

Agosto 2018

Prime note sulla VAT del *Cooperation Council for the Arab States of the Gulf* (GCC)

Roberto Scalia, Professore a contratto di Diritto tributario nell'Università degli Studi di Bergamo, Presidente della JIACC Tax Commission; Pietro Paolo Rampino, CEO di Italian Incubator Dubai, co-fondatore JIACC e membro della JIACC Tax Commission

SOMMARIO: 1. Introduzione; 1.1. Il contesto giuridico del GCC; 1.2. L'IVA negli EAU e in Arabia Saudita; 2. Un inquadramento del GCC; 3. Soggetti Passivi; 3.1. Enti governativi e caritatevoli; 3.2. *Partnerships, Joint Ventures* e altri enti a forma non societaria; 3.3. *Holdings* e società immobiliari; 3.4. Il Gruppo VAT; 3.4.1. Peculiarità del Gruppo VAT in UAE

1. Introduzione

Bahrain, Kuwait, Oman, Qatar, Emirati Arabi Uniti (EAU) e Arabia Saudita (KSA), i sei Stati che formano il “*Cooperation Council for the Arab States of the Gulf*” (GCC)¹, hanno stipulato un accordo internazionale, il *GCC VAT Agreement* (da qui in Avanti, il ‘*GCC VAT Agreement*’) con l’intento di introdurre una *Value Added Tax* (da qui in avanti, la “*VAT*”) all’interno del GCC².

Alla fine del periodo di implementazione, che dovrebbe coincidere con il 1° gennaio 2019, l’architettura della VAT all’interno del GCC si baserà essenzialmente sulle seguenti fonti giuridiche, elencate in ordine gerarchico:

- (1) il *GCC VAT Agreement* (‘GCC VAT’);
- (2) le normative di implementazione di ciascuno dei sei Stati e;

¹ Per un inquadramento del GCC in una prospettiva fiscale sia consentito rinviare a R. SCALIA, *A Tax Law Perspective of the ‘Cooperation Council for the Arab States of the Gulf’ (‘GCC’)*, in *Intertax*, 2017, pp. 67-81.

² Fra i pochi autori che hanno svolto, a livello internazionale, un attento esame della GCC VAT, cfr. R. VAN BREDERODE, M. SUSLO, *The VAT in the Arab Countries of the Gulf Cooperation Council*, in *International VAT Monitor*, 2017, pp. 435-448; G. ECHEVARRIA ZUBELDIA, *GCC – The New Kid on the VAT Block*, in *International VAT Monitor*, 2017, p. 5; H. R. HULL, R. SCALIA, *GCC VAT – International Goods*, in *International VAT Monitor*, 2018, pp. 50-65 e H. R. HULL, R. SCALIA, *GCC VAT – International Services*, in *International VAT Monitor*, 2018.

(3) i regolamenti di implementazione di ciascuno dei sei Stati.

Utile osservare, in proposito, che l'introduzione di una VAT all'interno del GCC è stata vivacemente sostenuta dal Fondo Monetario Internazionale (IMF) nel corso degli ultimi anni, al fine di far venire meno la dipendenza delle finanze pubbliche degli Stati membri dalle risorse naturali³.

Questo contributo intende fornire prime indicazioni sulla struttura e sul funzionamento della VAT del GCC, soffermandosi, in particolar modo sul profilo soggettivo del nuovo tributo.

1.1. Il contesto giuridico del GCC

Nell'approcciarsi all'IVA del GCC si può essere disorientati in ragione della scarsità di fonti di conoscenza che, normalmente, accompagnano gli investitori nel percorso di internazionalizzazione.

Storicamente, il disinteresse verso la fiscalità del GCC affonda le radici nella constatazione che la fiscalità non ha mai rappresentato una leva fondamentale all'interno del bilancio pubblico statale dei sei Stati membri. Incrinatasi la decennale dipendenza esclusiva del bilancio statale dalle risorse naturali, ha acquisito valore il tema della fiscalità.

