

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

LAILA MEDINA

presentate il 27 gennaio 2022 (1)

Causa C-269/20

Finanzamt T

contro

S

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)]

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Gruppi IVA – Designazione di un membro di un gruppo IVA come soggetto passivo – Prestazioni interne al gruppo IVA – Prestazioni fornite da un membro di un gruppo IVA che è una fondazione nazionale di diritto pubblico – Prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito – Esercizio di un'attività svolta in veste ufficiale oltre a un'attività economica»

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) verte sull'interpretazione dell'articolo 4, paragrafo 4, e dell'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio (2) ed è sorta nell'ambito di un procedimento tra S, una fondazione nazionale di diritto pubblico, e il Finanzamt T (Ufficio delle imposte, T, Germania; in prosieguo: il «Finanzamt»). La controversia verte, da un lato, sulla designazione di S (in quanto società di controllo), unitamente alla società che fornisce i suoi servizi di pulizia, come un unico soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA); e, dall'altro, sulla questione se una prestazione di servizi fornita a titolo gratuito per uno scopo che rientra nell'ambito dell'attività che S esercita in veste ufficiale (e che le incombe nell'esercizio di pubblici poteri) possa essere assoggettata all'IVA conformemente all'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), di tale direttiva.

2. Le presenti conclusioni dovrebbero essere lette insieme alle mie conclusioni parallele nella causa C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, presentate 13 gennaio 2022, in particolare perché la portata della prima questione sollevata dalla Quinta Sezione del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) nella presente causa corrisponde alla prima questione sollevata dall'Undicesima Sezione di tale corte nella causa C-141/20.

I. Contesto normativo

3. La sesta direttiva è stata sostituita, a partire dal 1o gennaio 2007, dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio (3). La sesta direttiva resta applicabile, *ratione temporis*, al procedimento principale.

4. L'articolo 2 della sesta direttiva prevedeva che «[s]ono soggette all'imposta sul valore aggiunto: 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. Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), della sesta direttiva, sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

«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».

II. Fatti all'origine della controversia nel procedimento principale e questioni pregiudiziali

7. S, ricorrente nel procedimento principale, è una fondazione tedesca di diritto pubblico e la

finanziatrice di un'università, che gestisce tra l'altro una facoltà di medicina. La ricorrente è un soggetto passivo ed effettua prestazioni di servizi a titolo oneroso (assistenza ai pazienti). Allo stesso tempo, in quanto persona giuridica di diritto pubblico, svolge funzioni che implicano l'esercizio di potestà pubbliche (formazione degli studenti) rispetto alle quali essa non è considerata soggetto passivo.

8. S è la capogruppo fiscale (*Organträgerin*), sia di una facoltà di medicina sia della U?GmbH. S è soggetta all'IVA per le attività economiche che svolge a titolo oneroso, mentre è esente dall'IVA per le attività che svolge nell'esercizio dei suoi poteri quale autorità pubblica.

9. Secondo le prove incontestate del Finanzamt T, S è la società controllante della U?GmbH. La U?GmbH forniva a S servizi di pulizia, igiene e lavanderia e servizi di trasporto dei pazienti. I servizi di pulizia della U?GmbH erano prestati nei locali di S, vale a dire in tutto il complesso edilizio occupato dalla facoltà universitaria di medicina, che comprende, oltre alle stanze di degenza, ai corridoi e alle sale operatorie, anche aule e laboratori. Mentre gli spazi ospedalieri sono destinati all'assistenza ai pazienti e rientrano nell'ambito delle attività economiche di S, le aule, i laboratori e così via sono utilizzati per la formazione degli studenti e, di conseguenza, rientrano nell'ambito delle attività svolte da S in quanto autorità pubblica.

10. La percentuale di superficie totale da pulire che era destinata alle attività rientranti nell'esercizio di pubblici poteri era pari al 7,6%. Per tutti i servizi di pulizia forniti a S, la U?GmbH ha ricevuto un compenso totale di EUR 76 085,48 per l'anno in questione (2005). Nelle dichiarazioni IVA relative alle attività mediche dell'università, S ha considerato tutte le prestazioni di servizi fornite dalla U?GmbH come servizi interni non imponibili forniti nell'ambito dell'entità unica a fini fiscali (gruppo IVA).

