



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

16 luglio 2015*

«Rinvio pregiudiziale — IVA — Sesta direttiva 77/388/CEE — Articolo 17 — Diritto alla detrazione — Detrazione parziale — IVA assolta da società holding per l'acquisizione di capitali investiti nelle loro società controllate — Prestazioni di servizi fornite alle società controllate — Società controllate costituite nella forma di società di persone — Articolo 4 — Costituzione di un gruppo di persone che possono essere considerate alla stregua di un unico soggetto passivo — Presupposti — Necessità di un rapporto di subordinazione — Effetto diretto»

Nelle cause riunite C-108/14 e C-109/14,

aventi ad oggetto due domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisioni dell'11 dicembre 2013, pervenute in cancelleria il 6 marzo 2014, nei procedimenti

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

contro

Finanzamt Nordenham (C-108/14)

e

Finanzamt Hamburg-Mitte

contro

Marenave Schifffahrts AG (C-109/14),

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, J.-C. Bonichot (relatore), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: I. Illéssy, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 7 gennaio 2015,

* Lingua processuale: il tedesco.

considerate le osservazioni presentate:

- per la Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, da M. Hertwig e G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, e da C. Hensell, Rechtsanwalt;
- per la Marenave Schiffahrts AG, da A. Fresh, Prozessbevollmächtigter;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per l'Irlanda, da E. Creedon, J. Quaney e A. Joyce, in qualità di agenti, assistiti da N. J. Travers, barrister;
- per il governo austriaco, da C. Pesendorfer, in qualità di agente;
- per il governo polacco, da B. Majczyna e A. Kramarczyk-Szaładzińska, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, da V. Kaye, in qualità di agente, assistita da O. Thomas, barrister;
- per la Commissione europea, da M. Wasmeier e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 marzo 2015,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione degli articoli 4 e 17 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 L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006 (GU L 221, pag. 9; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie pendenti, da un lato, tra la Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (in prosieguo: la «Larentia + Minerva») e il Finanzamt Nordenham (amministrazione tributaria di Nordenham, Germania) (C-108/14) e, dall'altro, tra il Finanzamt Hamburg-Mitte (amministrazione tributaria di Amburgo centrale, Germania) e la Marenave Schiffahrts AG (in prosieguo: la «Marenave») (C-109/14), concernenti le condizioni per la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») assolta a monte da tali società holding per l'acquisizione di capitali destinati all'acquisto di partecipazioni in società controllate costituite nella forma di società di persone ed alle quali esse hanno successivamente fornito prestazioni soggette ad IVA.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 4 della sesta direttiva così dispone:

«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.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

(...)

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.

Lo Stato membro che esercita l'opzione di cui al secondo comma può adottare tutte le misure necessarie per evitare che il ricorso alla presente disposizione sfoci in frodi o evasioni fiscali.

(...».

4 Ai sensi dell'articolo 17 della sesta direttiva:

«1. Il diritto a [detrazione] nasce quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile.

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

a) l'imposta sul valore aggiunto 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;

(...)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a [detrazione] di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la [detrazione] è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni.

Detto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo.

Tuttavia, gli Stati membri possono:

a) autorizzare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore;

b) obbligare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività ed a tenere contabilità distinte per ciascuno di questi settori;

c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la [detrazione] in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;

d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la [detrazione] secondo la norma di cui al primo comma relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate;

e) prevedere che non si tenga conto dell'[IVA] che non può essere dedotta dal soggetto passivo quando essa sia insignificante.

(...))».

Il diritto tedesco

5 Ai sensi dell'articolo 2 della legge del 2005 relativa all'imposta sul fatturato (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. I, pag. 386):

«1. È imprenditore chiunque eserciti in modo indipendente un'attività industriale, commerciale o professionale. L'impresa comprende l'insieme dell'attività industriale, commerciale o professionale dell'imprenditore. Per "attività industriale, commerciale o professionale" s'intende ogni attività esercitata in modo stabile per ricavare introiti, anche nell'ipotesi in cui manchi lo scopo di lucro o in cui un'associazione di persone eserciti le proprie attività unicamente a favore dei propri soci

2. L'attività industriale, commerciale o professionale non è esercitata a titolo indipendente

1. quando persone fisiche sono, individualmente o nel loro insieme, incorporate in un'impresa in modo tale da essere tenute a seguire le direttive dell'imprenditore,

2. quando la struttura generale dei legami effettivi dimostra che una persona giuridica è integrata, dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo, nell'impresa della società madre (unità fiscale). Gli effetti dell'unità fiscale si limitano alle prestazioni interne tra gli stabilimenti dell'impresa che hanno sede nel territorio dello Stato. Tali stabilimenti devono essere trattati come un'unica impresa. Qualora la direzione della società madre si trovi all'estero, è considerato imprenditore lo stabilimento dell'impresa il quale è più importante da un punto di vista economico all'interno dello Stato.

