmente restrittiva del Gruppo IVA), oppure, se la Corte intenda l’impostazione territorialmente restrittiva del Gruppo IVA come l’unica coerente e non confliggente con il diritto dell’Unione. Il Comitato IVA, prova a dare una risposta anche a tale incertezza, infatti, alla luce del concetto di “persona stabilita”⁵ – così come disciplinato all’articolo 11 della Direttiva 2006/112 CE – e per coerenza ed uniformità di applicazione del diritto UE, giunge alla conclusione che il Gruppo IVA possa essere recepito e disciplinato nell’ordinamento dei singoli Stati esclusivamente secondo l’impostazione restrittiva. Pertanto, con riguardo al concetto di “stabilimento nel territorio dello Stato membro” di cui all’art 11 della Direttiva 2006/112 CE⁶, il Comitato IVA ritiene che l’impostazione territorialmente restrittiva del Gruppo IVA sia la sola possibile in quanto unica ad essere coerente e non confliggente con il diritto Europeo. A tale riguardo, il Comitato richiama la Comunicazione IVA nella quale, al paragrafo 3.3.2.1, si legge che “[il concetto di soggetto] stabilito nel territorio di quello Stato Membro comprende imprese [business] che abbiano la loro sede della propria attività economica nel territorio dello Stato Membro che attua l’istituto del Gruppo IVA, ma non comprende gli stabilimenti [fixed establishment] situati all’estero. Di conseguenza, solamente le imprese con la sede dell’attività economica... fisicamente presente nel territorio dello Stato Membro ... possono partecipare al Gruppo IVA”.

A sostegno di tale tesi, il Comitato fa sue le considerazioni espresse nella Comunicazione IVA secondo cui, l’impostazione territorialmente restrittiva è da considerarsi l’unica applicabile in quanto:

1. è in linea con il dettato letterale dell’articolo 11 della Direttiva 2006/112 CE;

⁵ Con riferimento al concetto di “persona” di cui all’art 11 della Direttiva 2006/112 CE, il Comitato IVA ritiene che esso sia equivalente a quello di “soggetto passivo” di cui all’art 9 par. 1 della stessa Direttiva secondo cui “...si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un’attività economica, indipendentemente dalla scopo e dai risultati dell’attività”. Secondo il Comitato IVA infatti, ai fini della soggettività IVA prevale l’aspetto economico sostanziale (l’esercizio di un’attività economica), rispetto a quello giuridico formale (il possesso di una piena personalità giuridica). Di conseguenza, l’appartenenza ad un gruppo IVA sarebbe permessa anche ad una singola stabile organizzazione (soggetto IVA) ancorché priva di piena personalità giuridica, in maniera separata rispetto al suo Stabilimento Principale.

⁶ Art. 11 della Direttiva: “...ogni Stato Membro può considerare come unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato Membro...”

2. limita l'applicazione dell'istituto del gruppo IVA alla sola giurisdizione dello Stato Membro;
3. la nozione di "stabilito", nel significato dell'art. 11 della Direttiva 2006/112 CE, è usato in altre norme della Direttiva e deve essere interpretato in maniera uniforme.

Infatti, argomenta il Comitato, permettere agli Stati Membri di ricorrere ad una impostazione territorialmente estensiva del gruppo IVA genererebbe potenziali situazioni di conflitto interpretativo, incompatibili con i principi del sistema comune IVA dell'Unione Europea e impossibili da gestire a livello di amministrazioni nazionali; infatti, si potrebbero facilmente creare situazioni ove uno stesso stabilimento si trovi ad appartenere contemporaneamente a due diversi Gruppi IVA, o, comunque, alla creazione di Gruppi IVA transfrontalieri, situazione, quest'ultima, non prevista né disciplinata dalla Direttiva 2006/112 CE⁷.

Infatti, la ratio originaria dell'istituto del Gruppo IVA comprende la semplificazione amministrativa ed il contrasto alle condotte abusive, finalità che mal si conciliano con un'applicazione extra territoriale dell'istituto rispetto alle singole sovranità tributarie degli Stati Membri: le singole amministrazioni si troverebbero infatti in una situazione di potenziale difficoltà a livello interno, trovandosi a dover gestire un istituto che potrebbe ricomprendere soggetti sottoposti alla giurisdizione di un altro Stato Membro.

