

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

1° dicembre 2022 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 4, paragrafo 4, secondo comma – Soggetti passivi – Facoltà per gli Stati membri di considerare come unico soggetto passivo persone giuridicamente indipendenti ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi (“gruppo IVA”) – Normativa nazionale che designa la società madre del gruppo IVA come unico soggetto passivo – Prestazioni interne al gruppo IVA – Articolo 6, paragrafo 2, lettera b) – Prestazioni di servizi fornite a titolo gratuito – Nozione di “fini estranei all’impresa”»

Nella causa C-269/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 7 maggio 2020, pervenuta in cancelleria il 18 giugno 2020, nel procedimento

Finanzamt T

contro

S,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, P.G. Xuereb (relatore), T. von Danwitz, A. Kumin e I. Ziemele, giudici,

avvocato generale: L. Medina

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, da J. Möller e S. Heimerl, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e R. Pethke, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 27 gennaio 2022,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione dell’articolo 4, paragrafo 4 e 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 – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt T (amministrazione tributaria T, Germania) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») e S, una fondazione tedesca di diritto pubblico, in merito all'assoggettamento di tale fondazione all'imposta sul valore aggiunto (IVA), per l'esercizio fiscale 2005.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita, a decorrere dal 1° gennaio 2007, dalla 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). Tuttavia, tenuto conto della data dei fatti in esame nel procedimento principale, quest'ultimo rimane disciplinato dalla sesta direttiva.

4 L'articolo 2 della sesta direttiva così disponeva:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

5 L'articolo 4 di tale direttiva prevedeva quanto segue:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

(...)

4. L'espressione in modo "indipendente", di cui al paragrafo 1, esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se essi sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro.

Con riserva della consultazione di cui all'articolo 29, ogni Stato membro ha la facoltà di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

5. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D quando esse non sono trascurabili.

Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma degli articoli 13 o 28».

6 A termini dell'articolo 6, paragrafo 2, della direttiva in parola:

«Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

a) l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una [detrazione] totale o parziale dell'[IVA];

b) le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

Gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni del presente paragrafo a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni di concorrenza».

7 L'articolo 17, paragrafo 2, della medesima direttiva così recitava:

«Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo.

(...)».

Diritto tedesco

8 L'articolo 2, paragrafo 2, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), nella versione applicabile alla controversia nel procedimento principale (in prosieguo: l'«UStG»), è così formulato:

«L'attività industriale, commerciale, artigianale o professionale non è esercitata a titolo indipendente:

(...)

2. qualora l'architettura globale dei vincoli effettivi dimostri che una persona giuridica è integrata nell'impresa della società madre (unità fiscale) sul piano finanziario, economico e organizzativo. Gli effetti dell'affiliazione si limitano alle prestazioni interne tra i rami dell'impresa aventi sede nel paese. Siffatti rami devono essere trattati come un'unica impresa. (...)

(...)».

9 L'articolo 3, paragrafo 9a, dell'UStG così dispone:

«Sono assimilati ad un'altra prestazione a titolo oneroso:

1. l'uso da parte di un imprenditore di un bene destinato all'impresa, che abbia consentito una detrazione totale o parziale dell'imposta assolta a monte, per fini estranei all'impresa o per l'uso privato del suo personale, purché non si tratti di piccoli omaggi [nei confronti di quest'ultimo]; ciò

non è applicabile qualora la detrazione dell'imposta assolta a monte sia esclusa ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1b, o quando debba essere effettuata una rettifica della detrazione dell'imposta assolta a monte ai sensi dell'articolo 15a, paragrafo 6a;

2. la fornitura a titolo gratuito, da parte dell'imprenditore, di un'altra prestazione per fini estranei all'impresa o per l'uso privato del suo personale, purché non si tratti di piccoli omaggi [nei confronti di quest'ultimo]».