(...))».

6 A termini dell'articolo 15 della suddetta legge:

«1. L'imprenditore può portare in detrazione le seguenti imposte assolute a monte:

1. l'imposta dovuta per legge per cessioni di beni o altre prestazioni di servizi eseguite da un'altra impresa a favore della sua impresa (...)

2. È esclusa dalla detrazione l'imposta assolta sulla cessione, l'importazione o l'acquisto intracomunitario di beni o sulle altre prestazioni di servizi utilizzati dall'imprenditore per svolgere le seguenti operazioni:

1. le operazioni esenti;

(...)

3. L'esclusione della detrazione di cui al paragrafo 2 non si applica qualora le operazioni,

1. nei casi di cui al paragrafo 2, punto 1,

a) siano esenti ai sensi dell'articolo 4, punti da 1 a 7, dell'articolo 25, paragrafo 2, o delle disposizioni menzionate all'articolo 26, paragrafo 5, (...)

(...)

4. Qualora l'imprenditore utilizzi un bene o un servizio ceduto, importato o acquistato all'interno della Comunità soltanto in parte per lo svolgimento di operazioni per le quali sia esclusa la detrazione, è indetraibile la quota di imposta assoluta a monte ed imputabile, da un punto di vista economico, a tali operazioni. L'imprenditore può determinare gli importi non detraibili attraverso un'adeguata stima. La determinazione della quota indetraibile dell'imposta sulla base della percentuale del fatturato che non dà diritto alla detrazione in rapporto al fatturato che dà diritto alla detrazione è ammissibile solo qualora non sia possibile alcuna altra destinazione economica (...).

Procedimenti principali e questioni pregiudiziali

La causa C-108/14

- 7 La Larentia + Minerva detiene, in veste di socio accomandante, il 98% delle quote di due controllate, costituite nella forma di società di persone a responsabilità limitata in accomandita (GmbH & Co. KG). Inoltre, essa fornisce loro, in qualità di «holding gestoria», prestazioni di servizi amministrativi e commerciali a titolo oneroso.
- 8 Per tali prestazioni soggette ad IVA, la Larentia + Minerva ha proceduto alla detrazione integrale di tale imposta da essa assolta a monte per l'acquisizione, presso un terzo, di capitali utilizzati per finanziare le sue partecipazioni nelle controllate e le sue prestazioni di servizi.
- 9 Il Finanzamt Nordenham ha ammesso tale detrazione solo a titolo parziale, in quanto a suo avviso la mera detenzione di quote nelle controllate non dà diritto a detrazione. L'avviso di rettifica del 24 settembre 2007 relativo all'IVA dovuta per il 2005 è stato contestato dalla Larentia + Minerva dinanzi al Niedersächsisches Finanzgericht (Sezione tributaria del Tribunale della Bassa-Sassonia, Germania), che ha respinto il ricorso con sentenza del 12 maggio 2011. La Larentia + Minerva ha adito il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) con un ricorso per cassazione («Revision»).
- 10 Il giudice del rinvio si interroga, da un lato, sulle modalità di calcolo della detrazione dell'IVA assolta a monte nel caso in cui tale detrazione possa essere soltanto parziale e, dall'altro, sulla portata dell'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva, relativo al «gruppo IVA», fatto valere dalla Larentia + Minerva. A tal riguardo, detto giudice si chiede in particolare se il diritto nazionale sia compatibile con tale disposizione là dove esso esclude le società di persone dal beneficio di tale previsione ed esige un vincolo di subordinazione delle società controllate rispetto alla società madre.
- 11 Pertanto, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
 - «1) In base a quale metodo di calcolo debba essere quantificata la detrazione (prorata) dell'imposta assoluta a monte da una società holding in ragione di prestazioni erogate nell'ambito del reperimento del capitale per l'acquisizione di quote all'interno di società controllate nel caso in cui la holding di cui trattasi eroghi in seguito (come programmato fin dall'inizio) diverse prestazioni imponibili a favore delle suddette controllate.
 - 2) Se la disposizione vertente sulla riconduzione di più persone a un unico soggetto passivo, di cui all'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva (...), osti a una disciplina nazionale secondo cui (in primo luogo) soltanto una persona giuridica – ma non una società di persone – può essere integrata nell'impresa di un soggetto passivo diverso (la cosiddetta società «madre») e

che (in secondo luogo) richiede che la suddetta persona giuridica sia “integrata nell’impresa della società madre” dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo (nel quadro di un rapporto gerarchico).

