

Causa C-796/23**Domanda di pronuncia pregiudiziale****Data di deposito:**

21 dicembre 2023

Giudice del rinvio:

Nejvyšší správní soud (Repubblica Ceca)

Data della decisione di rinvio:

29 novembre 2023

Ricorrente:

Česká síť s.r.o.

Convenuto:

Odvolací finanční ředitelství

ORDINANZA

Il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), [OMISSIS] nella causa promossa dalla ricorrente: **Česká síť** s.r.o., [OMISSIS] Domažlice, [OMISSIS] nei confronti del convenuto: **Odvolací finanční ředitelství** (Direzione delle finanze competente in materia di ricorsi, Repubblica ceca) [OMISSIS] Brno, avverso la decisione del convenuto del 14 dicembre 2021, n. 47225/21/5300-21441-712772, nel procedimento per cassazione proposto dalla ricorrente contro la sentenza del Krajský soud v Plzni (Corte regionale di Plzeň, Repubblica ceca) del 31 gennaio 2023, n. 57 Af 4/2022-62,

così provvede:

I. Si **sottopone** alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale:

Se sia conforme alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare all'articolo 9, paragrafo 1, e all'articolo 193 della medesima direttiva, la situazione in cui, in forza di una normativa nazionale speciale in materia di imposte sul valore aggiunto riguardante

le cosiddette «società» (associazioni di persone prive di personalità giuridica) è responsabile per il pagamento dell'IVA per l'intera «società» il cosiddetto «socio designato», sebbene un altro socio abbia trattato con il cliente finale per la fornitura di prestazioni di servizi;

Se la conformità di tale situazione con la direttiva 2006/112/CE dipenda da se tale altro socio si sia discostato dalle regole di gestione degli affari societari e abbia agito in nome proprio con il cliente finale.

II. [OMISSIS] [procedimento nazionale]

Motivazione

I. Oggetto del procedimento

[1] La ricorrente (nel procedimento dinanzi al Nejvyšší správní soud *ricorrente per cassazione [in prosieguo: la «ricorrente»]*) è una società a responsabilità limitata con sede nella Repubblica ceca. Nel novembre 2020, il Finanční úřad pro Plzeňský kraj (Ufficio delle imposte della regione di Plzeň, Repubblica ceca) (amministrazione tributaria) ha emesso dodici avvisi di accertamento integrativi con i quali ha accertato l'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta dalla ricorrente per i periodi d'imposta da gennaio a dicembre 2017. Per ciascun periodo d'imposta (ogni mese del 2017) l'amministrazione tributaria ha accertato un'imposta dovuta di CZK 30 713 (per un totale di CZK 368 556) e le ha ingiunto il pagamento di una sanzione pecuniaria (per un totale di CZK 73 704). La ricorrente proponeva un ricorso amministrativo, rimasto infruttuoso, dinanzi all'Odvolací finanční ředitelství (il convenuto), e in seguito un ricorso giurisdizionale dinanzi al Krajský soud (Corte regionale), restando soccombente. Attualmente la ricorrente difende le proprie ragioni nell'ambito del giudizio da lei introdotto con ricorso per cassazione dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa).

[2] Le decisioni delle autorità tributarie e quelle della Corte regionale si basano sulle seguenti circostanze. Nel 2017, la ricorrente ha collaborato con diverse imprese con sede negli Stati Uniti che operavano nella Repubblica Ceca attraverso succursali (si trattava delle persone giuridiche CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC e CESKA SIT LLC). Tutte le persone giuridiche (la ricorrente e le tre imprese statunitensi, ossia le loro succursali operanti in Repubblica ceca) fornivano ai clienti finali servizi (principalmente di connessione a internet). Ciascuna delle persone giuridiche agiva in nome proprio con un diverso gruppo di clienti. Pertanto, ciascuna delle persone giuridiche ha realizzato nel 2017 entrate per la fornitura di servizi (ad esempio, nel caso delle succursali di imprese statunitensi le entrate annuali variavano da 645 000 a 748 000 CZK).