Se, quindi, la carenza di fonti – e approfondimenti scientifici (rigorosi) – ha rappresentato un limite nello studio del diritto tributario di quegli Stati, non sembra opportuno, oggidi, ignorare le fonti normative.

Lo studio della VAT del GCC deve prendere le mosse da una, pur sintetica esposizione della gerarchia delle fonti all'interno delle quali deve essere iscritto questo nuovo tributo.

Il contesto normativo è descritto nel Preambolo al *GCC VAT Agreement* che richiama, in primo luogo, la Carta istitutiva del GCC (da qui in avanti, la "*GCC Charter (1981)*").

La *GCC Charter (1981)* stabilisce che il GCC è un 'mercato interno' (che richiama, in termini molto larghi, il mercato della UE) che riposa su principi generali (come quello di "non discriminazione" e la clausola della *Most Favoured Nation*) e alcune libertà fondamentali (di movimentazione, di circolazione dei capitali e di stabilimento)⁴.

Tutti questi principi sono espressamente previsti dall'*Economic Agreement (2001)* che viene anche, espressamente richiamato nel Preambolo al *GCC VAT Agreement*.

³ Il ruolo del FMI nella introduzione della VAT è stato fatto oggetto di approfondimento in R. SCALIA, *A Comparative Perspective of the GCC and EU VAT*, di prossima pubblicazione.

⁴ Cfr. R. SCALIA, *A Tax Law Perspective of the 'Cooperation Council for the Arab States of the Gulf' ('GCC')*, in *Intertax*, 2017, p. 76.

Queste fonti normative sono poste a base della GCC VAT e devono essere prese in debita considerazione allorché si intraprende lo studio e la interpretazione della disciplina della VAT nel GCC.

Per l'interprete "europeo" è, da subito, utile sottolineare che nel contesto del GCC non esiste una Corte "comune" (come è la Corte di Giustizia dell'Unione Europea) cui è affidato l'ufficio d'interpretare le fonti giuridiche di matrice europea.

Altro profilo sul quale occorre richiamare l'attenzione dell'interprete è il nesso con la disciplina doganale che è determinante al fine di stabilire il corretto trattamento impositivo ai fini della VAT.

Infine, l'aspetto linguistico assume un rilievo determinante. Tanto il GCC VAT Agreement quanto le norme d'implementazione, regolamenti esecutivi e prassi amministrativa, sono diramati nella sola lingua ufficiale araba. Sebbene la lingua ufficiale sia l'arabo, gli Stati del GCC hanno, sin dalle prime mosse della GCC VAT, diramato delle traduzioni in lingua inglese di quasi tutti i documenti normativi (internazionali e interni), regolamentari e di prassi.

1.2. La VAT negli UAE e in KSA

Sebbene Bahrein, Kuwait, Oman e Qatar si approssimino ad introdurre la VAT⁵, i soli due Stati che – alla data odierna – hanno implementato la VAT nel loro sistema giuridico sono gli UAE e il KSA.

UAE e KSA hanno introdotto la VAT nel loro sistema giuridico a far data dal 1° gennaio 2018. Al momento, il complessivo sistema giuridico di UAE e KSA si basa sulle seguenti fonti normative:

UAE:

- (i) La GCC VAT;
- (ii) La legge di implementazione della GCC VAT negli UAE, il Federal Decree-Law N. 8 del 2017 sulla *Value Added Tax* (la "UAE VAT Law") e
- (iii) Il Cabinet Decision N. 52 of 2017 sulle *Executive Regulations of the Federal Decree-Law N. 8 of 2017 on Value Added Tax* (o, per brevità, "UAE VAT Exec. Regs.");

⁵ Per l'approccio del Qatar in relazione ai cardini sui quali basare la VAT nazionale, sia consentito rinviare a R. SCALIA, *The Determinants in Drafting VAT Law in Qatar*, relazione presentata al Convegno organizzato dalla Qatar University, Qatar Financial Centre (QFC) e Commercial Bank of Qatar (QCB) a favore del Ministero delle Finanze del Qatar il 10-11 dicembre 2017 a Doha.