11. Il Finanzamt T ha ritenuto, in un accertamento fiscale rettificato per il 2005 (a seguito di un audit esterno), che le attività di S costituissero un'unica impresa per la quale doveva essere presentata una dichiarazione IVA comune e, di conseguenza, doveva essere emesso un solo accertamento fiscale. A tal proposito, il Finanzamt T ha ritenuto che i servizi di pulizia forniti a S dalla U?GmbH, relativamente alle sue attività quale autorità pubblica, fossero forniti nell'ambito di un'entità unica a fini fiscali (gruppo IVA). I servizi di pulizia erano a supporto di un'attività «estranea a [quella] della [sua] impresa» e davano quindi luogo, nel caso di S., ad una prestazione in natura ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 9a, punto 2, dell'Umsatzsteuergesetz (legge in materia di imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: l'UStG) (che traspone l'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), della sesta direttiva). Poiché la remunerazione totale per i servizi di pulizia forniti a S dalla U?GmbH ammontava, durante l'anno in questione, a EUR 76 065,48, il Finanzamt T ha ritenuto, considerato che la percentuale della superficie destinata alle attività svolte da S quale autorità pubblica era pari al 7,6% della superficie totale pulita, che EUR 5 782,50 corrispondessero alla pulizia delle superfici destinate alle attività rientranti nell'esercizio di pubblici poteri. Il Finanzamt T, previa deduzione di un margine di profitto, valutato in EUR 525,66, ha fissato la base imponibile della prestazione in natura in EUR 5 257, aumentando così l'imposta sul fatturato di EUR 841,12.

12. L'opposizione di S a tale accertamento è stata respinta dallo stesso Finanzamt. Nel procedimento di primo grado dinanzi al Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario della Bassa Sassonia, Germania) tale giudice ha, tuttavia, accolto il ricorso di S. Secondo tale giudice, era incontestabile il fatto che S quale società controllante e U?GmbH quale società controllata costituissero un'entità unica a fini fiscali (gruppo IVA). Tale gruppo IVA si estendeva anche alle attività di S svolte quale autorità pubblica. Non ricorrevano i presupposti di una prestazione in natura ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 9a, punto 2, dell'UStG.

13. La decisione di rinvio si colloca nell'ambito di un ricorso per cassazione (*Revision*).

proposto dal Finanzamt T nel procedimento principale dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale).

14. Nell'ambito di tale ricorso la Quinta Sezione del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia 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

a) che una di dette persone, la quale sia soggetto passivo con riguardo a tutte le operazioni compiute dalle persone stesse, venga considerata quale unico soggetto passivo, 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]».

III. Analisi

A. Breve sintesi degli argomenti delle parti

1. Sulla prima questione

15. 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 soggetto passivo dell'IVA non il gruppo IVA stesso («*Organkreis*»), ma un membro specifico di tale gruppo, ossia la società controllante («*Organträger*»).

16. Per quanto riguarda la prima questione, il governo tedesco presenta argomenti analoghi a quelli che esso ha dedotto nella causa parallela C-141/20 (4). In sostanza, esso argomenta che la facoltà per gli Stati membri, prevista dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, 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 e organizzativi, può essere esercitata in modo tale che il trattamento come unico

soggetto passivo riguardi (solo) una di tali persone (cioè la società controllante), che è soggetto passivo per tutte le operazioni di tali persone.

17. Nella sua analisi della prima questione pregiudiziale la Commissione deduce gli stessi argomenti che essa ha presentato nella causa parallela C-141/20. In sostanza, essa afferma che l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva osta a disposizioni nazionali in cui si prevede che solo la società controllante del gruppo IVA diventi il soggetto passivo del gruppo ad esclusione degli altri membri.

2. Sulla seconda questione

18. Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, nel caso di un ente che esercita, da un lato, attività economiche per le quali è un soggetto passivo e, dall'altro, attività svolte nell'esercizio di pubblici poteri, per le quali è esente da IVA ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, la prestazione a titolo gratuito di servizi rientranti nella sua sfera di attività economica e destinati al suo settore di attività in quanto pubblica autorità possa essere tassata ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, della sesta direttiva.

19. Il governo tedesco ritiene che a tale questione si debba rispondere in senso affermativo. Tale governo afferma, in sostanza, che, nel caso di un soggetto passivo che, da un lato, eserciti un'attività economica e fornisca quindi una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva e che svolga, al contempo, un'attività in qualità di autorità pubblica, per la quale non è considerato un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5, della stessa direttiva, la prestazione, a titolo gratuito, di un servizio nell'ambito dell'attività economica di tale soggetto passivo può essere assoggettata ad imposta ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), della sesta direttiva.