[3] Tuttavia, tra la ricorrente e le imprese statunitensi esistevano vincoli sulla base dei quali le autorità tributarie e la Corte regionale hanno concluso che sussistesse di fatto una cosiddetta «società» (ossia un'associazione di persone priva di personalità giuridica) ai sensi dell'articolo 2716 dello zákon č. 89/2012

Sb., občanského zákoníku (legge n. 89/2012, recante il codice civile). L'amministratore e socio unico della ricorrente dirigeva al contempo le succursali delle tre persone giuridiche statunitensi (firmava anche la documentazione contrattuale in nome delle succursali, tra l'altro fornendo alcuni dati di contatto della ricorrente, come il sito web o l'indirizzo e-mail). Pertanto, era l'unico che amministrava di fatto sia la ricorrente sia le succursali delle tre società menzionate. Inoltre, la ricorrente aveva trasferito a titolo gratuito, già nel 2009 e nel 2010, alle succursali delle imprese statunitensi oltre 170 dei suoi clienti esistenti. La ricorrente forniva l'infrastruttura necessaria alle succursali ed acquistava essa stessa la connettività (ad esempio, tutti i clienti erano collegati a Internet attraverso lo stesso punto di accesso). Per contro, le succursali delle imprese statunitensi non disponevano né di beni materiali né di beni immateriali e non avevano costi salariali.

[4] Le autorità tributarie hanno ritenuto che, in applicazione delle norme speciali della legge ceca sull'IVA riguardanti la «società» di cui all'articolo 2716 del codice civile, la ricorrente, in quanto «socio designato», fosse responsabile del pagamento dell'IVA per l'intera «società». Di conseguenza, l'amministrazione tributaria ha calcolato l'IVA dovuta dalla ricorrente includendo, nella base imponibile, sia le operazioni imponibili effettuate dalla ricorrente nel corso del 2017, sia i proventi delle succursali delle imprese statunitensi – socie della «società».

[5] Nel suo ricorso la ricorrente ora contesta una serie di conclusioni parziali che hanno portato all'accertamento dell'IVA. Essa ha fatto valere, tra l'altro, che le norme speciali sull'IVA per la «società» o per i suoi soci, previste dalla legge ceca, erano in contrasto con la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1). Infatti, le norme ceche hanno indotto l'amministrazione tributaria ad un accertamento fiscale nei confronti della ricorrente in relazione all'imposta sulle vendite non solo per le vendite realizzate dalla ricorrente stessa, ma anche per le vendite dell'intera «società» identificata dalle autorità tributarie. La ricorrente si è opposta proprio all'accertamento dell'imposta sulle vendite realizzate dalle succursali delle imprese statunitensi che, secondo le autorità tributarie, rientrerebbero nell'ambito della «società».

[6] Il convenuto, invece, non condivide questa tesi. A suo avviso, le norme speciali relative alla «società» non sarebbero in contrasto con il diritto dell'Unione. Il legislatore ha abolito la normativa precedente non perché fosse in contrasto con il diritto dell'Unione, bensì per problemi connessi alla sua applicazione.

II. Diritto dell'UE e diritto nazionale applicabili

Diritto dell'Unione

[7] Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, si considera soggetto passivo *chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Ai sensi di questa stessa disposizione della direttiva, si considera attività economica ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.*

[8] Ai sensi dell'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE, previa consultazione del 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.*

[9] Ai sensi dell'articolo 28 della direttiva 2006/112/CE, *qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale.*

[10] Ai sensi dell'articolo 193 della direttiva 2006/112/ES, *l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202. La direttiva 2006/112/CE prevede poi, agli articoli da 282 a 292, le possibilità di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto. Ai sensi dell'articolo 287 della direttiva 2006/112/CE, gli Stati membri che hanno aderito dopo il 1° gennaio 1978 possono applicare una franchigia d'imposta ai soggetti passivi il cui volume d'affari annuo è al massimo uguale al controvalore in moneta nazionale degli importi seguenti al tasso del giorno della loro adesione. Ai sensi dell'articolo 287, punto 7, della direttiva, il limite applicabile alla Repubblica ceca è di EUR 35 000.*

Diritto nazionale — Definizione della cosiddetta «società»

[11] Lo Zákonn č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (legge n. 89/2012, recante il codice civile), disciplina, agli articoli 2716 e seguenti, la cosiddetta «società», ossia l'associazione di persone priva di personalità giuridica (si tratta dell'istituto tradizionale del diritto romano, in latino *societas*). Ai sensi dell'articolo 2716, paragrafo 1, del codice civile, *è costituita una «società» quando più persone si impegnano contrattualmente ad associarsi come soci per lo svolgimento in comune di attività e operazioni. Per costituire una «società» non è necessario che il contratto abbia forma scritta.*

[12] Ai sensi dell'articolo 2719, paragrafo 1, del codice civile, nella «società» i fondi, i beni fungibili e i beni individuati secondo la categoria cui appartengono, conferiti in «società», diventano proprietà dei soci conferenti; altri beni diventano proprietà dei soci solo se sono stati valutati in termini monetari. Le quote di proprietà dei soci sono determinate in proporzione al valore dei beni conferiti da ciascun socio nella «società».

