

Causa C-868/19

**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98,
paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia**

Data di deposito:

27 novembre 2019

Giudice del rinvio:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Germania)

Data della decisione di rinvio:

21 novembre 2019

Ricorrente:

M-GmbH

Convenuto:

Finanzamt für Körperschaften

Oggetto del procedimento principale

Direttiva 2006/112 – Articolo 11 – Ammissibilità di una limitazione dell'ambito di applicazione ratione personae dell'articolo 11, primo comma, mediante una norma nazionale – Condizioni per la giustificazione di una siffatta norma ai sensi dell'articolo 11, secondo comma.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

- 1) Se l'articolo 11, primo comma, 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»), debba essere interpretato nel senso che esso osta alla norma di cui all'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, della Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in

prosiegua: l'«UStG»), laddove essa preclude a una società di persone (nel caso di specie: una GmbH & Co. KG [società a responsabilità limitata e in accomandita semplice]) in cui oltre alla società madre («Organträger») fra i soci non figurano soltanto persone integrate nell'impresa della società madre ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG, di essere una società fiscalmente affiliata («Organgesellschaft») nell'ambito di un'unità fiscale («Organschaft») ai fini dell'IVA.

- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione:
- a) Se l'articolo 11, secondo comma, della direttiva IVA – alla luce dei principi di proporzionalità e di neutralità – debba essere interpretato nel senso che esso può giustificare l'esclusione delle società di persone della tipologia enunciata nella prima questione da un'unità fiscale ai fini dell'IVA, in quanto, nel caso delle società di persone, in forza del diritto nazionale non sussiste alcun obbligo formale per la stipula e la modifica dell'atto costitutivo e, in determinati casi, in presenza di meri accordi verbali può essere difficile dimostrare l'esistenza dell'integrazione finanziaria della società affiliata.
 - b) Se osti all'applicazione dell'articolo 11, secondo comma, della direttiva IVA, il fatto che il legislatore nazionale non abbia formulato l'intenzione di contrastare l'elusione e l'evasione fiscale già al momento dell'adozione della misura.

Disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (direttiva IVA), in particolare articolo 11.

Disposizioni nazionali fatte valere

Umsatzsteuergesetz (legge in materia di imposta sulla cifra d'affari) (UStG), in particolare articolo 2.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La ricorrente è il successore universale della PD GmbH & Co. KG. Nel periodo di riferimento erano soci di detta società la A-GmbH, con la qualità di socio accomandatario, e la D-GbR (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, società semplice), il sig. C, il sig. D, il sig. E e la M-GmbH, in qualità di soci accomandanti. Secondo l'atto costitutivo, ogni socio disponeva di un voto, mentre la M-GmbH disponeva di sei voti. Con poche eccezioni, tutte le deliberazioni della società sono state prese a maggioranza semplice.

- 2 Nel periodo di riferimento, la società accomandataria della PD GmbH & Co. KG e la M-GmbH avevano lo stesso amministratore. Inoltre, esistevano ampi rapporti di prestazione tra la PD GmbH & Co. KG e la M-GmbH.
- 3 Non avendo la PD GmbH & Co. KG presentato al convenuto la dichiarazione IVA del mese di dicembre 2017, quest'ultimo, con decisione del 9 maggio 2018, ha stimato la base imponibile fissando nel contempo una penalità di mora. Avverso tale decisione, la PD GmbH & Co. KG, a seguito del rigetto del suo reclamo, ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio.