20. In particolare, il governo tedesco sostiene che, a differenza dell'approccio seguito all'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera a), della sesta direttiva, le necessità «non economiche» dovrebbero essere considerate come rientranti nell'espressione «per fini estranei [all']impresa» ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), della sesta direttiva e devono quindi rientrare nell'ambito di applicazione di tale disposizione.

21. A tal proposito, detto governo sostiene che il suo approccio non è contraddetto dalla giurisprudenza della Corte relativa alla nozione di «fini estranei all'impresa» contenuta nelle sentenze riguardanti l'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera a), letto in combinato disposto con l'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva (5).

22. In subordine, nel caso in cui l'assoggettamento ad imposta della prestazione in natura non fosse consentito ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), della sesta direttiva, il governo tedesco sostiene che tale assoggettamento ad imposta per le prestazioni di servizi fornite nell'ambito di attività che rientrano nella sfera non economica di un ente, quale S, è comunque giustificato ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, seconda frase, di tale direttiva, in base al quale gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni di tale direttiva.

23. Secondo la Commissione, non è necessario rispondere alla seconda questione per fornire una risposta utile al giudice del rinvio ai fini della definizione della controversia nel procedimento principale.

B. Valutazione

24. Due sono i problemi principali che la Corte deve esaminare nel caso di specie: i) la questione di chi debba essere designato come soggetto passivo di un gruppo IVA, ai sensi

dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva (la prima questione pregiudiziale); e ii) di come trattare, ai fini dell'IVA, le prestazioni di una persona giuridica che agisce sia nel settore pubblico che in quello privato, quando tale persona forma un'entità unica a fini fiscali (un gruppo IVA) con un altro soggetto. In particolare, la questione è se i servizi di pulizia forniti da un membro di un gruppo IVA a un ente di diritto pubblico le cui attività non sono soggette a imposta – un ente che, dal canto suo, è membro e società controllante di tale gruppo IVA – costituiscano: a) prestazioni interne non imponibili nell'ambito di tale gruppo IVA; o b) una prestazione effettuata «a titolo gratuito» (una prestazione in natura), per la quale l'IVA era dovuta (la seconda questione pregiudiziale).

1. ***Sul primo problema (la prima questione pregiudiziale)***

25. La prima questione pregiudiziale riguarda la designazione dell'unico soggetto passivo nell'ambito di un gruppo IVA ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva. Tale questione corrisponde, in sostanza, alla prima questione sollevata nella causa parallela C?141/20.

26. Nelle mie conclusioni parallele, presentate in tale causa, ho chiarito, in sostanza, che: i) i membri di un gruppo IVA non perdono il loro status di «soggetto passivo» fino a che essi non cessano di svolgere attività economiche indipendenti; ii) gli Stati membri, allorché esercitano la scelta che lascia loro l'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva e stabiliscono alcune condizioni e modalità per i gruppi IVA, non possono alterare fondamentalmente la natura della nozione di gruppo IVA e la finalità di detta disposizione. Inoltre, nel trasporre tale direttiva e nel definire i meccanismi che conferiscono efficacia ai diritti che i gruppi e i soggetti IVA possono ricavare dall'articolo 4, paragrafo 4, la legislazione degli Stati membri non può avere l'effetto di escludere taluni gruppi e soggetti IVA, che soddisfano altrimenti i relativi requisiti previsti dalla sesta direttiva, dal godimento di tali diritti (cosa che, in effetti, si verifica per i soggetti di cui trattasi nel caso di specie e nella causa C?141/20); iii) gli obiettivi dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, sono di prevenire gli abusi nonché combattere la frode e l'evasione fiscali e di semplificare le operazioni amministrative, esentando dall'IVA le operazioni infragruppo.

27. Di conseguenza, ho concluso in tali conclusioni che detta disposizione della sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che: i) essa *consente* di trattare soggetti strettamente vincolati fra loro, che sono membri di un gruppo IVA, come un unico soggetto passivo ai fini degli obblighi in materia di IVA; ma al tempo stesso ii) *osta* alla normativa di uno Stato membro (come l'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG), che designa unicamente il membro che controlla il gruppo – che detiene la maggioranza dei diritti di voto e detiene una partecipazione maggioritaria nella società controllata nel gruppo di soggetti passivi – quale rappresentante del gruppo IVA e soggetto passivo di tale gruppo, ad esclusione degli altri membri del gruppo.