[13] Per quanto riguarda le decisioni relative agli affari di una «società», ai sensi dell'articolo 2729, paragrafo 1, del codice civile, le decisioni sugli affari societari sono adottate a maggioranza dei voti; ciascun socio dispone di un voto. Per quanto riguarda l'amministrazione della «società», il codice civile prevede all'articolo 2730, tra l'altro, che i soci possono ripartire i compiti di gestione degli affari sociali nel modo che ritengono opportuno. Qualora non vi provvedano, ciascun socio è considerato mandatario di altri soci per quanto riguarda tali affari. Ai sensi dell'articolo 2731, paragrafo 1, del codice civile, la gestione di affari comuni può essere affidata dai soci ad uno di loro o a un terzo.

[14] Per quanto riguarda i diritti dei soci della «società» nei rapporti reciproci, l'articolo 2727, paragrafo 1, del codice civile, tra l'altro, prevede che un socio non può senza il consenso degli altri soci, svolgere per conto proprio o altrui alcuna operazione che abbia natura concorrenziale rispetto allo scopo comune. Qualora ciò avvenga, gli altri soci possono chiedere che egli si astenga da un siffatto comportamento. Ai sensi dell'articolo 2727, paragrafo 2, se un socio ha agito per proprio conto, gli altri soci possono chiedere che l'operazione del socio venga dichiarata svolta per conto di tutti. Se un socio ha agito per conto altrui, gli altri soci possono chiedere la cessione del diritto al compenso per conto collettivo o il trasferimento del compenso già corrisposto. Tali diritti si estinguono se non sono stati esercitati entro un termine di tre mesi a decorrere dalla data in cui l'imprenditore ha preso conoscenza di tale comportamento e al più tardi dopo un anno a decorrere dal giorno in cui il comportamento si è verificato.

[15] Le disposizioni più importanti per il caso in esame sono quelle relative ai diritti e agli obblighi dei soci nei confronti dei terzi. L'articolo 2736 del codice civile prevede, tra l'altro, che i soci sono responsabili in solido nei confronti dei terzi per i debiti derivanti dall'attività comune. Ai sensi dell'articolo 2737, se un socio agisce con un terzo per un affare comune è considerato mandatario di tutti i soci. Se i soci si accordano diversamente, il diverso accordo non può essere opposto a un terzo in buona fede. Se un socio ha agito, nell'ambito di un affare comune, in nome proprio con un terzo, gli altri soci possono far valere i diritti che ne derivano, ma il terzo è obbligato solo nei confronti di colui che ha giuridicamente agito con lui. Tale disposizione non si applica qualora il terzo sia a conoscenza del fatto che il socio ha agito per conto della «società».

Diritto nazionale — Normativa tributaria

[16] La normativa di diritto privato relativa alla «società» è integrata dalla normativa tributaria. Lo zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (legge n.

235/2004 sull'imposta sul valore aggiunto, in prosieguo: la «legge sull'IVA») conteneva fino al 30 giugno 2017 norme speciali sull'IVA per i soggetti passivi che erano soci della «società» di cui all'articolo 2716 del codice civile. Fino al 30 giugno 2017 esisteva un unico regime dell'IVA possibile per tali «società». A partire dal 1° luglio 2017, la novella n. 170/2017 ha modificato la legge sull'IVA e ha abolito il regime speciale per tali «società». A seguito di tale modifica, per quanto riguarda le questioni in materia di IVA, ciascun socio della «società» procede individualmente, in conformità alle disposizioni generali della legge sull'IVA. Tuttavia, in virtù della disposizione transitoria contenuta nella novella, è stato possibile applicare l'originario regime speciale dell'IVA per le «società» fino alla fine del 2018. Dalla relazione esplicativa alla legge di modifica n. 170/2017 emerge un'eventuale non conformità della normativa fino ad allora vigente con la direttiva 2006/112/CE. Infatti, secondo la relazione esplicativa, mediante la modifica la legge sull'IVA «sarà allineata alla direttiva IVA e ai principi generali dell'imposta sul valore aggiunto». Tuttavia, la relazione esplicativa non chiariva in modo più dettagliato tale (asserita) non conformità della legge relativa all'IVA con la direttiva.