Principali argomenti delle parti nel procedimento principale

- 4 La ricorrente sostiene che la PD GmbH & Co. KG e la M-GmbH, a partire da dicembre 2017, costituivano un'unità fiscale ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG. Di conseguenza, tutte le operazioni e le imposte a monte relative al mese di dicembre 2017 non dovevano essere ascritte alla PD GmbH & Co. KG, bensì alla M-GmbH, e quest'ultima avrebbe dovuto presentare la dichiarazione IVA in questione.
- 5 Il convenuto è invece del parere che nel dicembre 2017 non esistesse alcuna unità fiscale tra la PD GmbH & Co. KG e la M-GmbH, mancando l'integrazione finanziaria della PD GmbH & Co. KG nella M-GmbH. Secondo il diritto nazionale, presupposto per detta integrazione è che i soci della società di persone, oltre alla società madre, siano solo persone integrate finanziariamente nell'impresa della società madre ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG. Di conseguenza, nessuna persona fisica può avere partecipazioni nella società di persone oggetto dell'integrazione finanziaria. Atteso che gli accomandanti della PD GmbH & Co. KG erano, oltre alla M-GmbH, anche persone fisiche, la loro integrazione finanziaria non sarebbe possibile.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

Valutazione della controversia in base alla normativa nazionale

- 6 Nel caso controverso si pone la questione del soddisfacimento delle condizioni affinché sussista un'unità fiscale ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG. L'imprenditore, infatti, non sarebbe la PD GmbH & Co. KG, bensì la società madre (nel caso di specie: la M-GmbH), cosicché solo la M-GmbH sarebbe stata tenuta a presentare una dichiarazione IVA per dicembre 2017.
- 7 L'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG così recita: «*L'attività industriale, commerciale o professionale non è esercitata a titolo indipendente, (...) quando la struttura generale dei legami effettivi dimostra che una persona giuridica è integrata, dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo, nell'impresa della società madre (unità fiscale). Gli effetti dell'unità fiscale si limitano alle*

prestazioni interne tra gli stabilimenti dell'impresa che hanno sede nel territorio dello Stato. Tali stabilimenti devono essere trattati come un'unica impresa».

- 8 Di conseguenza, solo le «persone giuridiche» possono essere società affiliate. Nell'ambito di un'estensione teleologica, la Quinta Sezione del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale; in prosieguo: il «BFH») ha statuito che anche le società di persone possono anche essere considerate società affiliate se, oltre alla società madre, i soci delle stesse sono esclusivamente soggetti integrati finanziariamente nell'impresa della società madre, conformemente all'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG. Questi non possono essere persone fisiche.
- 9 Atteso che fra i soci della PD GmbH & Co. KG figuravano anche persone fisiche, in base al diritto nazionale il ricorso dovrebbe essere respinto nonostante, oltre all'indubbia integrazione economica e organizzativa della PD GmbH & Co. KG, fossero soddisfatti gli ulteriori requisiti per la sua integrazione finanziaria. Questa richiede infatti che la società madre possa far valere la propria volontà nella società affiliata mediante decisioni adottate a maggioranza. È quanto avviene nel caso di specie, dal momento che la M-GmbH, in quanto società madre, aveva la maggioranza dei voti per le deliberazioni dell'assemblea dei soci della PD GmbH & Co. KG (sei voti su undici) e quindi poteva far valere la propria volontà nella PD GmbH & Co. KG.

Valutazione della controversia in base al diritto dell'Unione

- 10 Il giudice del rinvio nutre dubbi circa la compatibilità del risultato cui si perviene applicando la normativa nazionale con le prescrizioni di cui all'articolo 11 della direttiva IVA.

Sulla prima questione pregiudiziale

- 11 Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, l'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA non prevede espressamente la possibilità per gli Stati membri di imporre agli operatori economici ulteriori condizioni ai fini della costituzione di un gruppo IVA; in particolare, gli Stati membri non possono imporre che solo gli enti dotati di personalità giuridica possano essere membri di un gruppo IVA (v. sentenze del 16 luglio 2015, C-108/14 e C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, punto 38; del 25 aprile 2013, C-480/10, Commissione/Svezia, EU:C:2013:263, punto 35, nonché del 9 aprile 2013, C-85/11, Commissione/Irlanda, EU:C:2013:217, punto 36). Sulla base della motivazione della sentenza Larentia + Minerva si potrebbe concludere che una limitazione delle prescrizioni di cui all'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA da parte degli Stati membri nel trasporre l'atto normativo nel diritto nazionale è ammissibile solo ove siano soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 11, secondo comma, della direttiva IVA o qualora la Corte di giustizia abbia conferito agli Stati membri un potere di specificazione. Tuttavia, la Corte di giustizia non ha conferito agli Stati membri alcun potere di specificare l'ambito di applicazione *ratione personae*. Da ciò si potrebbe pertanto desumere che una limitazione del

campo di applicazione ratione personae dell'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA è possibile solo nei casi enunciati al secondo comma del medesimo articolo.