28. La stessa conclusione è applicabile al caso di specie, in quanto la disposizione pertinente di diritto tedesco in questione è la stessa della causa C?141/20 (cioè l'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG).

29. Come da me chiarito nelle conclusioni parallele, ritengo che la suddetta disposizione dell'UStG, nel prevedere che la società controllante sia il soggetto passivo, vada manifestamente oltre la semplificazione dell'assoggettamento ad imposta di società che sono connesse. Tale formulazione dell'UStG ignora, da un lato, la personalità giuridica indipendente delle società connesse e, dall'altro, le potenziali specificità di queste ultime quali enti pubblici (come la fondazione S nel procedimento principale). Inoltre, la suddetta disposizione dell'UStG limita la libertà del regime di unità fiscale (gruppo IVA) di designare il suo rappresentante.

30. Come sottolineato dalla Commissione, l'obiettivo di semplificazione amministrativa

perseguito dall'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva consiste nel designare, ai fini dei rapporti con l'amministrazione fiscale, il soggetto passivo che deve presentare la dichiarazione dei redditi e versare l'IVA. A tal proposito, il gruppo IVA, ai sensi di tale disposizione, crea un unico soggetto passivo responsabile della presentazione della dichiarazione dei redditi per il gruppo, senza, tuttavia, eliminare la responsabilità fiscale dei membri del gruppo.

31. S, una fondazione tedesca di diritto pubblico, e la società U?GmbH erano connesse tra loro come un'entità unica ai fini fiscali (gruppo IVA).

32. L'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, della UStG prevede che una persona giuridica (la società controllata) che fa parte dell'impresa di un'altra persona (la società controllante) a causa di rapporti finanziari, economici e organizzativi *non esercita la sua attività economica in modo indipendente*. Nel diritto tedesco la società controllata, che, considerata autonomamente, è un soggetto passivo, è ritenuta, in ultima analisi, come parte della società controllante (simile ad una filiale) a causa di tali rapporti.

33. Tale concezione ha ripercussioni sia sulle attività svolte tra la società controllata e la società controllante, sia sulle attività svolte da tali società per i terzi; non è la società controllata, ma la società controllante ad essere considerata dalla legge tedesca il soggetto passivo dell'IVA su tali operazioni.

34. Faccio qui riferimento alle mie conclusioni nella causa parallela C?141/20 (paragrafi da 71 a 80), in cui ho esposto un esempio pratico che dimostra perché l'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG costituisce una trasposizione non corretta della sesta direttiva.

35. Come sottolineato dalla Commissione, nella situazione di fatto della controversia oggetto del procedimento principale, l'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG solleva ulteriori problemi ai sensi della sesta direttiva. Nel caso di specie, S, la società controllante, è un'autorità pubblica che svolge attività delle quali alcune sono imponibili e altre non lo sono. La società controllata, la U?GmbH, fornisce servizi di pulizia soggetti ad IVA, sia per le attività imponibili dell'autorità pubblica sia per le attività non imponibili della stessa autorità. A causa dell'applicazione dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2 dell'UStG, dato che la società controllata non è più considerata un soggetto passivo ma piuttosto una semplice filiale, essa non può più fatturare l'IVA per le sue attività altrimenti imponibili.

36. Ritengo che, in quanto contribuente indipendente, l'impresa di pulizie U?GmbH abbia inserito nella sua dichiarazione dei redditi l'IVA addebitata per i servizi forniti sia per le attività imponibili che per le attività non imponibili di S. In effetti, tale autorità pubblica non può detrarre l'IVA addebitata sui servizi forniti per le sue attività non imponibili (6).

37. La dichiarazione IVA presentata per il gruppo IVA dovrebbe essere un'aggregazione di tutte le singole dichiarazioni IVA di ogni membro del gruppo. Non è più necessario, pertanto, contabilizzare separatamente la prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), della sesta direttiva, in quanto i servizi corrispondenti sono forniti come prestazione in natura. Di conseguenza, se l'impresa di pulizie è considerata, ai fini del diritto tedesco, come una filiale dell'autorità pubblica, l'IVA riguardante i beni acquistati per la fornitura dei suoi servizi di pulizia dovrebbe essere commisurata alle attività non economiche dell'autorità pubblica.