[17] Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, della legge sull'IVA, per soggetto passivo si intende *una persona o un gruppo di persone che svolge attività economiche in modo indipendente. È soggetto passivo anche la persona giuridica che non è fondata o istituita a fini commerciali, qualora svolga un'attività economica.* Il soggetto passivo diviene quindi di norma debitore dell'IVA se, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della legge sull'IVA, il fatturato da lui realizzato nel periodo massimo degli ultimi dodici mesi civili consecutivi supera la soglia determinata (al momento della decisione del convenuto, di 1 milione di CZK). Tuttavia, le norme speciali, di seguito esaminate, relative alle «società» prevedevano altre «vie» per ottenere lo status di debitore dell'IVA o obblighi diversi da quelli dei debitori ordinari dell'IVA.

[18] Le norme speciali applicabili alle «società» differivano anche dalle norme in materia di IVA per il cosiddetto gruppo di persone vincolate tra loro dal capitale o da altri rapporti (istituto previsto all'articolo 5a e seguenti della legge sull'IVA, in attuazione dell'articolo 11 della direttiva 2006/112/UE). La legge sull'IVA prevedeva espressamente, all'articolo 5a, paragrafo 1, che «*il membro di un gruppo non può essere contemporaneamente socio della "società"*» — non era quindi possibile essere al contempo socio di una «società» e far parte di un gruppo. Va sottolineato che **le autorità tributarie non sostengono che la ricorrente facesse parte di un gruppo.**

[19] Per quanto riguarda la normativa speciale in materia di IVA per le «società», la legge sull'IVA, nella versione applicabile alla causa in esame, prevedeva quanto segue (di seguito sono riportate solo le disposizioni più importanti).

[20] Per il calcolo del fatturato ai fini dell'IVA, ai sensi dell'articolo 4a, paragrafo 3, della legge sull'IVA, *il fatturato di un soggetto passivo, socio di una «società» nell'ambito della quale sono effettuate operazioni che danno diritto a*

detrazione dell'IVA, comprende il fatturato realizzato a) da quest'ultimo in modo indipendente al di fuori della «società» e b) dall'intera «società».

[21] Esisteva una norma speciale anche per identificare il debitore dell'IVA. In forza dell'articolo 6a della legge relativa all'IVA, *il soggetto passivo che a) è socio di una «società» nell'ambito della quale sono realizzate operazioni che danno diritto a detrazione, diviene debitore dell'IVA a decorrere dalla data in cui uno qualsiasi degli altri soci sia diventato debitore dell'IVA, a meno che esso non diventi soggetto passivo prima ai sensi della presente legge, b) diventa socio di una «società» nell'ambito della quale svolge operazioni che danno diritto a detrazione dell'IVA congiuntamente con un debitore, diviene debitore dell'IVA a decorrere dal giorno in cui è diventato socio.* Il debitore dell'IVA doveva poi, in forza dell'articolo 94, paragrafo 2, della legge sull'IVA, *presentare un modulo per la registrazione, entro un termine di 15 giorni a decorrere dalla data in cui era diventato debitore dell'IVA.* Ai sensi dell'articolo 95 della medesima legge, *se un soggetto passivo, socio di una «società», diventa debitore dell'IVA, egli è tenuto ad informarne gli altri soci entro 15 giorni dalla data in cui diventa debitore dell'IVA.*

[22] Ai sensi dell'articolo 100, paragrafo 4, della legge sull'IVA, *i debitori dell'IVA soci della medesima «società» sono obbligati a tenere un registro separato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per l'attività per la quale si sono associati. Tale registro è tenuto per la «società» dal «socio designato», che in nome della «società» adempie tutti gli obblighi ed esercita i diritti derivanti dalla presente legge per gli altri soci.* Inoltre, la legge sull'IVA prevedeva, all'articolo 101b, paragrafo 2, *che il debitore dell'IVA che, in quanto «socio designato», tiene il registro ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in nome della «società», è obbligato a indicare nella propria dichiarazione dei redditi sia le operazioni che danno diritto a detrazione e l'imposta sulle proprie attività, sia le operazioni che danno diritto a detrazione e l'imposta sull'attività dell'intera «società». Gli altri soci indicano nella loro dichiarazione dei redditi unicamente le operazioni che danno diritto a detrazione e le imposte sulle proprie attività.*

[23] Per completezza, si può aggiungere che il ruolo del «socio designato» veniva in rilievo anche in relazione all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA. Secondo la regola di base, di cui all'articolo 74, paragrafo 7, della legge sull'IVA, tale diritto, per le operazioni imponibili realizzate per l'attività della «società», era esercitato proprio dal «socio designato».