- 3) In caso di risposta affermativa alla questione che precede, se un soggetto passivo possa invocare direttamente l’articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva (...).

La causa C-109/14

- 12 La Marenave ha aumentato il proprio capitale nel 2006 e le spese di emissione inerenti a tale aumento hanno dato luogo al pagamento di un’IVA di EUR 373 347,57.
- 13 Tale società, in quanto holding, ha acquistato nel corso del medesimo anno quote in quattro «compagnie di navigazione in accomandita», partecipando alla loro gestione dietro compenso. Dall’IVA dovuta a titolo dei redditi derivanti da tale attività di gestione, essa ha detratto segnatamente l’intera somma di EUR 373 347,57 a titolo dell’imposta assolta a monte.
- 14 Con decisione del 15 gennaio 2009, il Finanzamt Hamburg-Mitte non ha ammesso la detrazione corrispondente a tale somma. Con sentenza del 10 dicembre 2012, il Finanzgericht Hamburg-Mitte (Sezione tributaria del Tribunale di Amburgo centro) ha accolto il ricorso proposto dalla Marenave avverso tale decisione. Il Finanzamt Hamburg-Mitte ha adito il Bundesfinanzhof con un ricorso per cassazione («Revision») avverso tale sentenza.
- 15 Il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le stesse questioni enunciate al punto 11 della presente sentenza.
- 16 Con ordinanza del presidente della Corte del 26 marzo 2014, le cause C-108/14 e C-109/14 sono state riunite ai fini delle fasi scritta e orale del procedimento, nonché della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 17 Con la prima questione, il giudice del rinvio, collocandosi nell’ipotesi in cui la detrazione dell’IVA assolta a monte sia ammessa unicamente qualora le spese sostenute dal soggetto passivo possano essere imputate solo in parte alla sua attività economica, si interroga sulle modalità di calcolo in base alle quali l’IVA così assolta a monte da una società holding per l’acquisizione di capitali destinati all’acquisto di quote all’interno di società controllate debba essere ripartita tra attività economiche e attività non economiche della suddetta società.
- 18 Al riguardo, occorre ricordare, in primo luogo, che non ha lo status di soggetto passivo dell’IVA, ai sensi dell’articolo 4 della sesta direttiva, e non ha diritto a detrazioni in base all’articolo 17 di tale direttiva una società holding il cui unico scopo sia l’assunzione di partecipazioni presso altre imprese, senza che tale società interferisca in modo diretto o indiretto nella gestione delle stesse, fatti salvi i diritti che tale società possiede nella sua qualità di azionista o di socio (v., in particolare, sentenze *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punto 18, e *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 31).
- 19 Il mero acquisto e la mera detenzione di partecipazioni societarie non devono essere ritenuti attività economiche ai sensi della sesta direttiva, tali da conferire al soggetto che le abbia effettuate la qualità di soggetto passivo. Infatti, la semplice assunzione di partecipazioni finanziarie in altre imprese non costituisce sfruttamento di un bene al fine di trarne introiti che abbiano carattere stabile, in quanto

- l'eventuale dividendo, frutto di detta partecipazione, discende dalla mera proprietà del bene (v., in particolare, sentenze *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495 punto 19, e *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 32).
- 20 Ciò non vale qualora la partecipazione sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società di cui si sono acquisite le partecipazioni, fatti salvi i diritti che chi detiene le partecipazioni possiede nella sua qualità di azionista o socio (v., in particolare, sentenze *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punto 20, e *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 33).
- 21 L'interferenza di una società holding nella gestione delle società nelle quali ha assunto partecipazioni costituisce un'attività economica ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, della sesta direttiva, ove essa implichi il compimento di operazioni soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2 di tale direttiva, quali la prestazione di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici da parte della società holding alle sue controllate (v., in particolare, sentenze *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punto 22, e *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 34).
- 22 Deve parimenti ricordarsi, in secondo luogo, che il diritto alla detrazione previsto agli articoli 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può, in linea di principio, essere soggetto a limitazioni. Esso si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte. Qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri. Conseguentemente, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla sesta direttiva (v., in particolare, sentenza *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 35).
- 23 Affinché l'IVA sia detraibile, le operazioni effettuate a monte devono presentare un nesso diretto e immediato con le operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione. Così, il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione (v., in particolare, sentenze *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punto 31, e *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 36).
- 24 Un diritto a detrazione è tuttavia ammesso a beneficio del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo (v., in particolare, sentenze *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punto 33, e *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 37).
- 25 Ciò posto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 39 delle sue conclusioni, le spese connesse all'acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate, sostenute da una società holding che partecipa alla loro gestione e che, a detto titolo, esercita un'attività economica, come è stato ricordato al punto 21 della presente sentenza, devono essere considerate come imputabili all'attività economica di tale società e l'IVA assolta su tali spese sarà oggetto di una detrazione integrale, in applicazione dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva.
- 26 Quanto al regime di detrazione previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva, esso riguarda unicamente i casi in cui i beni e servizi siano utilizzati da un soggetto passivo per effettuare nel contempo operazioni economiche che danno diritto a detrazione e operazioni economiche che non conferiscono diritto a detrazione, vale a dire beni e servizi il cui uso è misto. Gli Stati membri possono utilizzare uno dei metodi di detrazione previsti dall'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, di tale direttiva solo per detti beni e servizi (sentenza *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 40).

