

**Causa C-269/20****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

18 giugno 2020

**Giudice del rinvio:**

Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)

**Data della decisione di rinvio:**

7 maggio 2020

**Resistente in 1. grado e ricorrente in cassazione:**

Finanzamt T (Ufficio delle imposte T, Germania)

**Ricorrente in 1. grado e resistente in cassazione:**

S

**Oggetto del procedimento principale**

Imposta sulla cifra d'affari - Articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388 - Facoltà degli Stati membri di considerare quale unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese giuridicamente indipendenti, ma strettamente interdipendenti per effetto di rapporti finanziari, economici ed organizzativi. - Articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388 - Esercizio di potestà pubbliche parallelamente ad un'attività economica

**Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale**

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

**Questioni pregiudiziali**

1. Se la facoltà degli Stati membri prevista dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle

imposte sulla cifra di affari, di considerare quale unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese indipendenti sotto il profilo giuridico, ma strettamente interdipendenti per effetto di rapporti finanziari, economici ed organizzativi debba essere esercitata in modo tale

a) che una di dette persone, la quale sia soggetto passivo con riguardo a tutte le operazioni compiute dalle persone stesse, venga considerata quale unico soggetto passivo, ovvero in modo tale

b) che la considerazione quale unico soggetto passivo debba necessariamente condurre – sebbene ciò implichi significative perdite di gettito fiscale - ad un gruppo IVA distinto dalle persone interdipendenti, consistente in un'entità fittizia istituita specificamente ai fini dell'IVA.

2. Qualora sia corretta la risposta sub a) alla prima questione pregiudiziale: se dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea relativa ai fini estranei all'impresa di cui all'articolo 6, paragrafo 2, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (sentenza della Corte del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88) derivi che, nel caso di un soggetto passivo

a) il quale, da un lato, eserciti un'attività economica consistente in prestazioni di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, e

b) dall'altro lato, eserciti, allo stesso tempo, un'attività in quanto pubblica autorità (esercizio di potestà pubbliche), per la quale non sia considerato soggetto passivo ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari,

le prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito eseguite nell'ambito della propria attività economica nell'ambito dell'esercizio di potestà pubbliche debbano essere esenti da imposta ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari.

### **Disposizioni pertinenti di diritto dell'Unione**

Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile

uniforme, in particolare articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, articolo 6, paragrafo 2

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, articolo 11

### **Disposizioni nazionali pertinenti**

Umsatzsteuergesetz (Legge in materia di imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: l'«UStG»), in particolare articolo 2, paragrafo 2, punto 2, e articolo 3, paragrafo 9 a

Abgabenordnung (Codice delle imposte; in prosieguo: l'«AO»), articolo 72, prima frase

### **Breve esposizione dei fatti e del procedimento**

- 1 La ricorrente in 1. grado (in prosieguo: la “ricorrente”) è una fondazione di diritto pubblico e gestisce un'università, in cui è presente anche l'area di medicina. La ricorrente è soggetto passivo ed effettua prestazioni di servizi a titolo oneroso (assistenza ai pazienti). Allo stesso tempo, in quanto persona giuridica di diritto pubblico, svolge funzioni che implicano l'esercizio di potestà pubbliche (formazione degli studenti) rispetto alle quali essa non è considerata soggetto passivo.
- 2 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG, la ricorrente è la società capogruppo della U-GmbH. La U-GmbH effettuava, *inter alia*, servizi di pulizia a favore della ricorrente. Tali servizi riguardavano l'intero complesso edilizio dell'area di medicina, vale a dire sia i locali dell'area destinati all'assistenza ai pazienti (stanze di degenza, corridoi e sale operatorie) con conseguente imputabilità all'attività economica svolta dalla ricorrente, agente quale soggetto passivo, sia i locali connessi all'esercizio di potestà pubbliche, vale a dire i locali utilizzati per la formazione degli studenti (aule e laboratori), rispetto al quale essa non è considerata soggetto passivo.
- 3 A seguito di una verifica *in loco*, il Finanzamt (amministrazione finanziaria) riteneva che i rami di attività della ricorrente costituissero un'unica impresa. A tal riguardo, il Finanzamt considerava i servizi di pulizia eseguiti dall'U-GmbH nell'ambito dell'esercizio delle potestà pubbliche come effettuati nell'ambito del rapporto organico di gruppo esistente tra la ricorrente e l'U-GmbH. Ad avviso del Finanzamt, i servizi di pulizia erano destinati ad un'attività estranea all'impresa rappresentando una cessione a titolo gratuito ex articolo 3, paragrafo 9 a, punto 2, dell'UStG [articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388]. Sulla base della percentuale delle superfici pulite riferibili all'esercizio delle potestà pubbliche, il Finanzamt determinava una maggiorazione d'imposta sulla cifra