10 L'articolo 73 dell'Abgabenordnung (codice tributario), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: l'«AO»), prevede quanto segue:

«Una società affiliata è debitrice delle imposte della società madre per le quali l'unità fiscale che esse compongono è rilevante sotto il profilo fiscale. (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 S, una fondazione tedesca di diritto pubblico, è la società madre sia di un dipartimento di medicina universitaria, sia della U-GmbH. Essa è soggetta all'IVA per i servizi che fornisce a titolo oneroso, pur non essendo considerata soggetto passivo per le attività da essa svolte nell'esercizio di potestà pubbliche.

12 Per l'esercizio fiscale di cui trattasi nel procedimento principale, la U-GmbH ha fornito a S servizi di pulizia, igiene e lavanderia, nonché di trasporto di pazienti. Per quanto riguarda, in particolare, i servizi di pulizia, essi sarebbero stati forniti per tutto il complesso edilizio costituito dal dipartimento di medicina universitaria, di cui farebbero parte le camere di degenza, i corridoi, le sale operatorie, le aule e i laboratori.

13 Risulta dalle spiegazioni fornite dal giudice del rinvio che, da un lato, lo spazio ospedaliero, in quanto tale, purché sia dedicato alle cure dispensate ai pazienti, rientrerebbe nell'esercizio delle attività economiche svolte da S, per le quali quest'ultima sarebbe soggetta all'IVA. Dall'altro, le aule, i laboratori e gli altri locali sarebbero utilizzati per la formazione degli studenti, attività che tale fondazione svolgerebbe nell'esercizio di potestà pubbliche e per la quale non sarebbe considerata assoggettata a tale imposta. La proporzione della superficie del complesso edilizio in questione, per la quale erano stati forniti servizi di pulizia a titolo di quest'ultimo tipo di attività, ammonterebbe al 7,6% della superficie totale del suddetto complesso edilizio. Per i suoi servizi, la U-GmbH avrebbe ricevuto da S una retribuzione pari a EUR 76 085,48.

14 A seguito di una verifica, l'amministrazione tributaria ha rettificato l'avviso di accertamento di S per l'esercizio fiscale di cui trattasi, considerando che gli stabilimenti di quest'ultima costituivano un'unica impresa, per la quale doveva essere redatta una sola dichiarazione IVA e, pertanto, doveva essere emesso un solo avviso di accertamento.

15 Secondo l'amministrazione tributaria, i servizi di pulizia di cui S aveva beneficiato per le sue attività rientranti nell'esercizio di potestà pubbliche, le sarebbero stati forniti dalla U-GmbH nell'ambito dell'unità fiscale (*Organschaft*) che tali entità componevano, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG, che mira ad attuare, nel diritto tedesco, la possibilità, prevista all'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, di considerare come costituenti un unico soggetto passivo le persone giuridicamente indipendenti, ma che sono strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

16 Pertanto, tali servizi di pulizia avrebbero così sostenuto un'attività estranea all'impresa e avrebbero generato a favore di S una «prestazione in natura», conformemente all'articolo 3, paragrafo 9a, punto 2, dell'UStG, letto alla luce dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta

direttiva.

17 Alla luce di tali elementi, l'amministrazione tributaria ha ritenuto, tenendo conto della proporzione, pari al 7,6% della superficie del complesso edilizio in questione, attribuita alle attività svolte da S nell'esercizio di potestà pubbliche, che la somma corrispondente alla pulizia di tale proporzione della superficie, da parte della U-GmbH ammontasse a EUR 5 782,50. Previa detrazione di una maggiorazione a titolo di utili, valutata in EUR 525,66, l'amministrazione tributaria ha fissato in EUR 5 257 la base imponibile per la «prestazione in natura» e, pertanto, un onere fiscale maggiorato di EUR 841,12.