KSA:

- (i) La GCC VAT;
- (ii) La legge di implementazione della GCC VAT in KSA (la “KSA VAT Law”) e
- (iii) La General Authority on Tax and Zakat (GAZT) *Value Added Tax Implementing Regulations* (KSA VAT Impl. Regs.)

Accanto a queste fonti “cogenti” (*i.e.* vincolanti per l’interprete) i contribuenti possono attingere ad un’ampia casistica elaborata già nei primi mesi di implementazione dell’IVA da parte dell’Amministrazione finanziaria dei due Stati, la *Federal Tax Authority* (“FTA”) emiratina e la *General Tax Authority on Zakat and Tax* (“GAZT”) saudita, sui profili generali nonché su tematiche specifiche, come le linee guida nel settore immobiliare, dei trasporti, del mercato finanziario, etc.

2. Inquadramento della GCC VAT

Nonostante l’implementazione della GCC VAT sia materia di competenza di ciascuno Stato membro, il *GCC VAT Agreement* ha dato vita ad un insieme di norme che devono essere incorporate nella normativa interna d’implementazione.

La GCC VAT si applica alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo VAT nell’esercizio di una impresa (*taxable activity*) con aliquota del 5%.

L’importazione di beni e servizi⁶ è assoggettata all’aliquota del 5% laddove, all’opposto, le esportazioni di beni e servizi⁷ sono assoggettate ad imposta con aliquota dello 0%⁸.

Le transazioni intra-GCC, riguardanti almeno due Stati membri, sono disciplinate mediante il meccanismo del *reverse-charge* secondo il quale, l’operazione è assoggettata ad imposta ma con aliquota 0% nello Stato della società cedente/prestatrice mentre viene assoggettata ad imposta nello Stato del cessionario/committente con aliquota 5%.

La GCC VAT deve essere neutrale per i soggetti passivi e tale neutralità viene realizzata riconoscendo la detrazione (*deduction*, nel testo, non ufficiale, in lingua inglese) della VAT sugli “acquisti” (*Input VAT*) dalla VAT sulle operazioni attive (*Output VAT*).

In principio, la detrazione viene riconosciuta per tutte le operazioni “attive” ad eccezione delle operazioni c.d. esenti.

⁶ L’espressione “importazione” viene adottata tanto per le cessioni di beni, con ingresso delle merci nel GCC, quanto per le prestazioni di servizi a favore di committenti localizzati nel GCC.

⁷ L’espressione “esportazione” viene adottata anche nel settore dei servizi.

⁸ La cessione di beni o prestazione di servizi è, quindi, tassabile ma con aliquota 0%.

3. Soggetti passivi

La GCC VAT si applica alle cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere da un “soggetto passivo”.

I soggetti passivi sono le persone “fisiche” (*natural persons*) e “giuridiche” (*legal persons*), siano esse pubbliche o private che svolgano una “attività economica”.

Cosa si intenda per svolgimento di una attività economica è spiegato dall’art. 1 della GCC VAT che vi ricomprende le attività svolte in una “*ongoing and regular manner including commercial, industrial, agricultural or professional activities or services or any use of material or immaterial property and any other similar activity*”.

La distinzione fra “attività economiche” e quelle che, viceversa, non rientrino nella definizione di “attività economiche” è determinante dal momento che solo nel primo caso il soggetto chi sostiene il costo della VAT potrà detrarlo dalle operazioni attive. Diversamente – ove, cioè, l’acquisto venga effettuato al di fuori di una attività economica – la VAT non sarà detraibile per il soggetto che ne ha sostenuto il costo.

