

Giurisprudenza

Società madre in luogo del gruppo Iva, in linea con il diritto unionale

1 Dicembre 2022

La seconda questione esaminata dagli eurogiudici chiarisce che la prestazione di servizi fornita da un membro del gruppo, relativa all'esercizio di pubbliche potestà, non deve essere tassata

immagine generica illustrativa

Uno Stato membro può designare, in quanto soggetto passivo unico dell'Iva, non il gruppo Iva, ma 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. Questo il primo principio espresso dalla Corte di giustizia europea nella pronuncia relativa alla causa C- 269/20, depositata oggi, 1° dicembre 2022. La seconda questione della stessa sentenza esamina 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, la fornitura, da parte di un'entità che appartiene a detto gruppo, di una prestazione di servizi relativa a tale esercizio non deve essere tassata.

La fattispecie e le questioni pregiudiziali

La domanda di pronuncia pregiudiziale relativa alla controversia in esame verte sull'interpretazione dell'articolo 4, paragrafo 4 e dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva n. 77/388/Cee sull'Iva ed è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone una fondazione tedesca di diritto pubblico all'amministrazione finanziaria tedesca in relazione all'assoggettamento di tale fondazione all'Iva.

Tale fondazione è la società madre sia di un dipartimento universitario, sia di un'altra società ed è soggetta ad 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.

Nel caso di specie, la società ha fornito alla fondazione servizi di pulizia, igiene e lavanderia, nonché di trasporto di pazienti. I servizi di pulizia 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.

Risulterebbe, da un lato, che lo spazio ospedaliero, in quanto tale, purché dedicato alle cure ai pazienti, rientrerebbe nell'esercizio delle attività economiche svolte dalla fondazione 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 la fondazione svolgerebbe nell'esercizio di potestà pubbliche e per la quale non sarebbe considerata soggetta ad imposta.

In seguito ad una verifica, l'amministrazione tributaria ha rettificato l'avviso di accertamento considerando che gli stabilimenti della fondazione costituivano un'unica impresa, per la quale doveva essere redatta una sola dichiarazione Iva e, pertanto, doveva essere emesso un solo avviso di accertamento.

La questione è quindi approdata dinanzi alla competente autorità giurisdizionale che ha sottoposto al vaglio pregiudiziale della Corte Ue alcune questioni.

La prima questione

Con la sua prima questione, il giudice 'a quo' 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.

Sulla base di quanto previsto dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva 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 e, benché siano giuridicamente indipendenti, risultino strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

Tale disposizione, in ragione del suo tenore letterale, non subordina la sua applicazione ad altre condizioni, non prevedendo inoltre neppure la possibilità, per gli Stati membri, di imporre altre condizioni agli operatori economici per poter costituire un gruppo Iva.

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, le entità subordinate in forza di tale norma, non possono essere considerate come soggetti passivi ai sensi dell'articolo 4,

paragrafo 1, della sesta direttiva.

Da ciò 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.

Tale 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.

Ne consegue che 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 lo stesso appartiene.

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.

Per quanto riguarda gli obiettivi perseguiti dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, il legislatore unionale, 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", sia ai fini di semplificazione amministrativa, sia al fine di evitare abusi quali il frazionamento di un'impresa tra più soggetti passivi al fine di beneficiare di un particolare regime.

A tal proposito, benché la sesta direttiva non contenesse, fino all'entrata in vigore del terzo comma del suo articolo 4, paragrafo 4, risultante dalla direttiva n. 2006/69/Ce del Consiglio, del 24 luglio 2006, che modifica la direttiva n. 77/388/Cee per quanto riguarda alcune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'Iva e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie, disposizioni esplicite che conferiscono agli Stati membri la facoltà di adottare misure necessarie ai fini della lotta contro la frode o l'evasione fiscali, tale circostanza non ha privato gli Stati membri della facoltà di adottare, prima di tale entrata in vigore, tali misure, 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 unionale.

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 ad alcune 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.

Nella fattispecie in esame, il legislatore tedesco si è avvalso della facoltà offerta dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, di prevedere, tramite apposita disciplina nazionale, la possibilità di formare "unità fiscali".

Inoltre, sulla base del diritto nazionale tedesco risulta che, benché 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, la disciplina interna prevede tuttavia che una società affiliata possa essere debitrice delle imposte corrispondenti agli altri membri dell'unità fiscale cui appartiene, ivi compresa la società madre di quest'ultima, per i quali l'unità fiscale che compongono è pertinente sul piano fiscale.

Per quanto attiene alla 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, la Corte Ue precisa che, benché la Corte, in sostanza, abbia in altre occasioni dichiarato che il gruppo Iva è, in quanto soggetto passivo, debitore dell'Iva, resta 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 del gruppo Iva nei confronti delle autorità fiscali. 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.

A tal proposito e a prescindere dalla possibilità di prevedere una rappresentanza del gruppo Iva da parte di uno di tali membri, la società madre del gruppo Iva può essere 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.

Ciò premesso, occorre inoltre considerare che la circostanza che non sia il gruppo Iva stesso, ma 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 comporta alcun rischio di perdite di gettito fiscale.

La Corte Ue ritiene che anche laddove tutti gli obblighi in materia di Iva gravassero sulla società madre, nella sua qualità di rappresentante del gruppo Iva presso le amministrazioni tributarie competenti, resta inteso che le amministrazioni tributarie possono comunque rivolgersi alle altre entità appartenenti al gruppo.

Ciò premesso, la Corte perviene alla conclusione 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, ma 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.

La seconda questione

Con la sua seconda questione, il giudice 'a quo' chiede 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 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 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.

In conformità dell'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.

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.

Per contro, l'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva non stabilisce 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.

Da ciò deriva 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 tale prestazione sia imponibile ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva equivarrebbe a considerare che tale 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 tale attività.

Tale interpretazione priverebbe di significato sia l'articolo 2, punto 1, sia l'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva.

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.

Nella fattispecie in esame fondazione aveva fornito un corrispettivo finanziario per le prestazioni di pulizia realizzate dalla società, sia nell'ambito della sua attività economica che in quello della sua attività di autorità pubblica.

Pertanto, atteso che le prestazioni sono fornite a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2 della sesta direttiva, l'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), di quest'ultima non risulta applicabile.

Ciò premesso, la Corte Ue perviene alla conclusione che il diritto unionale 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.

Data sentenza

1 dicembre 2022

Numero sentenza

C- 269/2020

Nome delle parti

Finanzamt T

contro

S,

di

Marcello Maiorino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/societa-madre-luogo-del-gruppo-iva-linea-diritto-unionale>