

**Causa C-141/20****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

23 marzo 2020

**Giudice del rinvio:**

Bundesfinanzhof (Germania)

**Data della decisione di rinvio:**

11 dicembre 2019

**Resistente in primo grado e ricorrente in cassazione:**

Finanzamt Kiel

**Ricorrente in primo grado e resistente in cassazione:**

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

**Oggetto del procedimento principale**

Imposta sulla cifra di affari - Direttiva 77/388 - Facoltà di uno Stato membro di derogare alle conseguenze giuridiche previste dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388 - Possibilità per un singolo di invocare l'incompatibilità delle conseguenze giuridiche nazionali con il diritto dell'Unione - Criterio da applicare per l'esame della necessità di una deroga nazionale - Facoltà degli Stati membri di fondare detta deroga sull'articolo 4, paragrafo 1, o paragrafo 4, primo comma, della direttiva 77/388

**Oggetto e fondamento giuridico del rinvio**

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

**Questioni pregiudiziali**

- 1) Se l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, in combinato disposto con l'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, della sesta direttiva

- 77/388CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari (direttiva 77/338/CEE) debbano essere interpretati nel senso che consentano a uno Stato membro di stabilire che il soggetto passivo sia, in luogo del gruppo IVA (il gruppo societario), un membro dello stesso (la società madre).
- 2) In caso di risposta negativa alla prima questione: se l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, in combinato disposto con l'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 3, della sesta direttiva 77/388CEE possano essere invocati in tal senso.
  - 3) Se, per l'esame da eseguirsi ai sensi del punto 46 della sentenza della Corte del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva [C-108/14 e C-109/14 (EU:C:2015:496, punti 44 e segg.)] – vale a dire se il requisito di cui all'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, prima frase, dell'Umsatzsteuergesetz (legge in materia di imposte sulla cifra di affari), sull'integrazione finanziaria, costituisca una misura legittima, necessaria e adeguata al conseguimento degli obiettivi volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscali - si debba applicare un criterio restrittivo o un criterio ampio.
  - 4) Se l'articolo 4, paragrafi 1 e 4, primo comma, della direttiva 77/388/CEE debbano essere interpretati nel senso che consentano a uno Stato membro, mediante tipizzazione, di considerare una persona come non indipendente ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della medesima direttiva, nel caso in cui essa sia integrata dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo nella struttura di un'altra impresa (la casa madre) di modo che la casa madre possa imporre le proprie direttive a tale soggetto impedendo che questi agisca diversamente.

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

Seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare allegato A, punto 2

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 articoli 4 e 21

**Disposizioni nazionali richiamate**

Umsatzsteuergesetz (legge sulle imposte sulla cifra di affari; in prosieguo: l'«UStG»), in particolare articolo 2

**Breve esposizione dei fatti e del procedimento**

- 1 È controverso tra le parti se nel 2006 (l'anno controverso) sussistesse un'unità fiscale ai fini delle imposte sulla cifra d'affari [secondo il regime tedesco dell'«Organschaft»] tra A, quale casa madre, e la ricorrente, quale società affiliata.
- 2 La ricorrente è una società a responsabilità limitata. I suoi soci sono A (al 51%) e la C. e. V. (al 49%). A è un organismo collettivo di diritto pubblico. La C. e. V. è un'associazione registrata. L'amministratore unico della ricorrente nell'anno in questione era E, che rivestiva al contempo la carica di amministratore unico di A e di direttore generale della C. e. V.
- 3 Nel corso di un controllo presso la ricorrente, la resistente perveniva alla conclusione che, nell'anno controverso, in assenza di un'integrazione finanziaria della ricorrente nell'impresa di A, non sussistesse tra i due soggetti un'unità fiscale. Se è vero che A deteneva una partecipazione di maggioranza nel capitale sociale della ricorrente, tuttavia essa non disponeva, sulla base delle disposizioni dell'atto costitutivo, della maggioranza dei diritti di voto, e pertanto non sarebbe stata in grado di imporre decisioni alla ricorrente.
- 4 Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania) accoglieva il ricorso presentato avverso tale decisione. Il resistente Finanzamt ha impugnato la suddetta sentenza dinanzi al giudice del rinvio.

**Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale*****Valutazione in base al diritto nazionale***

- 5 Ai sensi del diritto nazionale, il ricorso per cassazione sarebbe fondato in quanto non è presente, tra l'altro, l'integrazione finanziaria sotto forma di maggioranza dei diritti di voto, necessaria ai fini di un'unità fiscale ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, prima frase, dell'UStG.