A tale riguardo, con riferimento al caso oggetto di interpello, di seguito illustrato ed analizzato, la Stabile Organizzazione che lo ha presentato ha correttamente documentato il potenziale conflitto normativo che l'applicazione dell'istituto del Gruppo IVA secondo un'impostazione territorialmente estensiva potrebbe generare nel sistema comune dell'IVA. A tal fine basti menzionare come risultino, già oggi, opposte interpretazioni in materia espresse rispettivamente dall'Amministrazione Finanziaria del Regno Unito e del Belgio. Nella Circolare dell'Autorità Fiscale del Regno Unito n.18 del 2015, indirizzata agli operatori economici Britannici, al fine di chiarire l'impatto della sentenza Skandia nell'applicazione dell'IVA si legge: "In particolare, secondo il Regno Unito il principio posto dalla sentenza Skandia non si applica quando ad appartenere al gruppo IVA è unicamente uno stabilimento del Regno Unito. Infatti, l'istituto del gruppo IVA secondo il Regno Unito è disciplinato secondo l'interpretazione territorialmente estensiva (whole entity approach) e pertanto non produce la separazione dello stabilimento del Regno Unito in un soggetto passivo separato."

Al contrario, l'Autorità Fiscale del Belgio, nel commentare le conseguenze della sentenza Skandia, aderisce all'impostazione territorialmente restrittiva del Gruppo IVA, affermando che "di conseguenza sono assoggettate all'IVA le operazioni effettuate a titolo oneroso tra due stabilimenti di una medesima entità giuridica, di cui uno all'interno del territorio belga ed uno al di fuori del territorio belga, allorché uno dei due, fa parte, nel rispettivo paese, di un Gruppo IVA" (Decisione dell'Autorità Fiscale Belga TVA ET 127.577 03.04.2015). Di tutta evidenza il contrasto tra ordinamenti che si creerebbe nel disciplinare il trattamento IVA di operazioni che dovessero intercorrere, ad esempio, tra una Casa Madre, parte di un Gruppo IVA, stabilita in uno Stato che applichi l'impostazione territorialmente estensiva, e la sua Stabile Organizzazione stabilita in uno stato che, invece, adotti un'im-

⁷ Tale sarebbe la situazione in cui, per esempio, una stabile organizzazione A faccia parte di un gruppo IVA nello Stato Membro A, dove il gruppo IVA è disciplinato secondo il criterio restrittivo, ed allo stesso tempo, il relativo Stabilimento Principale B faccia parte di un gruppo IVA nello Stato Membro B, dove il gruppo IVA è disciplinato secondo il criterio estensivo (comprendendo anche la stabile organizzazione A). In tale scenario, la stabile organizzazione A si troverebbe ad appartenere al gruppo IVA nello Stato A, secondo la disciplina dello Stato A, ma anche al gruppo IVA dello Stato B, in virtù della disciplina del gruppo IVA dello Stato B.

postazione territorialmente restrittiva. La stessa operazione intercorrente tra Casa Madre e Stabile Organizzazione, verrebbe infatti qualificata, nel primo ordinamento, come fuori campo IVA, mentre sarebbe assoggettata ad IVA da parte dell'altro ordinamento, con potenziale ed insanabile conflitto tra i due ordinamenti.

È quindi di tutta evidenza come un'implementazione non uniforme dell'istituto del Gruppo IVA nel sistema IVA dell'Unione Europea, possa generare evidenti rischi di conflitto tra diverse giurisdizioni, risultando altresì in contrasto con le originarie finalità dell'istituto, volte alla semplificazione amministrativa e alla prevenzione di pratiche abusive.

D. La risposta dell'Agenzia delle Entrate ad interpello in materia di regime IVA applicabile nei rapporti tra Casa Madre non residente (parte di un Gruppo IVA nel Regno Unito) e la sua Stabile Organizzazione Italiana

In tale contesto si inserisce la risposta offerta dall'Agenzia delle Entrate ad un interpello presentato dalla Stabile Organizzazione Italiana di una società del Regno Unito, operante nel settore finanziario, attraverso il quale venivano chiesti chiarimenti circa il regime IVA da applicare alle operazioni intercorrenti con la Casa Madre, in considerazione del fatto che questa partecipava nel Regno Unito ad un gruppo IVA, come definito dall'Art. 11 della direttiva n. 112 del 2006. L'interpello verteva sull'applicazione al caso concreto dei principi espressi dalla sentenza Skandia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e delle sue concrete conseguenze applicative ai fini IVA.

L'Agenzia delle Entrate, nella propria risposta, accoglie sostanzialmente la tesi del Contribuente e la visione del Comitato IVA circa la prevalenza del Gruppo IVA sull'unitarietà soggettiva tra Casa Madre e Stabile Organizzazione, delineando soluzioni differenziate a seconda delle tipologie di operazioni interessate, così come richieste dall'istante.