d'affari pari a EUR 841,12. L'opposizione proposta avverso tale decisione veniva respinta.

- 4 Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania) accoglieva il successivo ricorso, riconoscendo l'esistenza di un rapporto organico di gruppo con conseguente riunione della ricorrente, in qualità di società capogruppo, e della U-GmbH, in qualità di società organicamente collegata, in un'unica impresa. Tale rapporto organico si estenderebbe anche alle attività che implicano l'esercizio delle potestà pubbliche da parte della ricorrente. Non ricorrerebbero peraltro i presupposti di una cessione a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 9 a, punto 2, dell'UStG. La resistente in 1. grado (in prosieguo: la "resistente") si oppone a tale conclusione con il ricorso per cassazione (*Revision*) proposto dinanzi a questo Collegio.

### **Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale**

#### *Sulla prima questione pregiudiziale*

##### *Disciplina legislativa del diritto nazionale*

- 5 **L'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG** ha trasposto nell'ordinamento nazionale l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388 stabilendo che una persona giuridica («società organicamente collegata», in prosieguo : la «società collegata»), la quale sia parte integrante di un altro soggetto («società organicamente capogruppo», in prosieguo: la «società capogruppo») per effetto di rapporti finanziari, economici ed organizzativi, non svolge la propria attività economica in modo indipendente. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG, e sulla base dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388, le operazioni effettuate tra la società collegata e la società capogruppo si considerano effettuate nell'ambito di un unico soggetto passivo (articolo 2, paragrafo 2, punto 2, terza frase, dell'UStG). Le cosiddette operazioni interne restano escluse dall'imposta. Nel caso in esame, i servizi di pulizia effettuati da U-GmbH a favore della ricorrente costituiscono operazioni interne di tal genere. **L'articolo 73, prima frase, dell'AO** prevede, a fronte dello status di soggetto passivo della società capogruppo e al suo conseguente debito d'imposta, la responsabilità della società collegata .

##### *Dubbi da chiarire in merito all'interpretazione del diritto dell'Unione*

- 6 Questo Collegio è dell'avviso che, in linea di principio, la soluzione della prima questione pregiudiziale debba essere quella indicata nell'ipotesi sub a). Tuttavia, sussistono dubbi sulla corretta interpretazione del diritto dell'Unione già per la necessità di chiarire - in particolare alla luce della sentenza della Corte del 17 settembre 2014, *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, punto 28), concernente un «gruppo IVA» - se le disposizioni della direttiva consentano ad uno Stato membro di determinare quale soggetto

passivo un membro del gruppo IVA (la società capogruppo) invece del gruppo stesso (il gruppo di società organicamente collegate). Questo Collegio ha già sottoposto alla Corte una questione pregiudiziale a tal riguardo (causa C-141/20).

*Tenore e ratio dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388*

- 7 Lo status di unico soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388, viene realizzato per effetto del raggruppamento in una delle persone fra loro strettamente collegate. Ciò risulta parimenti avvalorato dall'obiettivo di semplificazione amministrativa perseguito da detta disposizione, come si evince dalla giurisprudenza della Corte (sentenza del 25 aprile 2013, Commissione/Svezia, C-480/10, EU:C:2013:263, punto 37). L'ordinamento nazionale semplifica l'applicazione della normativa in materia di IVA disponendo all'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, terza frase, dell'UStG la riunione di più persone in un unico soggetto passivo e concentrando in tal modo l'imposizione a carico di una delle persone medesime, che costituisce comunque un soggetto passivo.