***Sulle questioni pregiudiziali***

*Questioni pregiudiziali sull'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388*

- 6 Nella sentenza Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), al punto 2 del dispositivo, la Corte ha stabilito, tra l'altro, che l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della

sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso osta a che una normativa nazionale riservi la possibilità di costituire un gruppo IVA, quale prevista da tale disposizione, unicamente agli enti legati alla società madre del gruppo in questione da un rapporto di subordinazione, a meno che tale requisito costituisca una misura necessaria e adeguata al conseguimento degli obiettivi volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscale, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

- 7 Secondo il giudice del rinvio sorge il dubbio se - e, in caso affermativo, a quali condizioni - uno Stato membro possa derogare alle conseguenze giuridiche imposte dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388. Tale è l'oggetto della **prima questione pregiudiziale**.
- 8 Sulla base delle affermazioni della Corte ai punti 41 e 42 della sentenza *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496), nell'anno in discussione poteva risultare ammissibile, al fine di prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscale, una designazione diversa di un soggetto passivo non coincidente con il gruppo IVA, in deroga all'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388.
- 9 Potrebbero deporre in senso contrario la sentenza del 17 settembre 2014, *Skandia America (USA)*, C-7/13 (EU:C:2014:2225), secondo cui l'imposta è dovuta dal gruppo IVA, se ne esiste uno, nonché il punto 20 della sentenza del 22 maggio 2008, *Ampliscientifica e Amplifin*, C-162/07 (EU:C:2008:301), ai sensi del quale l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388 presuppone necessariamente che, per effetto della normativa nazionale di trasposizione, il soggetto passivo sia unico.
- 10 Inoltre, l'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 77/288 potrebbe ostare a una facoltà degli Stati membri di designare come debitore dell'imposta un soggetto passivo diverso da quello previsto dalla normativa dell'Unione. Da detta disposizione non emerge tale facoltà. L'articolo 21, paragrafo 3, della direttiva 77/388 consente solo di stabilire che ulteriori persone siano debentrici in solido.
- 11 Non è evidente neppure fino a che punto potrebbe essere utile, ai fini di prevenire prassi o condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscale, considerare come debitore dell'imposta, anziché il gruppo IVA, un membro del gruppo. Pertanto è dubbio se, in ogni caso, tale motivo di giustificazione ammetta una deroga.
- 12 Qualora la Corte rispondesse alla prima questione nel senso che, sotto il profilo del diritto dell'Unione, non è consentito a uno Stato membro stabilire che il debitore dell'imposta sia, anziché il gruppo IVA, un membro del gruppo, il giudice del rinvio si chiede anche se un singolo possa invocare la non conformità con il diritto dell'Unione delle conseguenze giuridiche a livello nazionale. Da qui sorge la **seconda questione pregiudiziale**.

- 13 Sembra avvalorare la tesi secondo cui tale diritto non sussisterebbe il fatto che la Corte, al punto 3 del dispositivo della sentenza *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) dichiara che l'articolo 4, paragrafo 4, della direttiva 77/388 non può essere considerato come avente un effetto diretto che consenta ai soggetti passivi di farne valere il beneficio nei confronti del loro Stato membro nel caso in cui la normativa di quest'ultimo non sia compatibile con tale disposizione e non possa essere interpretata in modo conforme a quest'ultima.
- 14 Si potrebbe tuttavia trarre una conclusione diversa dal punto 20 della sentenza *Ampliscientifica e Amplifin* (EU:C:2008:301) (v. supra, punto 9).
- 15 Inoltre, il singolo potrebbe eventualmente invocare l'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 77/388, in quanto dalla designazione di un diverso soggetto passivo deriva la designazione di un diverso debitore dell'imposta.
- 16 Infine, nell'ambito dell'esame se il requisito nazionale dell'integrazione finanziaria sia necessario ai sensi degli articoli 45 e seg. della sentenza *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496), occorre interrogarsi, alla luce del diritto dell'Unione, sul grado di severità del criterio da adottare nell'esame della necessità della deroga nazionale. La **terza questione pregiudiziale** verte su questo aspetto.
- 17 Ai sensi del diritto nazionale, la casa madre può infatti affermare i suoi diritti in relazione all'obbligo di pagamento delle imposte per la società affiliata con un'azione da esperirsi nei confronti di tale società. Perciò, secondo un approccio rigoroso, la normativa nazionale potrebbe non essere necessaria.
- 18 Il giudice del rinvio non disconosce che, al punto 46 della sentenza *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496), la Corte ha imposto ai giudici nazionali la necessaria verifica. Tuttavia, il giudice del rinvio può procedere all'esame richiestogli solo quando sia chiaro quale criterio applicare per la verifica della necessità.
- 19 Nella sentenza del 25 aprile 2013, *Commissione/Svezia*, C-480/10 (EU:C:2013:263), la Corte ha dichiarato che la Commissione non ha dimostrato in termini convincenti che, con riguardo alla lotta contro la frode e l'evasione fiscali, la misura adottata dal Regno di Svezia non sia fondata. Ciò potrebbe deporre a favore di una generosa interpretazione della facoltà di deroga degli Stati membri.
- 20 Per il resto, con riferimento al principio di proporzionalità, in una costante giurisprudenza la Corte esamina, in sede di controllo delle azioni dell'Unione o degli Stati membri, se una normativa ecceda quanto è strettamente necessario ai fini della realizzazione dell'obiettivo perseguito (v. per es. le sentenze del 23 novembre 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punto 25; del 14 dicembre 2017, *Avon Cosmetics*, C-305/16, EU:C:2017:970, punto 44; del 20 marzo 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, punti 46 e segg., 52; dell'8 maggio 2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, punto 33; dell'8 maggio 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, punti 26 e 27). Tale argomento potrebbe far ritenere che si debbano porre requisiti in materia di necessità che siano di un livello da abbastanza rigoroso a molto rigoroso.