18 Il rigetto del reclamo amministrativo proposto da S avverso tale avviso di accertamento in rettifica è stato oggetto di ricorso dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania). Tale giudice ha accolto il ricorso facendo valere, in sostanza, che l'unità fiscale (*Organschaft*), che riunisce, in un'unica impresa, la società madre S e la U-GmbH, in quanto società affiliata, si estendeva anche alle attività svolte da tale società madre nell'esercizio di potestà pubbliche. Peraltro, secondo detto giudice, le condizioni per una «prestazione in natura», in forza dell'articolo 3, paragrafo 9a, punto 2, dell'UStG, non sarebbero soddisfatte.

19 L'amministrazione tributaria ha proposto un ricorso per cassazione (Revision) avverso tale sentenza dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania).

20 Il giudice del rinvio sottolinea anzitutto che, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG, non si considera che una società affiliata ed integrata all'impresa della società madre di un gruppo formato da persone giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate tra loro da rapporti finanziari, economici e organizzativi (in prosieguo: il «gruppo IVA»), svolga la propria attività economica in modo indipendente. Tale società affiliata, che, se fosse presa in considerazione separatamente dovrebbe essere soggetta all'IVA, sarebbe, in realtà, alla luce dei rapporti finanziari, economici ed organizzativi da essa intrattenuti con tale società madre, considerata come una dipendente di quest'ultima. Ciò avrebbe ripercussioni per quanto concerne le operazioni da essa eseguite sia nei confronti dei terzi, sia presso detta società madre.

21 Il giudice del rinvio precisa, da un lato, per quanto riguarda le operazioni che una società affiliata effettua nei confronti di terzi, che il requisito relativo alla necessità di avere un unico soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, sarebbe garantito, quand'anche tale soggetto passivo fosse non la società affiliata, bensì la società madre del gruppo. Quest'ultima sarebbe quindi debitrice dell'IVA non solo per le proprie operazioni, ma anche per quelle realizzate dalla società affiliata nei confronti di terzi. Pertanto, nel caso di specie, S sarebbe debitrice di tale imposta per le operazioni compiute dalla U-GmbH nei confronti di terzi.

22 D'altro lato, per quanto riguarda le operazioni realizzate tra una società affiliata e la società madre di un gruppo IVA, esse sarebbero considerate effettuate all'interno di uno stesso soggetto passivo, cosicché dovrebbero essere considerate non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA. Orbene, nel caso di specie, i servizi di pulizia forniti dalla U-GmbH alla S costituirebbero proprio operazioni interne di tal genere.

23 Tenuto conto degli elementi che precedono, il giudice del rinvio si chiede se la facoltà di cui dispongono gli Stati membri ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, di designare un soggetto passivo unico di un gruppo IVA, debba essere interpretata nel senso che tale soggetto passivo deve essere considerato come un membro di tale gruppo, il quale sarebbe debitore dell'IVA per tutte le operazioni effettuate dagli altri membri di detto gruppo («proposta di risposta A»), o il gruppo IVA stesso, che sarebbe distinto dai suoi membri. In questa seconda configurazione, un siffatto gruppo verrebbe considerato come un organismo fittizio creato

ai soli fini dell'IVA («proposta di risposta B»).

24 Sebbene, secondo il giudice del rinvio, la proposta di risposta A corrispondesse a decenni di giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), sarebbe tuttavia necessario che la Corte fornisca chiarimenti ulteriori alla luce, in particolare, degli insegnamenti risultanti dalla sentenza del 17 settembre 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige (C-77/13, EU:C:2014:2225, punti 28 e 29), per quanto riguarda la questione se l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva possa essere interpretato nel senso che esso autorizza uno Stato membro a designare quale unico soggetto passivo, anziché il gruppo IVA stesso, un membro di tale gruppo, ossia la società madre di quest'ultima.

25 A tal riguardo, il giudice del rinvio ritiene che l'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG, nella parte in cui concentra il pagamento dell'IVA in capo a uno dei membri del gruppo, proceda ad una semplificazione dell'applicazione del diritto dell'IVA, soddisfacendo così l'obiettivo di «semplificazione amministrativa» perseguito dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva.