- 12 Sussistono tuttavia fra le Sezioni del BFH competenti a pronunciarsi sulle questioni relative all'IVA opinioni giuridiche divergenti circa la corretta applicazione delle prescrizioni enunciate dalla Corte di giustizia nella sentenza Larentia + Minerva.
- 13 L'Undicesima Sezione del BFH ha ritenuto che le prescrizioni enunciate dalla Corte di giustizia nella sentenza Larentia + Minerva fossero incondizionatamente vincolanti. Conformemente alle osservazioni della Corte di giustizia, detta Sezione interpreta l'articolo 11 della direttiva IVA nel senso che esso *«osta a che una normativa nazionale riservi la possibilità di costituire un raggruppamento di persone che possono essere considerate come un unico soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, quale prevista da tale disposizione, unicamente agli enti dotati di personalità giuridica e legati alla società madre di tale gruppo da un rapporto di subordinazione, a meno che tali due requisiti costituiscano misure necessarie e adeguate al conseguimento degli obiettivi volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscali, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare»* (sentenza del 16 luglio 2015, C-108/14 e C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, punto 2 del dispositivo). Da ciò si potrebbe desumere che l'Undicesima Sezione considera incompatibile con l'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA qualsiasi restrizione dell'elemento «società affiliata» in funzione della sua forma giuridica, stabilita dall'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG, a meno che non siano eccezionalmente soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 11, secondo comma.
- 14 Per contro, la Quinta Sezione del BFH ritiene imperativo, per motivi di certezza del diritto, limitare la nozione di «persone» di cui all'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA nel senso descritto al precedente punto 7. La stessa afferma che la certezza del diritto verrebbe intaccata ove le società di persone dovessero essere necessariamente considerate come società affiliate ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG. Secondo il diritto nazionale, infatti, le società di persone presenterebbero una differenza rispetto alle persone giuridiche per quanto riguarda la certezza del diritto nella determinazione dei diritti di voto, aspetto rilevante ai fini della valutazione dell'integrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, prima frase, dell'UStG.
- 15 Il giudice del rinvio nutre dubbi circa la legittimità del ricorso al principio della certezza del diritto, stabilito dal diritto dell'Unione, per limitare l'ambito di applicazione ratione personae dell'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA alla luce della sentenza Larentia + Minerva.
- 16 Da un lato, una verifica esaustiva della possibilità di limitare la nozione di «persone» di cui all'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA, potrebbe essere già stata effettuata dalla Corte di giustizia, con il risultato che tale

restrizione è possibile solo nei casi di cui all'articolo 11, secondo comma (v. supra punto 10). La Corte di giustizia, quindi, si potrebbe essere già pronunciata esaustivamente sulla questione della possibilità di una restrizione mediante il mero ricorso al principio della certezza del diritto.