38. Ne consegue che le disposizioni tedesche non costituiscono una mera semplificazione, ma creano un onere fiscale supplementare per le persone e i gruppi IVA e sono incompatibili con l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva.

39. Se la responsabilità fiscale esclusiva della società controllante per le società controllate ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2 dell'UStG non è ammessa poiché viola il diritto dell'Unione, le società controllate devono pagare l'imposta sulle loro operazioni.

40. Come sottolineato dal giudice del rinvio (7), se si giunge alla conclusione che non esiste un «*Organschaft*» (regime del gruppo IVA) tra S (la società controllante) e la U?GmbH (la società controllata), la U?GmbH sarebbe tenuta a versare l'IVA sulle attività che svolge, ad esempio, per un'autorità pubblica o per altre imprese che non godono di alcun diritto a detrazione.

41. Infine, vorrei prestare attenzione alla formulazione alquanto sorprendente – come sottolineato dalla dottrina – (8) della prima questione pregiudiziale e della decisione di rinvio, in quanto il giudice del rinvio [la Quinta Sezione del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale)] ammonisce riguardo alle conseguenze della risposta alla prima questione nel senso dell'alternativa b) (cioè, la risposta da me proposta nelle presenti conclusioni): «sebbene ciò implichi significative perdite di gettito fiscale» e poiché «la risposta alla prima questione è, al di là del caso controverso, di grande rilevanza per il gettito fiscale in Germania» e «la risposta a [tale] questione nell'alternativa b) avrebbe notevoli ripercussioni in termini fiscali».

42. È sufficiente rilevare che, per diversi anni, forti dubbi sulla compatibilità del regime tedesco dei gruppi IVA con la sesta direttiva sono stati espressi nella giurisprudenza nazionale, nella giurisprudenza dell'Unione [ad esempio, nella sentenza del 16 luglio 2015, *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt* (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496)] nonché nella dottrina (9). Pertanto, la Germania ha avuto tempo sufficiente per prendere provvedimenti al fine di porre rimedio ai problemi individuati riguardo al suo regime del gruppo IVA. In ogni caso, uno Stato membro non può rimanere inerte e ignorare tale giurisprudenza e tale dottrina per poi sostenere che laddove la Corte giudicasse che la sua normativa è incompatibile con il diritto dell'Unione, esso perderebbe un ingente gettito fiscale (10). In ogni caso, di fatto, sono già stati compiuti per lo meno alcuni passi concreti nella giusta direzione, verso la riforma del regime del gruppo IVA in Germania (11).

43. Pertanto, ritengo che, in sostanza, si debba rispondere alla prima questione pregiudiziale in linea con l'alternativa b), ossia dichiarando che l'autorizzazione concessa agli Stati membri dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva deve essere esercitata in modo tale che il trattamento come soggetto passivo unico debba portare a un gruppo IVA distinto dalle persone strettamente vincolate tra loro e che costituisce un'entità fittizia specificamente a fini IVA.

2. *Sul secondo problema (la seconda questione pregiudiziale)*

44. Il giudice del rinvio ha subordinato la risposta alla seconda questione pregiudiziale ad una risposta affermativa alla prima questione (12) e, nel contempo, ha escluso la possibilità che l'entità unica a fini fiscali tedesca sia considerata compatibile con la sesta direttiva in caso di risposta negativa alla prima questione. Ne consegue che, data la risposta da me proposta alla prima questione, la risposta alla seconda questione è ipotetica e non necessaria ai fini della definizione della controversia nel procedimento principale.

45. Tuttavia, a fini di completezza, formulerò le seguenti osservazioni sulla seconda questione pregiudiziale.

46. Con tale questione, il giudice del rinvio chiede (13), in sostanza, se, nel procedimento principale, S (in quanto autorità pubblica) possa essere assoggettata a imposizione fiscale ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, della sesta direttiva.

47. In primo luogo, nella sentenza del 12 febbraio 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en*

Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punto 38; detta anche «sentenza VNLTO»), la Corte ha chiarito che «[l'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera a)] della [sesta direttiva] non è volto a stabilire una regola secondo cui operazioni che esulano dall'ambito di applicazione del regime dell'IVA [come le operazioni non economiche (14)] possono essere considerate svolte a «fini estranei» all'impresa ai sensi di tale disposizione. Tale interpretazione, infatti, avrebbe l'effetto di privare di contenuto l'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva».