In termini concreti, la VAT non sarà detraibile per i c.d. “consumatori”, ovvero quelli non agiscono nello svolgimento di una “attività economica”. Sarà, viceversa, detraibile in tutte quelle ipotesi in cui il soggetto svolga tutto quell’insieme di attività preliminari allo svolgimento di una “attività economica” anche se poi l’attività in questione non venga intrapresa, come nel caso dell’acquisto di un appezzamento di terreno con l’intendimento di costruire uno stabilimento produttivo e sua alienazione dopo aver intrapreso le pratiche amministrative volte a renderlo edificabile⁹. Sarà, del pari, detraibile la VAT allorquando l’impresa, ad es. in una fase di *start-up*, sostenga costi ingenti (sui quali gravi la VAT) realizzando i primi utili solo dopo alcuni anni¹⁰.

3.1. Enti pubblici e caritatevoli

Il GCC VAT Agreement disciplina espressamente due tipologie di entità: (i) gli “enti governativi” e (ii) le *charities* (enti caritatevoli).

Gli enti governativi possono svolgere, al contempo, due tipologie di attività:

- (i) quelle inerenti l’esercizio delle loro pubbliche funzioni e
- (ii) quelle, *lato sensu*, “commerciali”.

⁹ Cfr. R. SCALIA, *An Introduction to GCC VAT – Part 1* (JIACC Tax Insight 0118), *Example 1*.

¹⁰ Si veda, in proposito, R. SCALIA, *An Introduction to GCC VAT – Part 1* (JIACC Tax Insight 0118), *Example 2*.

La prima tipologia di attività non rientra nell'ambito della VAT, perché esplicitamente esclusa¹¹.

La seconda tipologia di attività (essendo soddisfatto il presupposto dell'esercizio di una "attività economica") rientra, viceversa, nel campo di applicazione del tributo¹².

La formula adottata dagli UAE è lievemente diversa da quella saudita disponendo che rientrino nel campo di applicazione della VAT quelle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) che, al contempo: (i) non siano svolte nell'esercizio di una funzione autoritativa (*non-sovereign capacity*) e (ii) siano «*in competition with the private sector*»¹³.

A differenza degli enti governativi, le *charities* si caratterizzano perché non sono finalizzati a conseguire un utile dallo svolgimento delle loro attività (o, per usare l'espressione adottata nel testo di legge emiratino: «*not aiming to make a profit*»¹⁴).

Interessante osservare, a tal proposito, che la esatta definizione della tipologia di attività svolta dall'ente e, in particolare, se si tratti o meno di «*relevant charitable activity*» diventa dirimente al fine di poter stabilire se l'ente sarà assoggettato a discipline (di favore) dettate per il settore del *non-profit*¹⁵.

3.2. Partnerships, Joint Ventures e altri enti a forma non societaria

Nel novero dei "soggetti passivi", secondo quanto disposto dal *GCC VAT Agreement*, rientrano anche «*any other form of partnerships*».

Sebbene le *partnerships* siano enti privi di personalità giuridica all'interno dei sistemi giuridici di *civil law* (come, ad esempio, quelli italiano, tedesco e austriaco) nel sistema giuridico degli Stati del GCC a tali entità viene attribuita la personalità giuridica.

Tali forme giuridiche, quindi, sono considerate, in principio dei soggetti passivi in quanto rientranti nel paradigma delle *legal persons*.

Altre forme giuridiche carenti del requisito della personalità giuridica come, ad esempio, le *Joint Venture* saudite (da qui in avanti le 'JVs') dovrebbero essere considerate come non rientranti all'interno del novero dei soggetti passivi.

¹¹ Articolo 9(5), prima parte, KSA VAT Exec. Regs. e articolo 10(1)(a) UAE VAT Exec. Regs.

¹² Articolo 9(5), seconda parte, KSA VAT Exec. Regs.

¹³ Articolo 10(1)(a) e (b) UAE VAT Exec. Regs.