- 21 Tuttavia si dovrebbe eventualmente tener conto del fatto che l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388 rappresenta una deroga al principio di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 77/388. Le controeccezioni, che ripristinano la regola generale scostandosi dalla norma derogatoria, devono essere interpretate, anche per quanto riguarda l'articolo 4 della direttiva 77/388, in maniera non restrittiva, bensì estesa (v. sentenze del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punto 60; del 04 giugno 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2008:345, punti 67 e seg.), il che a sua volta depone per un esame sulla necessità basato su criteri abbastanza ampi.
- 22 Occorre altresì chiarire fino a che punto nell'esame si possa tener conto del principio della certezza del diritto o del fine della semplificazione amministrativa. La Corte non li menziona al punto 46 della sentenza *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496); si aggiunga che, ai sensi del diritto nazionale, l'unità fiscale non serve alla semplificazione amministrativa, ma ad evitare lavoro amministrativo superfluo a livello di economia.
- 23 Inoltre, il giudice del rinvio tende a ritenere che il principio della certezza del diritto nonché il fine dell'unità fiscale non possano in linea di principio giustificare requisiti di contenuto inerenti all'integrazione. Infatti, se, per es., per un'integrazione finanziaria non si richiedesse più la maggioranza dei diritti di voto, ritenendo sufficiente una quota maggioritaria, tale caratteristica sarebbe accertabile perlomeno con la stessa certezza del diritto di una maggioranza dei diritti di voto. Si otterrebbe allo stesso modo una semplificazione amministrativa, ovvero l'eliminazione di inutile lavoro amministrativo.

*Questioni pregiudiziali sull'articolo 4, paragrafi 1 e 4, primo comma, della direttiva 77/388*

- 24 Il giudice del rinvio ritiene necessario sottoporre un'ulteriore questione sull'articolo 4, paragrafi 1 e 4, primo comma, della direttiva 77/388, poiché l'approccio nazionale sul fondamento dell'unità fiscale si basa concettualmente, sistematicamente e storicamente sulla caratteristica dell'indipendenza e, pertanto, potrebbe anche essere giustificato dall'articolo 4, paragrafo 1, o paragrafo 4, primo comma, della direttiva 77/388, come interpretazione ammissibile ovvero come tipizzazione. Da qui sorge la **quarta questione pregiudiziale**, formulata in modo del tutto indipendente dalla prima, seconda e terza questione.
- 25 L'unità fiscale tedesca si fondava originariamente sulla presunzione che la società affiliata fosse «priva di volontà propria». La motivazione originaria con la mancanza di indipendenza nel caso di assenza di volontà propria presenta, a parere del giudice del rinvio, evidenti paralleli alle considerazioni svolte dalla Corte nelle sentenze del 29 settembre 2015, *Gmina Wrocław*, C-276/14 (EU:C:2015:635, punti 30 e segg.), e del 29 ottobre 2015, *Saudacor*, C-174/14 (EU:C:2015:733, punti 60, 63 e 67) nell'esame dell'indipendenza. In tali sentenze la Corte si è basata sull'esistenza di un vincolo di subordinazione (v. la sentenza

Gmina Wrocław, EU:C:2015:635, punti 33, 34 e 36) e su un nesso organico (sentenza Saudacor, EU:C:2015:733, punto 67).