26 Per contro, secondo tale giudice, dall'approccio secondo cui sarebbe necessario creare un gruppo IVA indipendente, nel senso di un'«entità fittizia», non può risultare alcuna semplificazione amministrativa.

27 Inoltre, le sentenze del 22 maggio 2008, *Ampliscientifica e Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, punto 19), del 9 aprile 2013, *Commissione/Irlanda* (C-85/11, EU:C:2013:217, punti 40 e 48), nonché del 17 settembre 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige (C-77/13, EU:C:2014:2225, punti 28, 29, 35 e 37) non possono essere interpretate nel senso che uno Stato membro non è autorizzato a designare, in quanto soggetto passivo unico di un gruppo IVA, un membro rappresentativo di tale gruppo, ossia la società madre del medesimo.

28 Peraltro, la circostanza che un solo membro del gruppo IVA sia soggetto passivo per l'intero gruppo non osterebbe alla responsabilità solidale degli altri membri del gruppo. A tale titolo, l'articolo 73, primo periodo, dell'AO prevedrebbe, in sostanza, la responsabilità solidale delle società affiliate per quanto riguarda il debito fiscale della società madre di detto gruppo.

29 Secondo il giudice a quo, se il quesito sollevato al punto 23 della presente sentenza dovesse richiamare la proposta di risposta B, rilevata al punto 23, ciò implicherebbe, in sostanza, che, nel caso di specie, non si può ritenere che esista un'unità fiscale tra la società madre S e la società affiliata U-GmbH. Pertanto, l'applicazione dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva sarebbe esclusa, dato che, in mancanza di un'unità fiscale, quest'ultima società dovrebbe essere considerata quale soggetto passivo indipendente che ha fornito servizi a S, per i quali essa sarebbe debitrice dell'IVA, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva.

30 Nell'ipotesi in cui la proposta di risposta A, rilevata al punto 23 della presente sentenza, dovesse tuttavia prevalere, il giudice del rinvio si chiede, inoltre, se la giurisprudenza della Corte relativa all'articolo 6, paragrafo 2, della sesta direttiva e, in particolare, quella derivante dalla sentenza del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), debba essere interpretata nel senso che, in una fattispecie come quella in esame nel procedimento principale – riguardante un'entità, quale S, che, da un lato, svolge attività economiche per le quali è soggetto passivo e, dall'altro, svolge attività nell'esercizio di pubbliche potestà, per le quali non è considerata soggetto passivo ai fini dell'IVA ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5, di tale direttiva - la fornitura a titolo gratuito di una prestazione di servizi rientrante nell'ambito di attività economica dell'entità interessata e destinata al suo ambito di attività di autorità pubblica potrebbe essere tassata ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), di tale direttiva.

31 Esso precisa che, qualora si dovesse rispondere alla prima questione con la proposta di risposta A e che, pertanto, occorresse interpretare l'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG come conforme alla sesta direttiva, ciò avrebbe come conseguenza che, nel caso di specie, la U-GmbH dovrebbe essere considerata, conformemente a tale disposizione di diritto tedesco, come non esercente la propria attività in modo indipendente, cosicché essa costituirebbe un unico soggetto passivo con la società madre S. Pertanto, nessuna prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva sarebbe stata fornita da tale società a S, poiché l'attività di detta società dovrebbe essere considerata come attività propria della suddetta società madre.

32 Occorrerebbe quindi determinare se si debba ritenere che quest'ultimo abbia fornito, mediante risorse della sua impresa – di cui farebbero parte, in forza dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG e dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, anche le risorse della U-GmbH –, prestazioni di pulizia a titolo gratuito, per fini estranei alla sua impresa, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva, in ragione del fatto che tali prestazioni non sono state fornite nell'ambito di attività di autorità pubblica, quale «attività non economica».