*Risposta alla prima questione pregiudiziale nel senso indicato sub b)*

- 8 Laddove la prima questione pregiudiziale debba essere risolta nel senso indicato sub b), non sussiste alcuna **rapporto organico di gruppo** tra la ricorrente, quale società capogruppo, e la U-GmbH, quale società collegata, restando a priori esclusa nella specie l'applicabilità dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388. In assenza di un rapporto organico di gruppo, la U-GmbH dovrebbe essere considerata quale soggetto passivo indipendente autore, a favore della ricorrente, di prestazioni di servizi quindi ricomprese nell'ambito di applicazione dell'imposta e con riguardo alle quali la U-GmbH costituirebbe il soggetto passivo. Per l'anno di riferimento, la legge nazionale non prevedeva la costituzione di un **gruppo IVA**, né, del resto, l'ha finora prevista. Un gruppo IVA di tal genere, caratterizzato dalla responsabilità delle persone strettamente collegate in qualità di debitori solidali, non può essere configurato nell'ordinamento nazionale, neanche per mezzo dell'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG.
- 9 La risposta alla prima questione è, al di là del caso controverso, di grande rilevanza per il gettito fiscale in Germania, in quanto tutte le società capogruppo ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG versano imposte nella misura del 10% dell'intero gettito fiscale derivante dall'imposta tedesca sulla cifra d'affari.
- 10 Qualora la prima questione pregiudiziale debba essere invece risolta nel senso indicato sub b), ciò presenta conseguentemente notevoli implicazioni fiscali, in quanto, in tal caso, non sussisterebbe **né un debito d'imposta della società capogruppo** - che potrebbe invocare, avverso il debito d'imposta impostole dall'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG, l'illegittimità di detta disposizione ai sensi del diritto dell'Unione e quindi non dovrebbe versare quantomeno

l'imposta relativa alle operazioni della società collegata - **né un debito d'imposta di un gruppo IVA o di membri del gruppo** – non avendo il legislatore nazionale emanato alcuna norma in materia e non risultando possibile l'applicazione diretta del diritto dell'Unione a carico di un'entità «fittizia» e dunque per di più inesistente in assenza di una disposizione di legge - **né un debito d'imposta della società collegata** – che, a prescindere dall'articolo 73, prima frase, dell'AO (ove è prevista soltanto la responsabilità quale «società organicamente collegata»), può invocare l'applicazione dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG.

- 11 La conseguente perdita di gettito fiscale si verificherebbe anche in applicazione della direttiva 2006/112, dato che il suo articolo 11 corrisponde, in sostanza, all'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388.

### *Sulla seconda questione pregiudiziale*

#### *Definizione di soggetto passivo*

- 12 L'attività del soggetto passivo, inteso nella sua qualità di soggetto passivo, coincide con l'attività economica contemplata dall'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 77/388. Tale attività è caratterizzata dal fatto che il soggetto passivo effettua o intende effettuare cessioni di beni e prestazioni di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della direttiva citata (sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punto 21).

#### *Persona giuridica quale soggetto passivo*

- 13 Una persona giuridica – al pari di una persona fisica - può svolgere attività diverse da quelle economiche. La Corte designa tali attività come «attività non economiche» (sentenza del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 [in prosieguo: la «sentenza VNLTO»], punti 35 e segg.). Anche una persona giuridica di diritto pubblico - quale la ricorrente - può essere soggetto passivo in un determinato settore, pur esercitando anche (senza rilievo ai fini della concorrenza) attività in quanto pubbliche autorità (esercizio di potestà pubbliche), cosicché, sotto tale profilo, non sussiste alcuna attività economica.