- 17 D'altro canto, è inammissibile che uno Stato membro eccipisca disposizioni, prassi o situazioni del suo ordinamento giuridico interno per giustificare l'inosservanza degli obblighi risultanti dal diritto dell'Unione (v., ad esempio, sentenza del 12 novembre 2019, C-261/18, Commissione/Irlanda, EU:C:2019:955, punto 89). Ciò si verificherebbe, tuttavia, se – come presume la Quinta Sezione del BFH – il diritto societario nazionale consentisse una limitazione delle prescrizioni di cui all'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA.
- 18 A prescindere da ciò, nel caso delle società di persone potrebbe non sussistere comunque la violazione del principio della certezza del diritto presunta dalla Quinta Sezione del BFH.
- 19 A tal proposito, da un lato, si deve osservare che il principio della certezza del diritto, stabilito dal diritto dell'Unione, è inteso a proteggere non già l'amministrazione nell'applicazione delle norme giuridiche, bensì il contribuente assoggettato agli oneri previsti dalla normativa. Secondo una giurisprudenza costante della Corte di giustizia, tale principio esige che i diritti conferiti ai singoli dal diritto dell'Unione siano attuati in modo sufficientemente preciso, chiaro e prevedibile da consentire agli interessati di conoscere esattamente i loro diritti e obblighi e di prendere i provvedimenti del caso e di avvalersene, eventualmente dinanzi ai giudici nazionali (v. sentenza del 7 ottobre 2019, C-171/18, Safeway, EU:C:2019:839, punto 25 e giurisprudenza ivi citata). Al contribuente, tuttavia, è noto se le condizioni per l'integrazione finanziaria siano soddisfatte nel caso di società di persone, per cui nel suo caso non vi è incertezza del diritto.
- 20 Dall'altro lato, la tesi secondo cui gli accordi verbali – ammissibili solo per le società di persone ma non per le persone giuridiche – sarebbero più incerti dal punto di vista giuridico rispetto agli accordi scritti e quindi violerebbero il principio della certezza del diritto, appare dubbia in quanto comporterebbe che gli accordi verbali siano assolutamente irrilevanti ai fini dell'IVA. È tuttavia improbabile che dal principio della certezza del diritto, stabilito dal diritto dell'Unione, si possa desumere una conclusione di così ampia portata.

Sulla lettera a) della seconda questione pregiudiziale

- 21 La Corte ha stabilito che le misure di cui all'articolo 11, secondo comma, della direttiva IVA possono essere adottate solo nel rispetto del diritto dell'Unione e che solo con tale riserva è consentito agli Stati membri restringere l'applicazione del regime previsto dall'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA ai fini di repressione della frode o dell'evasione fiscali (v. sentenza del 25 aprile 2013,

C-480/10, Commissione/Svezia, EU:C:2013:263, punto 38). La seconda questione pregiudiziale verte sull'interpretazione della suddetta riserva.

- 22 I requisiti stabiliti dalla Quinta Sezione del BFH potrebbero violare i principi di proporzionalità e neutralità sanciti dal diritto dell'Unione.
- 23 Il principio di proporzionalità presuppone che la misura nazionale sia idonea a conseguire l'obiettivo perseguito e non ecceda quanto necessario a tal fine. In particolare, tale provvedimento non può quindi essere utilizzato in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione in materia (v. sentenza del 27 settembre 2007, C-146/05, Collée, EU:C:2007:549, punto 26 e giurisprudenza citata).
- 24 Il principio di neutralità fiscale osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA (v. sentenza del 29 novembre 2018, C-264/17, Mensing, EU:C:2018:968, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 25 In tale contesto, il giudice del rinvio dubita che escludere dall'unità fiscale ai fini dell'iva le società di persone in cui i soci, oltre alla società madre, non sono unicamente persone integrate finanziariamente nell'impresa della società madre ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG, costituisca una restrizione proporzionata del principio di neutralità. Infatti, per quanto riguarda la realizzazione di operazioni non vi sono differenze ai fini dell'IVA tra, da un lato, le società di persone in cui i soci, oltre alla società madre, sono unicamente persone integrate finanziariamente nell'impresa della società madre ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG e, dall'altro, le società di persone in cui ciò non si verifica. Peraltro, quando vengono effettuate operazioni della medesima natura, entrambe sono in diretta concorrenza tra loro.
- 26 Inoltre, il giudice nazionale dubita che una misura adottata da uno Stato membro ai sensi dell'articolo 11, secondo comma, della direttiva IVA, che comporta un'esclusione generale dall'unità fiscale delle società di persone in cui, oltre alla società madre, i soci non sono unicamente persone finanziariamente integrate nell'impresa della società madre, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG, non ecceda quanto necessario per conseguire l'obiettivo della prevenzione della frode e dell'evasione fiscali. Non sembra potersi escludere che esistano strumenti legislativi meno gravosi in grado di offrire una protezione altrettanto adeguata contro la frode e l'evasione fiscali. Sarebbe ad esempio ipotizzabile subordinare l'esplicarsi degli effetti dell'unità fiscale esclusivamente previa richiesta o dopo approvazione dell'amministrazione fiscale.
- 27 Infine, l'obiettivo perseguito (prevenzione dell'elusione e dell'evasione fiscale) deve essere ponderato rispetto alle limitazioni del principio di neutralità. Al riguardo, si deve tener conto del fatto che la normativa tedesca prevede l'esclusione generale, in qualità di società affiliate, delle società di persone in cui i