33 Ciò premesso, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la facoltà degli Stati membri prevista dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della [sesta direttiva] 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) 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, oppure 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 relativa ai fini estranei all'impresa di cui all'articolo 6, paragrafo 2, della [sesta direttiva] (sentenza 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 il quale

a) 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], 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],

le prestazioni di servizi eseguite nell'ambito della propria attività economica effettuate a titolo gratuito nell'ambito dell'esercizio di potestà pubbliche debbano essere esenti da imposta ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), della [sesta direttiva]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

34 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro designi come unico soggetto passivo dell'IVA non il gruppo IVA stesso, bensì un membro di tale gruppo, ossia la società madre.

35 Va ricordato che, conformemente a una costante giurisprudenza della Corte, ai fini dell'interpretazione di una norma del diritto dell'Unione si deve tener conto non soltanto del tenore letterale della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte [v., in particolare, sentenza del 24 febbraio 2022, Airhelp (Ritardo del volo alternativo), C-451/20, EU:C:2022:123, punto 22 e giurisprudenza ivi citata].

36 Inoltre, dall'imperativo tanto dell'applicazione uniforme del diritto dell'Unione quanto del principio di uguaglianza discende che i termini di una disposizione del diritto dell'Unione, che non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri ai fini della determinazione del suo significato e della sua portata, devono di norma essere oggetto, nell'intera Unione europea, di un'interpretazione autonoma e uniforme (v., in tal senso, sentenza del 25 aprile 2013, Commissione/Svezia, C-480/10, EU:C:2013:263, punti 33 e giurisprudenza ivi citata).

37 Per un'applicazione uniforme della sesta direttiva, è necessario, specificamente, che la nozione di «strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari», ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, di tale direttiva, riceva un'interpretazione autonoma e uniforme. Tale interpretazione è necessaria, nonostante il carattere facoltativo, per gli Stati membri, del regime previsto da tale articolo, al fine di evitare, in sede di attuazione, divergenze nell'applicazione di tale regime da uno Stato membro all'altro (v., in tal senso, per analogia, sentenza del 15 aprile 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, non pubblicata, EU:C:2021:285, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

38 A tal riguardo, dal tenore letterale dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva emerge che quest'ultimo consente ad ogni Stato membro di considerare più entità come un unico soggetto passivo, qualora queste ultime siano stabilite sul territorio dello Stato membro medesimo e, sebbene siano giuridicamente indipendenti, risultino strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi. Tale articolo, stando al suo tenore letterale, non subordina la sua applicazione ad altre condizioni. Esso non prevede neppure la possibilità, per gli Stati membri, di imporre altre condizioni agli operatori economici per poter costituire un gruppo IVA (v., in tal senso, sentenza del 25 aprile 2013, Commissione/Svezia, C-480/10, EU:C:2013:263, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

39 L'attuazione del regime previsto dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva implica che la normativa nazionale adottata sul fondamento di tale disposizione autorizzi

le entità vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi a non essere più considerate quali soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA per essere considerate quale unico soggetto passivo. In tal senso, qualora uno Stato membro applichi tale disposizione, la o le entità subordinate in forza della medesima disposizione non possono essere considerate come soggetti passivi a norma dell'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 22 maggio 2008, Ampliscientifica e Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punto 19, nonché giurisprudenza ivi citata).

40 Ne deriva che l'assimilazione ad un soggetto passivo unico in forza dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, esclude che i membri del gruppo IVA continuino a presentare separatamente dichiarazioni IVA e continuino ad essere individuati, tanto all'interno quanto all'esterno del loro gruppo, quali soggetti passivi, atteso che solamente il soggetto passivo unico è autorizzato a presentare tali dichiarazioni. Detta disposizione presuppone quindi necessariamente, qualora venga applicata da uno Stato membro, che la normativa nazionale di recepimento provveda affinché il soggetto passivo sia unico e che al gruppo sia assegnato un unico numero di partita IVA (sentenza del 22 maggio 2008, Ampliscientifica e Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punti 19 e 20).