III. Analisi della questione pregiudiziale

[24] Prima di analizzare più da vicino le questioni pregiudiziali stesse, il giudice del rinvio ritiene utile formulare due osservazioni.

[25] In primo luogo, la questione che si pone logicamente è se la situazione della ricorrente possa senz'altro rientrare nell'istituto della «società» di cui all'articolo 2716 del codice civile. Nel suo ricorso, la ricorrente contestava che la

sua cooperazione con imprese statunitensi rispondesse alle caratteristiche della «società». Tuttavia, il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) è giunto alla conclusione preliminare che dal punto di vista sostanziale, si trattava di una «società» ai sensi dell'articolo 2716 del Codice civile. L'attività di cooperazione della ricorrente è stata peraltro già esaminata dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) che ha sempre concluso che la struttura dell'attività rispondeva alle caratteristiche della «società» ai sensi dell'articolo 2716 del codice civile (si trattava o di obblighi fiscali della ricorrente relativi ad altri periodi d'imposta o di obblighi di altri soci; v., ad esempio, sentenze del 10 maggio 2022, n. 10 Afs 137/2020 - 69, punto 16 e seguenti, e del 15 febbraio 2023, n. 6 Afs 331/2021-61, punti 18- 19).

[26] In secondo luogo, prima della proposizione della domanda di pronuncia pregiudiziale, il convenuto ha espresso il dubbio se il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) potesse tenere conto dell'obiezione sollevata dalla ricorrente in merito al contrasto tra il diritto ceco e il diritto dell'Unione. Secondo il convenuto, tale obiezione è stata, infatti, sollevata dalla ricorrente per la prima volta solo nel ricorso ed è irricevibile. Il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) ha tuttavia concluso di poter esaminare tale questione. Poiché il Krajský soud (Corte regionale) ha applicato le disposizioni controverse del diritto nazionale all'argomentazione del convenuto, si tratta, in sostanza, della questione se la Corte regionale abbia applicato la normativa corretta. Una questione simile deve essere sempre esaminata dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) nell'ambito di un ricorso per cassazione, anche d'ufficio.

[27] Per quanto riguarda l'analisi propriamente riferita alla questione sollevata, il giudice del rinvio indica quanto segue.

[28] La normativa controversa della legge sull'IVA si distingueva per diversi aspetti. In primo luogo, lo status di debitore dell'IVA del socio di una «società» di cui all'articolo 2716 del codice civile non dipendeva soltanto dalla sua attività economica individuale o dal suo fatturato. Esso dipendeva altresì dal fatturato dell'intera «società» (articolo 4a, paragrafo 3, della legge sull'IVA) o, eventualmente, dallo status di debitore dell'IVA di un altro socio. In secondo luogo, nella «società» aveva un ruolo fondamentale il cosiddetto «socio designato». Quest'ultimo doveva adempiere, per conto della «società», a tutti gli obblighi, compreso il pagamento dell'IVA per l'intera società.

[29] Nel caso in esame, le autorità tributarie hanno concluso che esistesse una «società» (poiché per l'esistenza della «società» non è necessario un contratto scritto, le autorità tributarie potevano concludere in tal senso). Al contrario, la ricorrente ha sempre negato l'esistenza della «società». Pertanto, sono state le autorità tributarie ad identificare il cosiddetto «socio designato» - nel caso di specie la ricorrente. A tal fine esse si sono basate sul suo ruolo nella «società» (v. punto 3 supra), e pertanto hanno applicato l'IVA per l'intera «società» proprio alla ricorrente.

[30] La ricorrente ravvisa una contraddizione tra le norme speciali contenute nella legge ceca sull'IVA e la direttiva 2006/112/CE nel fatto che, in quanto persona individuata dalle autorità tributarie («socio designato»), essa deve corrispondere l'IVA non solo sulle proprie operazioni, ma anche sulle operazioni di altre persone identificate dalle autorità tributarie come soci della «società» (sono proprio queste le operazioni controverse nel caso in esame). La ricorrente sostiene essenzialmente che per quanto riguarda le operazioni di altre persone devono essere soggetti passivi proprio tali persone. E proprio queste persone devono pagare l'IVA ai sensi dell'articolo 193 della direttiva. La ricorrente sostiene che essa va considerata soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva solo in relazione alla propria attività e che deve rispondere del pagamento dell'IVA solo per le operazioni da essa stessa effettuate.