¹⁴ Cfr. articolo 1 UAE VAT Law.

¹⁵ Come, ad esempio, la detassazione (meglio, l'applicazione della VAT ad aliquota 0%) sugli immobili ceduti o locati in loro favore *ex art. 38 UAE VAT Exec. Regs.*

Le conclusioni testé raggiunte potrebbero, tuttavia, non esser del tutto condivise. Si può pensare, ad esempio, ad entità il cui inquadramento giuridico può essere controverso, come, per esempio, i *trusts*.

3.3. Holdings e società immobiliari

Le società *holding* sono inquadrate quale specifica tipologia di società nel sistema giuridico di alcuni Stati del GCC o, meglio, come società che – secondo l’orientamento espresso, ad esempio, dal KSA GAZT – offrono «*management services or financing to group members*». In particolar modo, il GAZT si riferisce a nozioni giuscommercialistiche al fine di spiegare questo concetto¹⁶.

Negli UAE, per il diritto commerciale, le società *holding* sono società impegnate nel:

- (i) detenere o partecipare nella detenzione di *Joint Stock Companies* e LLCs (siano o meno per azioni);
- (ii) occasionalmente, offrire prestiti, garanzie e finanziamenti alle proprie partecipate o acquisire *asset* mobili o gli immobili necessari al fine di intraprendere le attività;
- (iii) amministrare le proprie controllate; and
- (iv) detenere diritti di privativa industrial, marchi registrati, marchi industriali, *royalties* e altri diritti in natura o la locazione degli stessi a società collegare o ad altre società esterne al gruppo.

Alla luce di queste premesse, le *holding* sono considerate, in termini generali, come una specifica entità la cui principale caratteristica è legata alla tipologia di attività “finanziaria” che esse svolgono.

Tuttavia, si ritiene che non tutte le tipologie di *holding* svolgano una “attività economica”.

Le *holding* che non svolgono una propria attività o che non sopportino degli “*operational costs*”, nella prospettiva della GAZT saudita, non devono essere considerate soggetti passivi della VAT. Si può ipotizzare, a tal fine, il caso di una *sub-holding* “regionale” basata in UAE e che detenga partecipazioni (o apra delle *branches* locali) in altri Stati del GCC ma che non svolga alcuna attività.

Per quanto riguarda le c.d. società immobiliari, l’inquadramento della fattispecie deve muovere dallo studio delle fonti di rango sovraordinato, ovvero il GCC *Economic Agreement* (2001).

¹⁶ Chiarendo, altresì che “[i]n general and for VAT purposes, the normal activities of the holding companies may vary from one company to another” (KSA GAZT, *Provisions of VAT economic activities Guiding Manual* (January 2018) par. 5.2.2.).

Segnatamente, la “*Real Estate ownership*” è considerata come una “*economic activity*” nel contesto delle fonti del GCC, come chiaramente disposto nell’articolo 3(6) dell’*Economic Agreement* (2001).

L’attività “immobiliare” in quanto tale viene, tuttavia, fatta rientrare all’interno delle attività economiche nella misura in cui alla mera detenzione del bene immobile siano associate delle attività volte allo sfruttamento del bene (o del terreno).

3.4. Il Gruppo VAT

Il *GCC VAT Agreement* dispone che ciascuno Stato membro possa trattare il Gruppo VAT come un “singolo soggetto passivo” secondo le regole a nel rispetto delle condizioni che vengano individuate a tal fine.

Il regime del *VAT Grouping* è limitato a quelle entità, con personalità giuridica¹⁷, che siano “residenti” di uno Stato membro¹⁸ e non facenti parte di altri gruppi VAT¹⁹. Le *branches* (meglio le *Fixed establishments*) localizzate nello Stato si una persona che abbia il proprio “*main place of business*” all’estero possono unirsi al gruppo.

Nonostante il *GCC VAT Agreement* non definisca con precisione l’ambito applicativo della definizione di “Gruppo IVA” è prevista una definizione di “*related persons*”.