Con riferimento, infatti, alle operazioni intercorrenti tra Casa Madre e Stabile Organizzazione, l'opinione dell'Agenzia delle Entrate Italiana è che, in conseguenza dell'appartenenza della Casa Madre ad un Gruppo IVA, la medesima Casa Madre non potrà essere considerata un unico soggetto passivo con la Stabile Organizzazione Italiana e, pertanto, le operazioni interessate assumeranno rilevanza ai fini IVA. L'Amministrazione Finanziaria Italiana fa quindi proprio il principio stabilito dalla sentenza Skandia, assumendo la rilevanza territoriale dell'istituto del Gruppo IVA, secondo l'impostazione territorialmente restrittiva, in coerenza con quanto sostenuto dal Comitato IVA, ed, estendendolo al caso simmetrico a quello trattato dalla Skandia, in cui è la Casa Madre a partecipare ad un Gruppo IVA. Di conseguenza, per quanto concerne le prestazioni di servizi intercorse tra la Stabile Organizzazione Italiana e la sua Casa Madre, ad avviso dell'Agenzia, queste dovranno considerarsi come servizi intercorsi tra il gruppo IVA e la Stabile Organizzazione e, come tali, dovranno essere considerate rilevanti agli effetti IVA, in quanto la controparte non residente va individuata nel Gruppo IVA complessivamente inteso.

Di grande interesse appare la risposta dell'Amministrazione con riferimento al trattamento IVA da riservare alle prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia ai sensi degli artt.7-ter e seguenti del D.P.R. n. 633/ 1972, effettuate in Italia dalla Casa Madre a favore di soggetti IVA (ossia in tutti i casi in cui la cessione o la prestazione, in base alle disposizioni degli artt. 7-ter e seguenti, si consideri effettuata nel territorio dello stato italiana nell'ambito dei rapporti "business to business"), nelle quali vi sia la partecipazione della Stabile Organizzazione. Secondo l'Agenzia, infatti, tali operazioni, risultando effettuate dal "Gruppo IVA" unitariamente inteso, non devono più essere attratte dalla soggettività IVA della Stabile Organizzazione che partecipi all'operazione, e ciò nonostante il suo intervento nell'operazione. Non risulta pertanto applicabile al caso di specie il disposto dell'art.

192-bis della direttiva 112 del 2006, secondo cui la Stabile Organizzazione che «partecipi» alle operazioni territorialmente rilevanti poste in essere “direttamente” dalla Casa Madre estera assume la qualifica di debitore di imposta, attraendo nella propria soggettività IVA l'intera operazione. Di conseguenza, le prestazioni di servizi c.d. generici, effettuate in Italia dalla Casa Madre, ancorché con la partecipazione della succursale italiana, a favore di soggetti IVA, sono da considerarsi effettuate dal gruppo IVA e, pertanto, seguono la regola generale che prevede l'effettuazione del reverse charge da parte del cessionario nazionale, senza quindi dover essere contabilizzate, ai fini IVA, da parte della Stabile Organizzazione.

Per quanto concerne poi le prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia ai sensi degli artt. 7-ter e seguenti del D.P.R. n. 633/1972, effettuate in Italia dalla Casa Madre a favore di privati consumatori (o assimilati) o nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia, la risposta dell'Agenzia risulta assai innovativa. In tali casi, infatti, il coinvolgimento della Stabile Organizzazione poteva apparire comunque necessario, indipendentemente dalla partecipazione della stessa all'operazione. Poteva, infatti, ipotizzarsi che tali operazioni dovessero essere obbligatoriamente veicolate attraverso la Stabile Organizzazione Italiana, in quanto, in presenza di una succursale, risultava inibita alla casa Madre la possibilità di nominare un rappresentante fiscale o procedere ad un' identificazione diretta.

Invece, ad avviso dell'Agenzia, l'appartenenza della Casa Madre estera ad un Gruppo IVA, determina altresì l'inapplicabilità dell'art. 192-bis della direttiva IVA, che disciplina il rapporto tra Casa Madre e Stabile Organizzazione, ai fini della definizione del soggetto passivo debitore d'imposta. Ne consegue che, per effetto dell'appartenenza della Casa Madre estera ad un Gruppo IVA, quest'ultimo costituisce un soggetto passivo distinto dalla Stabile Organizzazione Italiana. Pertanto, la succursale non potrebbe agire come soggetto passivo debitore d'imposta né per conto della Casa Madre, né per conto del Gruppo IVA a cui la medesima Casa Madre appartiene. In tali circostanze, il Gruppo IVA deve, quindi, identificarsi, ai fini IVA, in Italia per poter rendere qui le prestazioni in argomento (B2C).