[31] Il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) condivide le obiezioni della ricorrente. Secondo il giudice del rinvio, la ricorrente non avrebbe dovuto rispondere per il pagamento dell'IVA sulle operazioni effettuate tra altre persone e i clienti finali, anche se la ricorrente e le altre persone avessero costituito una «società» ai sensi dell'articolo 2716 del codice civile. Il giudice del rinvio ritiene tuttavia necessario confermare tale parere.

[32] Di norma, il soggetto passivo di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE è responsabile per il pagamento dell'IVA sulle sue attività economiche ai sensi dell'articolo 193 della direttiva. Tuttavia, la legge sull'IVA ha trasferito, senza eccezioni, la responsabilità del pagamento dell'IVA per l'intera «società» al «socio designato» - nella fattispecie, la ricorrente. Secondo il giudice del rinvio, tuttavia, se il «socio designato» non è al contempo il soggetto passivo di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le operazioni per le quali è tenuto a versare l'IVA, la sua responsabilità per il pagamento dell'IVA su tali operazioni sarebbe in contrasto con l'articolo 193 della direttiva.

[33] Nel caso di specie, è quindi essenziale verificare chi sia il soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE per le operazioni controverse tra gli altri soci della «società» e i clienti finali (vale a dire le operazioni sulle quali la ricorrente non intende versare l'IVA). In subordine, occorre altresì esaminare se non trovi applicazione l'articolo 28 della direttiva, dato che il caso in questione riguarda una prestazione di servizi.

[34] La direttiva 2006/112/CE mira ad istituire un sistema comune dell'IVA. Di conseguenza, la direttiva attribuisce a tale imposta una sfera di applicazione molto ampia. Ai fini di un'applicazione uniforme della direttiva, è necessario che le nozioni che definiscono tale sfera di applicazione, quali quelle di *operazioni imponibili, soggetti passivi e attività economiche*, siano interpretate in modo autonomo e uniforme (sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, Grande Sezione, del 29 settembre 2015, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, punto 26).

[35] Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, è soggetto passivo chiunque soddisfi le altre condizioni ivi previste. L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva definisce quindi la nozione di *soggetto passivo* in modo ampio. Possono essere soggetti passivi tutte le persone fisiche e giuridiche, sia pubbliche che private, nonché gli enti privi di personalità giuridica. Ciò che rileva è che tali persone o enti *esercitino un'attività economica in modo indipendente* (sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 16 settembre 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, punti 39- 40).

[36] Un'attività economica è esercitata in modo indipendente quando la persona interessata la svolge in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità. È inoltre importante accertare se tale persona si assuma il rischio economico connesso all'esercizio di tali attività (cfr. sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, punto 41, citata, e del 12 ottobre 2016, *Nigl*, C-340/15, EU:C:2016:764, punto 28).

[37] Tali criteri garantiscono che l'acquirente possa esercitare con certezza giuridica il diritto a detrazione. All'acquirente, infatti, ai sensi dell'articolo 226, paragrafo 5, della direttiva IVA, occorre a tal fine una fattura recante il nome ed il recapito completo del soggetto passivo. Tuttavia, egli può verificare tali dati nella fattura solo nel caso in cui sappia chi ha agito nei suoi confronti, ossia nei rapporti esterni (v. conclusioni dell'avvocato generale Kokott del 23. aprile 2020, nella causa *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:310, punto 4[6]).

[38] Il fatto che tra i soggetti che possono essere considerati soggetti passivi ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE esiste una certa cooperazione non contrasta con la constatazione dell'indipendenza o dell'esercizio di un'attività economica in modo autonomo (v. sentenza citata *Nigl*, C-340/15, punto 31, cfr. anche le conclusioni dell'avvocato generale Szpunar del 30 giugno 2016 nella stessa causa, EU:C:2016:505, punto 21, in cui l'avvocato generale rileva che neppure una *stretta* cooperazione dimostra necessariamente la subordinazione ad un altro soggetto).