Tale definizione fa riferimento a due o più persone, una delle quali abbia “controllo di supervisione o di direzione dell’altro”, in ragione dei poteri amministrativi che gli consentano di influenzare le attività dell’altra persona da un punto di vista “*finanziario, economico o di regolamentazione*”.

La nozione posta a base del concetto di *related persons* trova eco nella disciplina saudita che si applica nella misura in cui 50% o più del capitale di ciascuna persona (o la detenzione del controllo di 50% o più dei diritti di voto o del valore in entrambe o tutte le persone) è detenuta dalla stessa persone o gruppo di persone, direttamente o indirettamente.

L’appartenenza ad un Gruppo VAT non elimina la responsabilità dei singoli membri che sono solidalmente e illimitatamente responsabili per i debiti del gruppo VAT.

La scelta di essere tassati come Gruppo VAT deve essere fatta da una persona che assume il ruolo di “rappresentante del Gruppo VAT” al quale viene attribuito un nuovo *Tax Identification Number*.

¹⁷ Non vi rientrano, pertanto, le *joint ventures*, come chiarisce la KSA GAZT, *VAT Grouping Guidebook* (January 2018) par. 4.1.1., pag. 8.

¹⁸ Cfr. Art. 4 *GCC VAT Agreement*.

¹⁹ Cfr. UAE FTA, *Tax Group User Guide (Registration, Amendment and De-registration)* (December 2017) par. 3, pag. 6.

Tutte le transazioni si considereranno effettuate dal rappresentante del gruppo e le fatture dovranno essere emesse dai membri del gruppo riportando il TIN del rappresentante²⁰.

Una delle conseguenze più rilevanti del far parte del gruppo VAT è che le transazioni fra le società del gruppo non rilevino ai fini della VAT.

3.4.1. Peculiarità del Gruppo VAT in UAE

La circostanza che il gruppo debba essere formato esclusivamente da soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato non è sufficiente a risolvere tutte le problematiche interpretative che emergono allorquando le entità che fanno parte del Gruppo siano presenti anche nelle c.d. *Designated Zones* (delle quali fanno parte le note zone del DIFC, Dubai International Financial Centre; JAFZA, Jebel Ali Free Zone, etc.).

Tale diversa localizzazione delle società e *branches* facenti parte del gruppo (alcune localizzate all'interno delle *Designated Zones*, altre nel territorio dello Stato) può comportare delle difficoltà d'inquadramento in relazione alle operazioni infragruppo fra due parti dello Stato (che, per semplicità, definiamo *mainland UAE* e *Designated Zones*)

A tal fine riteniamo possa trovare accoglimento la tesi – sostenuta anche da parte di chi scrive – che le transazioni infragruppo “a cavallo” delle *Designated Zones* rilevino nel momento della introduzione delle merci nello Stato (*i.e.* nella *mainland UAE*)²¹.

Meno chiaro può apparire l'inquadramento delle medesime transazioni, con transito delle merci “in uscita” dagli UAE. Rispetto a tali transazioni la normativa prevede una *lex specialis*, giusta la quale non sono considerate esportazioni le movimentazioni di merci dalla *mainland UAE* alle *Designated Zones*.

In questo caso, perlomeno in via interpretativa, si può affermare che dette transazioni rilevino, ai fini IVA, nel solo momento in cui le merci abbandonino il territorio della *Designated Zone* essendo indirizzate verso altri Stati²².

²⁰ KSA GAZT, *VAT Grouping Guidebook* (January 2018) par. 6.1., pag. 14.

²¹ H. R. HULL, R. SCALIA, *GCC VAT – International Goods*, in *International VAT Monitor*, 2018, p. 56.

²² Sia consentito ancora il rinvio a H. R. HULL, R. SCALIA, *GCC VAT – International Goods*, in *International VAT Monitor*, 2018, p. 62.