- 26 Anche l'esame dell'indipendenza di una persona fisica ai sensi dell'articolo 4, paragrafi 1 e 4, primo comma, della direttiva 77/388 riguarda un vincolo di subordinazione (v. le sentenze del 27 gennaio 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punto 18; del 18 ottobre 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, punti 18 e segg., e del 13 giugno 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, punti 32, 38 e seg.).
- 27 Alla luce della sentenza Gmina Wrocław (EU:C:2015:635, punto 35), non è escluso, a parere del giudice del rinvio, che la giustificazione ai sensi del diritto dell'Unione dei criteri (molto rigorosi) posti dalla Germania per quanto riguarda i vincoli di subordinazione per la sussistenza di un'unità fiscale non vadano cercati nell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388, ma nell'articolo 4, paragrafi 1 e 4, primo comma, della medesima direttiva. L'articolo 4, paragrafo 1, o l'articolo 4, paragrafo 4, primo comma, di tale direttiva potrebbero eventualmente consentire che, sulla base del vincolo di subordinazione alla casa madre, la Germania consideri la società affiliata - come nell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG - come non indipendente ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva.
- 28 In tale contesto appare dubbio se gli Stati membri possano stabilire in quali casi si deve tipicamente considerare che una persona sia «priva di volontà propria», e quindi non sia indipendente ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 77/388. È questo il caso dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, prima frase, dell'attuale UStG tedesco.
- 29 La Corte ha riconosciuto la legittimità dell'obiettivo consistente, per un legislatore, nello stabilire norme generali che possano essere facilmente applicate da parte degli operatori economici e agevolmente controllate dalle autorità nazionali competenti, anche quando tali norme comportino un certo grado di incertezza (v., in tal senso, sentenze del 24 febbraio 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punti 35 e 36, e del 7 marzo 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punti 57 e seg., 60). Poiché la normativa applicabile al fine di stabilire chi sia il soggetto passivo risulta idonea a comportare oneri finanziari, gli interessati devono poter conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro prima di concludere un'operazione (v. le sentenze del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, EU:C:2006:121, punto 72, e del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, EU:C:2007:548, punto 48).
- 30 Pertanto la tipizzazione operata dalla Germania con riferimento alla mancanza di indipendenza potrebbe risultare ammissibile sotto il profilo del diritto dell'Unione. Infatti, se i giudici tedeschi esaminassero - in conformità dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 77/388 - se una persona giuridica sia priva di volontà propria e pertanto, sulla base del quadro complessivo dei vincoli in essere, non indipendente, senza fare riferimento a condizioni fissate per legge, potrebbe

crearsi una situazione idonea a generare per le persone interessate incertezze sui loro obblighi fiscali.

- 31 Il giudice del rinvio non disconosce che la caratteristica dell'indipendenza di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 77/388 costituisca una nozione di diritto dell'Unione, il che solleva l'interrogativo se anche al legislatore nazionale spetti un'eventuale facoltà di tipizzazione.
- 32 Potrebbe incidere in senso favorevole a tale tesi un'interpretazione sistematica, poiché l'articolo 4, paragrafo 4, primo comma, della direttiva 77/388 si basa parimenti su un «vincolo di subordinazione», dove la subordinazione è un indice della mancanza di indipendenza. Ciò potrebbe essere espressione di un orientamento giuridico generale.
- 33 Anche l'interpretazione storica potrebbe avvalorare tale posizione. Si potrebbe dedurre dall'allegato A, punto 2, della direttiva 67/228 che l'unità fiscale rappresentava un caso di mancanza di indipendenza. L'allegato A della direttiva 67/228 sembra essere servito a legittimare sotto il profilo del diritto dell'Unione la normativa tedesca in materia di unità fiscale. Ciò potrebbe avere ancora oggi rilevanza.
- 34 Infine, l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva 77/388 non osta a tale interpretazione. In particolare, la disposizione non viene privata del suo scopo. Tra la tassazione comune ivi prevista per i membri di un gruppo IVA e l'unità fiscale tedesca vengono infatti mantenute differenze che incidono sia per quanto riguarda la fattispecie sia le conseguenze giuridiche.