[39] Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea emerge inoltre che, nei casi in cui un associato agisce in nome proprio nei rapporti con il cliente (conclude contratti) senza fare riferimento all'associazione o agli altri suoi membri, il contenuto del contratto di associazione passa in secondo piano (l'associazione è l'equivalente della «società» di cui all'articolo 2716 del Codice civile ceco, entrambe traggono origine dalla *societas* di diritto romano). La Corte di giustizia ha, ad esempio, individuato come soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva, il partner commerciale che aveva concluso contratti di vendita di beni immobili in nome proprio e che, nei rapporti con i terzi, agiva senza menzionare il partenariato o l'identità dell'altro partner. Il fatto che l'altro partner abbia sostanzialmente finanziato l'acquisto di un bene immobile o che importanti decisioni economiche siano state prese congiuntamente da entrambi i partner non ha avuto alcun ruolo in questo caso (cfr. *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, punti 43-48). La Corte di giustizia ha altresì

considerato soggetto passivo l'associato indicato nel contratto di vendita, indipendentemente dal fatto che nel caso in questione la vendita dei beni immobili facesse parte degli obblighi comuni degli associati (v. sentenza del 13 febbraio 2023, DGRFP *Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, punti da 74 a 77).

[40] Nel caso di fornitura di prestazioni di servizi, il soggetto passivo può essere determinato anche a norma dell'articolo 28 della direttiva 2006/112/UE. L'articolo 28 crea la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente. Si ritiene che l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioè il commissionario, abbia, in un primo tempo, ricevuto i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioè il committente, prima di fornire, in un secondo tempo, personalmente tali servizi al cliente (sentenza del 4 maggio 2017, *Commissione/Lussemburgo*, C-274/15, EU:C:2017:333, punto 86). Ai fini dell'applicazione dell'articolo 28, deve sussistere, da un lato, un mandato in esecuzione del quale il commissionario intervenga per conto del committente nella prestazione di servizi, dall'altro, un'identità tra le prestazioni di servizi ricevuti e forniti (sentenza del 12 novembre 2020, *ITH, Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 51).

[41] Tuttavia, secondo il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa), nel caso di specie non può essere dedotta la sussistenza di alcun mandato ai sensi dell'articolo 28 della direttiva 2006/112/CE. Né la stessa «società» di cui all'articolo 2716 del codice civile, può essere semplicemente paragonata al rapporto tra un commissionario e un committente.

[42] Nel caso delle operazioni controverse, con i clienti finali non ha agito direttamente la ricorrente, ma hanno agito gli altri soci. Il diritto ceco non prevede che il soggetto passivo possa essere direttamente la «società» di cui all'articolo 2716 del codice civile. Alla luce della conclusione sull'esistenza della «società», neppure le disposizioni relative al gruppo fiscale *potevano* essere applicate, né le autorità tributarie sostengono che avrebbero dovuto esserlo (cfr. punto [18] sopra).

[43] Secondo il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa), pertanto devono essere identificati come soggetti passivi in tali operazioni gli altri soci che hanno agito con i clienti e non la ricorrente. Tuttavia, il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) si domanda se si possa trarre tale conclusione meramente individuando chi fra i soci ha agito nell'operazione con i clienti o se sia necessario esaminare ulteriormente le circostanze in cui l'operazione si è svolta (in particolare il fatto che gli altri soci agivano, in sostanza, in nome proprio).

[44] Come indicato sopra dal giudice del rinvio, la presente causa si caratterizza per il fatto che l'esistenza della «società» è stata accertata solo a posteriori dalle autorità tributarie. Ciò significa anche che, nella presente causa, non esiste un atto costitutivo di «società» in forma scritta da cui si possa evincere come i soci abbiano regolato i loro diritti e obblighi all'interno della «società». Il giudice del

rinvio deve pertanto presupporre che la «società» fosse destinata a operare proprio nel modo previsto dalle citate disposizioni degli articoli 2716 e seguenti del codice civile.

[45] Nel caso delle operazioni controverse, ha sempre agito con il cliente finale uno dei soci, e non la ricorrente stessa. Per tali situazioni in cui, per un affare comune agisce all'esterno *uno* dei soci, il modo di agire è quello standard descritto all'articolo 2737, paragrafo 1, del codice civile (cui è possibile entro certi limiti derogare con atto societario, che però nel caso in esame di fatto manca). Se il socio si conforma a tale standard, egli agisce per un affare comune come mandatario di tutti i soci con delega di pieni poteri (che i soci devono conferirgli; dato che lo stesso istituto del mandato non comprende la rappresentanza). Di conseguenza, tale socio agisce *in nome e per conto di tutti i soci* e dal suo operato sorge un'obbligazione solidale di tutti i soci ai sensi dell'articolo 2736 del codice civile.