41 Ne consegue che, in una situazione di tal genere, le prestazioni di servizi fornite da un terzo a favore di un membro di un gruppo IVA devono essere considerate, ai fini dell'IVA, come fornite a favore non di un membro, bensì dello stesso gruppo IVA cui il medesimo appartiene (v., in tal senso, sentenza del 18 novembre 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

42 Per quanto riguarda il contesto dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, non risulta né da tale disposizione né dal sistema istituito da tale direttiva che essa costituisca una disposizione derogatoria o particolare che debba essere interpretata restrittivamente. Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, la condizione relativa all'esistenza di uno stretto vincolo in forza di rapporti finanziari non può essere interpretata in modo restrittivo (v., per analogia, per quanto riguarda l'articolo 11 della direttiva IVA, sentenze del 25 aprile 2013, Commissione/Svezia, C-480/10, EU:C:2013:263, punto 36, e del 15 aprile 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, non pubblicata, EU:C:2021:285, punto 45).

43 Per quanto riguarda gli obiettivi perseguiti dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, va ricordato anzitutto che dalla motivazione della proposta della Commissione [COM(73) 950 final] che ha condotto all'adozione della sesta direttiva emerge che il legislatore dell'Unione, con l'adozione di tale disposizione, ha inteso consentire agli Stati membri di non collegare sistematicamente lo status di soggetto passivo alla nozione di «indipendenza puramente giuridica», vuoi a fini di semplificazione amministrativa, vuoi al fine di evitare abusi quali il frazionamento di un'impresa tra più soggetti passivi al fine di beneficiare di un particolare regime (v., in tal senso, sentenze del 25 aprile 2013, Commissione/Svezia, C-480/10, EU:C:2013:263, punto 37 nonché giurisprudenza ivi citata, e del 15 aprile 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, non pubblicata, EU:C:2021:285, punto 35 nonché giurisprudenza ivi citata).

44 A tal riguardo, sebbene la sesta direttiva non contenesse, fino all'entrata in vigore del terzo comma del suo articolo 4, paragrafo 4, risultante dalla direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie (GU 2006, L 221, pag. 9), disposizioni esplicite che conferiscono agli Stati membri la facoltà di adottare misure necessarie ai fini della lotta contro la frode o l'evasione fiscali, la suddetta circostanza non ha privato gli Stati membri della facoltà di adottare, prima di tale entrata in vigore, le misure di cui

trattasi, in quanto la lotta contro la frode e l'evasione fiscali da parte degli Stati membri è un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla sesta direttiva, anche in assenza di un'espressa autorizzazione da parte del legislatore dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 16 luglio 2015, *Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt*, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

45 Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, agli Stati membri è consentito, nell'ambito del loro margine di discrezionalità, subordinare l'applicazione del regime del gruppo IVA a talune restrizioni, purché esse rientrino negli obiettivi di tale direttiva volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscali (v. in tal senso, sentenza del 16 luglio 2015, *Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt*, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, punto 41 nonché giurisprudenza ivi citata).

46 Nel caso di specie, dalle spiegazioni fornite dal giudice del rinvio e dal governo tedesco risulta che il legislatore tedesco si è avvalso della facoltà offerta dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, mediante l'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG, che prevede la possibilità di formare «unità fiscali».

47 Dalle medesime spiegazioni risulta altresì che, in forza del diritto tedesco, sebbene la società madre di un gruppo IVA sia considerata come il soggetto passivo unico di tale gruppo, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, l'articolo 73 dell'AO prevede tuttavia che una società affiliata possa, se del caso, essere debitrice delle imposte corrispondenti agli altri membri dell'unità fiscale cui essa appartiene, ivi compresa la società madre di quest'ultima, per i quali l'unità fiscale che esse compongono è pertinente sul piano fiscale.