soci, oltre alla società madre, non sono unicamente persone integrate finanziariamente nell'impresa della società madre ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG, indipendentemente dal fatto che nel singolo caso le condizioni per l'integrazione finanziaria siano o meno controverse o difficili da determinare. Inoltre, il ricorso all'articolo 11, secondo comma, della direttiva IVA si basa in ultima analisi solo sul presupposto che gli accordi verbali siano più incerti dal punto di vista giuridico rispetto agli accordi scritti e quindi ingenerino il rischio di elusione o evasione fiscale. Tuttavia, questa ipotesi è di per sé dubbia (v. supra, punto 19). Inoltre, a differenza, ad esempio, delle cessioni intracomunitarie o delle cessioni all'esportazione, nel caso di un'entità fiscale non esiste una situazione transfrontaliera per la quale si potrebbero presentare particolari difficoltà nell'accertamento dei fatti. Gli effetti dell'unità fiscale, infatti, si limitano alle prestazioni interne tra le parti dell'impresa che hanno sede nel territorio dello Stato (articolo 2, paragrafo 2, punto 2, secondo periodo, dell'UStG). Ciò è in linea con quanto previsto dal diritto dell'Unione all'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA.

Sulla lettera b) della seconda questione pregiudiziale

- 28 È inoltre dubbio se le misure richieste dall'articolo 11, secondo comma, della direttiva IVA debbano essere state adottate dal legislatore con la chiara intenzione di essere atte e necessarie a prevenire l'elusione e l'evasione fiscale, o se sia sufficiente che le misure siano oggettivamente atte e necessarie a prevenire l'elusione e l'evasione fiscale, indipendentemente dallo scopo perseguito dal legislatore.
- 29 La formulazione dell'articolo 11, secondo comma, della direttiva IVA («*adottare le misure necessarie a*») indica che la prevenzione dell'elusione e dell'evasione fiscale deve essere una conseguenza cui tale misura legislativa mira. Ciò è confermato dalle versioni inglese e francese dell'articolo 11, secondo comma.
- 30 Nell'introdurre la restrizione della forma giuridica per le società affiliate di cui all'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG, il legislatore non intendeva tuttavia perseguire l'obiettivo di prevenire l'elusione e l'evasione fiscale. Come si può osservare dai lavori preparatori, detta restrizione si basava piuttosto sul presupposto che le società di persone, a causa della loro struttura di diritto civile, non si prestano a essere integrate in una società madre. Anche le successive modifiche dell'UStG non perseguivano un tale obiettivo.
- 31 Inoltre, un'integrazione successiva della finalità non è compatibile con la formulazione dell'articolo 11, secondo comma, della direttiva IVA. Ciò è corroborato anche dal fatto che l'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA dispone la previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto ai fini dell'introduzione di una normativa sulle unità fiscali da parte degli Stati membri. Tale obbligo di consultazione sarebbe compromesso se l'obiettivo di prevenire l'elusione e l'evasione fiscale potesse essere invocato a posteriori dal legislatore nazionale.