[46] La procedura prevista dall'articolo 2737, paragrafo 1, del codice civile non è l'unico modo in cui i soci possono agire negli affari della «società». Ad esempio, quando *tutti* i soci agiscono congiuntamente, il loro operato porta allo stesso risultato — l'esistenza di un'obbligazione solidale di tutti i soci. Tuttavia, vi sono diversi casi in cui l'operato di *uno* dei soci può, *in definitiva*, vincolare tutti i soci. Oltre alla condotta standard ai sensi dell'articolo 2737, paragrafo 1, uno dei soci può anche agire in un primo momento in nome e per conto proprio (cioè indipendentemente dalla «società»). Gli altri soci possono poi approvare a posteriori il suo operato, o subentrare nell'operazione. La differenza tra il modo di agire di cui all'articolo 2737, paragrafo 1, e il modo appena descritto consiste nel *grado di indipendenza* con cui il socio agisce. Nel primo caso il socio è in certo modo collegato agli altri soci, mentre nel secondo caso il socio agisce in un primo tempo in modo sostanzialmente indipendente. Ciò può essere rilevante anche ai fini dell'identificazione del soggetto passivo sulla base del criterio di *indipendenza* di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva. Il modo di agire di cui all'articolo 2737, paragrafo 1, del codice civile è infatti il *modo meno indipendente* in cui uno dei soci può agire in un affare comune.

[47] Il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) dubita che si possa prendere in considerazione meramente il fatto che uno dei soci abbia sempre agito nelle operazioni controverse con i clienti finali. Pertanto, secondo il giudice del rinvio, è opportuno valutare **il modo in cui le persone giuridiche associate in una «società» hanno agito con i clienti finali**. Dal fascicolo amministrativo risulta che gli altri soci (tramite le loro succursali) hanno agito con i clienti finali in nome proprio. I contratti di fornitura di prestazioni di servizi non sono stati conclusi dalla ricorrente. Secondo il giudice del rinvio nemmeno il fatto che, nella documentazione contrattuale, sono stati indicati alcuni dati di contatto della ricorrente (v. punto [3] supra), fosse ininfluenza. Dal fascicolo amministrativo non risulta inoltre che, gli altri soci nei contratti con i clienti o comunque nei loro rapporti con essi, abbiano fatto riferimento alla ricorrente in modo paragonabile ad una sua identificazione come socio.

[48] Risulta inoltre dalle circostanze del caso in esame che è stata la ricorrente, e non gli altri soci, a svolgere un ruolo cruciale nella fornitura dell'infrastruttura e della capacità di connessione necessarie. A causa degli intrecci personali, l'attività dei soci è stata molto probabilmente coordinata. Tuttavia, secondo il giudice del rinvio si tratta, in sostanza, di questioni «interne» nell'ambito della «società» che, dato che i soci agivano in nome proprio, devono passare in secondo piano nel caso di specie (v., a tal riguardo, la giurisprudenza citata al precedente punto 38).

[49] Il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) ritiene quindi che, nelle operazioni controverse in cui gli altri soci agivano con i clienti, la ricorrente non potrebbe essere un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE. Orbene, in un caso del genere, l'applicazione delle norme speciali contenute nella legge ceca con la conseguenza che la ricorrente è responsabile per il pagamento dell'IVA su tutte le operazioni controverse, è contraria all'articolo 193 di tale direttiva.

IV. Conclusioni

[50] Il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale:

Se sia conforme alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare all'articolo 9, paragrafo 1, e all'articolo 193 della medesima direttiva, la situazione del caso in esame, in cui, in forza di una normativa nazionale speciale in materia di imposta sul valore aggiunto riguardante le «società» (associazioni di persone prive di personalità giuridica) è responsabile per il pagamento dell'IVA per l'intera «società» il cosiddetto «socio designato», sebbene un altro socio abbia trattato con il cliente finale per la fornitura di prestazioni di servizi;

Se la conformità di tale situazione con la direttiva 2006/112/CE dipenda da se tale altro socio si sia discostato dalle regole di gestione degli affari societari e abbia agito in nome proprio con il cliente finale.

[51] [OMISSIS] [procedimento nazionale]

[OMISSIS]

[indicazione, data, firma]