48 Per quanto riguarda, anzitutto, la questione se l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva osti alla prassi tedesca consistente nella designazione, in quanto soggetto passivo unico, non del gruppo IVA stesso, bensì di un membro di quest'ultimo, ossia della sua società madre, occorre precisare che, sebbene la Corte, in sostanza, abbia dichiarato, nelle sentenze del 22 maggio 2008, *Ampliscientifica e Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, punti 19 e 20) nonché del 17 settembre 2014, *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-77/13, EU:C:2014:2225, punti 34, 35 e 37) che il gruppo IVA è, in quanto soggetto passivo, debitore dell'IVA, rimane nondimeno il fatto che, quando più membri giuridicamente indipendenti di un gruppo IVA costituiscono insieme un unico soggetto passivo, un interlocutore unico deve assumersi gli obblighi di tale gruppo IVA nei confronti delle autorità fiscali. Orbene, l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva non contiene alcuna prescrizione relativa alla designazione dell'entità rappresentativa del gruppo IVA, né sulla forma in cui essa assume gli obblighi di soggetto passivo di un tale gruppo.

49 A tal riguardo e indipendentemente dalla possibilità di prevedere una rappresentanza del gruppo IVA da parte di uno di tali membri, gli obiettivi di cui al punto 43 possono giustificare il fatto che la società madre del gruppo IVA sia designata quale unico soggetto passivo, qualora tale organo sia in grado di imporre la propria volontà alle altre entità appartenenti a tale gruppo, il che consente di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA.

50 Ciò premesso, occorre inoltre che la circostanza che non sia il gruppo IVA stesso, bensì la sua società madre, il rappresentante che svolge il ruolo di soggetto passivo unico, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, non comporti alcun rischio di perdite di gettito fiscale.

51 Orbene, da tali spiegazioni fornite dal giudice del rinvio, quali rilevate al punto 28 della presente sentenza, nonché dal governo tedesco, nelle sue osservazioni scritte, risulta che, nei

limiti in cui l'obbligo di dichiarazione incombente a tale società madre si estende alle prestazioni fornite e ricevute da tutti i membri di tale gruppo e il debito fiscale che ne deriva comprende l'integralità di tali prestazioni, ciò condurrebbe allo stesso risultato che se il gruppo IVA fosse, esso stesso, assoggettato a tale imposta.

52 Dalle spiegazioni suesposte risulta altresì che, quand'anche, in forza del diritto tedesco, tutti gli obblighi in materia di IVA gravassero su detta società madre, nella sua qualità di rappresentante del gruppo IVA presso le amministrazioni tributarie competenti, rimane nondimeno il fatto che tali amministrazioni tributarie possono, se del caso, rivolgersi alle altre entità appartenenti a detto gruppo, basandosi sull'articolo 73 dell'AO.

53 Tenuto conto degli elementi che precedono, occorre ritenere che l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che non osta a che uno Stato membro designi, in quanto soggetto passivo unico dell'IVA, non il gruppo IVA stesso, bensì un membro di tale gruppo, ossia la società madre di quest'ultimo, qualora tale società madre sia in grado di imporre la propria volontà alle altre entità appartenenti a tale gruppo e a condizione che tale designazione non comporti un rischio di perdite di gettito fiscale.

Sulla seconda questione

54 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, nel caso di un'entità che costituisce il soggetto passivo unico di un gruppo IVA e che svolga, da un lato, attività economiche per le quali è soggetto passivo e, dall'altro, attività nell'ambito dell'esercizio di pubbliche potestà, per le quali esso non è considerato soggetto passivo dell'IVA ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, la fornitura, da parte di un'entità appartenente a tale gruppo, di una prestazione di servizi connessa a tale esercizio, debba essere considerata come prestazione di servizi rientrante nell'ambito dell'attività economica del suddetto soggetto passivo unico e destinata al suo ambito di attività di autorità pubblica, tassabile in forza dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), di tale direttiva.