#### *Sull'articolo 6, paragrafo 2, della direttiva 77/388 e sulla sentenza VNLTO*

- 14 L'articolo 6, paragrafo 2, della direttiva 77/388 contempla due fattispecie, segnatamente, alla lettera a), l'uso di un bene destinato all'impresa e, alla lettera b), la prestazione di servizi a titolo gratuito. Tuttavia, soltanto la lettera a) introduce, legittimando la detrazione dell'imposta a monte, una condizione aggiuntiva al requisito che l'uso del bene ovvero del servizio debba essere finalizzato a scopi determinati.

- 15 Qualora una persona giuridica effettui un acquisto promiscuo di un bene sia ai fini della propria attività economica quale soggetto passivo sia con riguardo alla propria «attività non economica» e, ad esempio, senza scopi di lucro, la Corte di Giustizia non le riconosce il diritto alla detrazione integrale dell'imposta a monte, diversamente da un imprenditore individuale (v. sentenza VNLTO, punti da 37 a 39). Al riguardo, la Corte esclude la sussistenza della fattispecie di cui all'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 77/388, in quanto l'uso inerente ad «attività non economiche» non costituisce un uso a fini estranei all'impresa ai sensi di tale disposizione. Nella sentenza VNLTO, la Corte ha dichiarato che l'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), e l'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva 77/388 non sono applicabili all'uso di beni e servizi destinati all'impresa ai fini di operazioni diverse dalle operazioni imponibili del soggetto passivo, atteso che l'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'acquisto di tali beni e servizi relativi a dette operazioni non è detraibile.
- 16 Nella specie, sorge dunque la questione se tale giurisprudenza della Corte riguardi solo la portata della detrazione dell'imposta a monte ovvero se essa sia valida anche nel caso di applicazione autonoma dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388, a prescindere dal riferimento alla detrazione dell'imposta a monte. Tale ultima ipotesi comporterebbe che, ai fini della disposizione menzionata, un'«attività non economica» non dovrebbe essere considerata «estranea all'impresa» e che tale disposizione non troverebbe applicazione ad una prestazione di servizi a titolo gratuito destinata ad un'attività senza scopo di lucro ovvero implicante l'esercizio di potestà pubbliche.

*Necessità di un'imposizione fiscale logicamente coerente*

- 17 Ove il soggetto passivo utilizzi, ad esempio, il personale adibito alla propria attività economica ai fini della prestazione di servizi per scopi diversi, si pone la questione se possano sorgere effetti fiscali differenti a seconda che il soggetto passivo sia una persona fisica ovvero una persona giuridica.
- 18 Qualora il soggetto passivo sia una persona fisica, la quale gestisca, ad esempio, un'impresa di pulizie impiegando il personale dell'impresa stessa ai fini della prestazione di servizi di pulizia nella propria abitazione privata per scopi legati alla vita personale, questo Collegio ritiene che tale fattispecie consista in una prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privati ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388.
- 19 Qualora il soggetto passivo sia una persona giuridica, la quale gestisca, del pari, un'impresa di pulizie impiegando il personale della propria impresa ai fini della pulizia di locali adibiti a scopi connessi all'esercizio di potestà pubbliche, come nel caso controverso, non è chiaro se ciò comporti ugualmente l'applicazione dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388 - come nel caso dell'uso a scopi privati da parte dell'imprenditore individuale -, potendosi configurare una prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per fini estranei all'impresa.

- 20 Sotto il profilo logico-sistematico fiscale, potrebbe trovare applicazione in entrambi i casi l'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388. L'uso attinente ad un'«attività non economica», come nel caso dell'uso relativo all'esercizio di potestà pubbliche da parte di una persona giuridica di diritto pubblico, sarebbe dunque considerata come uso per fini estranei all'impresa ai sensi della menzionata disposizione. Tale considerazione potrebbe tuttavia sembrare in contrasto con la sentenza VNLTO, la quale, come esposto *supra*, è stata pronunciata in merito alla detrazione dell'imposta a monte ed è quindi dubbio se essa possa essere invocata anche nell'ambito di un'applicazione autonoma della disposizione medesima a prescindere dal riferimento alla detrazione dell'imposta a monte.