48. Ritengo che tale considerazione sia applicabile, mutatis mutandis, in relazione all'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), della sesta direttiva.

49. In secondo luogo, occorre ricordare che l'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), della sesta direttiva riguarda unicamente le operazioni effettuate «a titolo gratuito» che devono essere assimilate, ai fini dell'IVA, ad operazioni effettuate a titolo oneroso (15).

50. Tuttavia, dalla decisione di rinvio risulta che, nel procedimento principale, per i suoi servizi di pulizia per l'anno in questione la U?GmbH ha ricevuto un compenso da S, sia nell'ambito dell'attività economica di quest'ultima sia nell'ambito della sua attività come autorità pubblica (16).

51. In effetti, come il Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario della Bassa Sassonia) ha statuito in primo grado nel procedimento principale, le attività svolte a «fini estranei» all'impresa, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), della sesta direttiva, sono prestazioni di servizi effettuate dal soggetto passivo *per il proprio uso privato* o ad uso del suo personale.

52. Per contro, la sfera di attività di un'impresa rientra nell'ambito delle *attività non economiche in senso stretto* (e non nell'ambito dei «fini estranei» all'impresa) quando, come nel caso di specie, una persona giuridica di diritto pubblico presta un servizio che rientra nella sfera dei pubblici poteri.

53. Ne consegue che l'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), della sesta direttiva non è, in ogni caso, applicabile alle attività di S quale autorità pubblica, cioè alle sue attività non economiche.

IV. Conclusione

54. propongo alla Corte di giustizia rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) nei seguenti termini:

Prima questione:

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 (la «sesta direttiva») consente che persone – che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate tra loro da rapporti finanziari, economici e organizzativi, possano essere considerate, in quanto gruppo IVA, come un unico soggetto passivo per quanto riguarda gli obblighi in materia di IVA.

Tuttavia, la suddetta disposizione della sesta direttiva non osta a che ogni membro di tale gruppo IVA continui ad essere un soggetto passivo indipendente.

Nondimeno, la stessa disposizione della sesta direttiva osta a disposizioni nazionali che prevedono che solo la società controllante del gruppo IVA diventi il soggetto passivo del gruppo IVA, mentre gli altri membri di tale gruppo non sono considerati soggetti passivi.

Seconda questione:

Dalla risposta alla prima questione consegue che non occorre rispondere alla seconda questione. In ogni caso, l'articolo 6, paragrafo 2, prima frase, lettera b), di tale direttiva non è applicabile alle attività di S. quale autorità pubblica, ossia alle sue attività non economiche.

1 Lingua originale: l'inglese.

2 Sesta direttiva 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»).

3 Direttiva del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

4 V. una sintesi di tali argomenti nelle mie conclusioni in tale causa, ai paragrafi da 24 a 28.

5 Esso fa riferimento alle sentenze del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), e del 15 settembre 2016 Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

6 Articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva.

7 V. punto 28 della decisione di rinvio.

8 V., ad esempio, Grambeck, H.-M., *Umsatzsteuerliche Organschaft – jetzt im Doppelpack beim EuGH*, USt direkt digital, 18/2020, NWB KAAAH-56792, sezione II.

9 V. nota 8 (giurisprudenza nazionale) e nota 9 (dottrina) nelle mie conclusioni parallele nella causa C-141/20.

10 Inoltre, è possibile tracciare un'analogia con la giurisprudenza costante della Corte, secondo la quale «la riduzione delle entrate tributarie non può essere considerata un motivo imperativo di interesse generale che possa essere fatto valere per giustificare un provvedimento che sia, in linea di principio, in contrasto con una libertà fondamentale». V. sentenza del 7 settembre 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punto 49).

11 Il gruppo di lavoro speciale federale e dei *Länder* per la «Riforma dell'Organschaft IVA» ha già terminato i suoi lavori. V. <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (aprile 2021).

12 La seconda questione inizia con «Qualora sia corretta la risposta sub a) alla prima questione pregiudiziale»; v. paragrafo 14 delle presenti conclusioni.

13 V. una sintesi della seconda questione al paragrafo 18 delle presenti conclusioni.

14 V., in tal senso, sentenze del 13 marzo 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 30), e del 15 settembre 2016, *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687, punto 30, e giurisprudenza ivi citata).

15 Sentenza del 20 gennaio 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, punto 24).

16 V. paragrafi 10 e 11 delle presenti conclusioni.