55 Occorre anzitutto ricordare che, conformemente all'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva, sono assimilate a prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso le prestazioni di servizi effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

56 La Corte ha già dichiarato che l'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva osta a che un soggetto passivo o membri del suo personale ottengano in esenzione d'imposta prestazioni di servizi del soggetto passivo per le quali un privato avrebbe dovuto versare l'IVA (sentenza del 20 gennaio 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, punto 23).

57 Per contro, l'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva non è volto a stabilire una regola secondo cui operazioni che esulino dall'ambito di applicazione del regime dell'IVA possono essere considerate svolte per «fini estranei» all'impresa ai sensi di tale disposizione (v., in tal senso, sentenza del 12 febbraio 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88, punto 38).

58 Ne consegue che, qualora un soggetto passivo unico di un gruppo IVA benefici di una prestazione di servizi da parte di un'entità appartenente a tale gruppo destinato al suo ambito di attività di autorità pubblica, ritenere che una siffatta prestazione sia imponibile ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva equivarrebbe a considerare che detta prestazione sia effettuata per fini estranei all'impresa e quindi ad equiparare l'attività di autorità pubblica che si colloca al di fuori dell'ambito di applicazione dell'IVA, conformemente all'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, a una siffatta attività.

59 Un'interpretazione del genere equivarrebbe a svuotare di significato sia l'articolo 2, punto 1, sia l'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva.

60 Inoltre, occorre precisare che, in ogni caso, l'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva si riferisce solo alle operazioni effettuate «a titolo gratuito», che sono equiparate a operazioni effettuate a titolo oneroso, ai fini dell'imposizione dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 20 gennaio 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, punto 24).

61 Orbene, nel caso di specie, come sottolineato ai punti 13 e 17 della presente sentenza e come rilevato anche dall'avvocato generale al paragrafo 50 delle sue conclusioni, dalla decisione di rinvio risulta chiaramente che la società madre S aveva fornito un corrispettivo finanziario per le prestazioni di pulizia realizzate dalla U-GmbH, sia nell'ambito della sua attività economica che in quello della sua attività di autorità pubblica.

62 Pertanto, poiché le prestazioni di cui trattasi sono fornite a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2 della sesta direttiva, l'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), di quest'ultima non è affatto applicabile.

63 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che, nell'ipotesi di un'entità che costituisce il soggetto passivo unico di un gruppo IVA e che effettua, da un lato, attività economiche per le quali è soggetto passivo e, dall'altro, attività nell'ambito dell'esercizio di pubbliche potestà, per le quali non è considerata soggetto passivo dell'IVA in forza dell'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, la fornitura, da parte di un'entità appartenente a detto gruppo, di una prestazione di servizi inerente a tale esercizio, non deve essere tassata in forza dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della direttiva in esame.

Sulle spese

64 Nei confronti delle parti nel procedimento principale, la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

1) L'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 – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme,

deve essere interpretato nel senso che:

non osta a che uno Stato membro designi, in quanto soggetto passivo unico di un gruppo formato da persone giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, la società madre di quest'ultimo, qualora tale società madre sia in grado di imporre la propria volontà alle altre entità appartenenti a

tale gruppo e a condizione che tale designazione non comporti un rischio di perdite di gettito fiscale.

2) Il diritto dell'Unione

deve essere interpretato nel senso che:

nel caso di un'entità che costituisce il soggetto passivo unico di un gruppo formato da persone giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi e che effettua, da un lato, attività economiche per le quali è soggetto passivo e, dall'altro, attività nell'ambito dell'esercizio di pubbliche potestà, per le quali non è considerata soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto in forza dell'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, la fornitura, da parte di un'entità appartenente a detto gruppo, di una prestazione di servizi inerente a tale esercizio, non deve essere tassata in forza dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della direttiva in esame.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.