E. Conclusioni

La sentenza Skandia ha dato luogo ad un intenso dibattito in dottrina con riferimento al regime IVA da applicare ai rapporti tra Casa Madre e Stabile Organizzazione, in caso di appartenenza di uno dei due soggetti ad un Gruppo IVA. Come illustrato dal Comitato IVA, un'applicazione uniforme dell'istituto del Gruppo IVA nella legislazione europea appare urgente, alla luce dei potenziali effetti distorsivi e dei rischi di conflitto tra ordinamenti che altrimenti la sua applicazione, post Skandia, potrebbe generare all'interno del sistema IVA dell'Unione.

La risposta dell'Amministrazione Finanziaria Italiana, ancorché frutto di una presa di posizione formale e giuridicamente vincolante nei confronti del solo contribuente istante, può essere ricompresa in quel corpus interpretativo che può essere definito come la c.d. “dottrina dell'amministrazione”. Tuttavia, in attesa di chiarimenti ufficiali, e soprattutto della normativa di attuazione del Gruppo IVA in Italia, così come inteso dall'articolo 11 della Direttiva 2006/112/CE, tale presa di posizione offre interessanti spunti di riflessione circa quella che probabilmente sarà l'evoluzione dell'interpretazione e della disciplina Italiana in argomento.

In primo luogo, va menzionato come, l'elemento più innovativo presente nella risposta dell'Agenzia delle Entrate sia l'estensione della sentenza Skandia anche al caso in cui sia la Casa Madre ad appartenere ad un Gruppo IVA. Tale allargamento dell'ambito applicativo dei principi espressi nella Skandia, rende necessaria un'ulteriore ed approfondita verifica,

da parte dei Gruppi Multinazionali, volta ad individuare all'interno della propria articolazione societaria l'eventuale presenza di Case Madri o Stabili Organizzazioni che siano parte di Gruppi IVA. Ciò, al fine di procedere con l'analisi delle transazioni intercorrenti tra le stesse, così da identificarne il corretto trattamento ai fini IVA.

Altro elemento di particolare rilevanza attiene all'allineamento dell'Agenzia delle Entrate Italiana con le opinioni espresse dal Comitato IVA con riferimento alla prevalenza dell'unitarietà soggettiva del gruppo IVA rispetto a quella tra Stabile Organizzazione e Casa Madre. Tale impostazione, se da una parte può comportare una maggiore onerosità da punto di vista IVA, per le operazioni intercorrenti tra Casa Madre e sua Stabile Organizzazione (in particolare per i soggetti attivi nel mercato finanziario⁸), dall'altra, permette una rilevante semplificazione amministrativa nei casi di operazioni effettuate dalla Casa Madre con l'intervento della succursale stessa. In questo caso, infatti, gli operatori internazionali non dovranno porre in essere le complesse ed aleatorie procedure finalizzate a determinare se, nello svolgimento di una data operazione, la succursale sia intervenuta in maniera "rilevante" ai fini IVA, ai sensi dell'art. 192-bis della direttiva 112 del 2006. Di conseguenza si potranno evitare gli onerosi adempimenti di carattere amministrativo che, in caso di partecipazione rilevante all'operazione da parte della Stabile Organizzazione, quest'ultima è chiamata ad effettuare, quale la necessità di far transitare nella propria contabilità IVA le operazioni poste in essere dalla Casa Madre.

Di tutta evidenza, quindi, la significativa semplificazione e riduzione di adempimenti amministrativi, potenzialmente molto onerosi e spesso di difficile ed aleatoria individuazione, che la richiamata interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria Italiana dovrebbe garantire nei rapporti intercorrenti tra la Casa Madre e la sua Stabile Organizzazione, qualora una delle due dovesse risultare parte di un Gruppo IVA. Semplificazione quest'ultima, molto spesso considerata con maggior favore da parte dei Gruppi Multinazionali, anche a fronte di un eventuale incremento dell'onerosità fiscale dell'operazione.

Infine, è importante osservare come l'Amministrazione Finanziaria consideri a tal punto prevalente la soggettività IVA del Gruppo, da far sì che questo debba procedere ad identificarsi in Italia ai fini IVA per poter effettuare operazioni nei confronti di privati consumatori (o assimilati), pur in presenza di una succursale di uno dei suoi membri in Italia.

⁸ Si pensi in particolare ai soggetti operanti in ambito finanziario, soggetti al regime di esenzione ex art. 36 bis D.P.R. 633/1972 o soggetti a regime di detraibilità pro rata.