- 27 Le norme contenute all'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva riguardano l'IVA a monte che grava sulle spese connesse esclusivamente ad attività economiche. La determinazione dei metodi e dei criteri di ripartizione degli importi dell'IVA assolta a monte tra attività economiche e attività non economiche ai sensi della sesta direttiva rientra, dal canto suo, nel potere discrezionale degli Stati membri che, nell'esercizio di tale potere, devono tener conto dello scopo e dell'economia di tale direttiva e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività (sentenze *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punti 33 e 39, nonché *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 42).
- 28 Nel caso di specie, dalle indicazioni del giudice del rinvio risulta che, nei procedimenti principali, le società holding sono assoggettate ad IVA a titolo dell'attività economica costituita dalle prestazioni da esse fornite a titolo oneroso a tutte le loro controllate. Pertanto, l'IVA assolta sulle spese di acquisizione di tali servizi dovrebbe essere dedotta integralmente, a meno che alcune operazioni economiche effettuate a valle siano esenti da IVA ai sensi della sesta direttiva, nel qual caso il diritto a detrazione dovrebbe operare unicamente secondo le modalità previste all'articolo 17, paragrafo 5, della medesima direttiva.
- 29 Pertanto, è solo nel caso in cui il giudice del rinvio constati che le partecipazioni risultanti dalle operazioni in conto capitale alle quali hanno proceduto le società holding oggetto del procedimento principale sono state in parte assegnate ad altre società controllate, alla cui gestione tali società holding non partecipano, che, come considerato nella prima questione del giudice del rinvio, l'IVA assolta sulle spese di tali operazioni potrebbe essere dedotta solo in parte. Infatti, in tal caso, la mera detenzione di loro partecipazioni in tali controllate non può essere considerata un'attività economica di dette società holding e occorrerebbe quindi ripartire l'IVA assolta a monte tra quella connessa alle attività economiche e quella connessa alle attività non economiche di queste ultime.
- 30 In tale ambito, gli Stati membri sono autorizzati ad applicare, se del caso, un criterio di ripartizione basato sulla natura dell'investimento, o un criterio di ripartizione basato sulla natura dell'operazione, o ancora ogni altro criterio appropriato, senza essere obbligati a limitarsi ad uno solo di tali metodi (sentenza *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 38).
- 31 Spetta dunque solo alle autorità nazionali, sotto il controllo del giudice, determinare i criteri di ripartizione tra attività economiche e attività non economiche i quali riflettano oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività, tenendo conto dello scopo e dell'impianto sistematico della sesta direttiva (sentenza *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 39).
- 32 Ciò posto, e per le stesse considerazioni fatte proprie dall'avvocato generale ai paragrafi 20 e 21 delle sue conclusioni, non spetta alla Corte sostituirsi né al legislatore dell'Unione né alle autorità nazionali per determinare un metodo generale di calcolo del prorata tra attività economiche e attività non economiche.
- 33 In considerazione di quanto precede, alla prima questione occorre rispondere dichiarando che l'articolo 17, paragrafi 2 e 5, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che:
- le spese connesse all'acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate, sostenute da una società holding che partecipa alla loro gestione e che, a detto titolo, esercita un'attività economica, devono essere considerate come rientranti nelle sue spese generali e l'IVA assolta su tali spese deve, in via di principio, essere oggetto di detrazione integrale, a meno che talune operazioni economiche effettuate a valle siano esenti dall'IVA in forza della sesta direttiva, nel qual caso il diritto a detrazione dovrà operare unicamente secondo le modalità previste all'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva;

— le spese connesse all’acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate, sostenute da una società holding che partecipa alla gestione unicamente di alcune di esse e che, riguardo alle altre, non esercita invece alcuna attività economica devono essere considerate come solo in parte rientranti nelle sue spese generali, di modo che l’IVA assolta su tali spese può essere detratta soltanto in proporzione di quelle relative all’attività economica, secondo criteri di ripartizione definiti dagli Stati membri che, nell’esercizio di tale potere, devono tener conto – circostanza che spetta ai giudici nazionali verificare – dello scopo e dell’impianto sistematico della sesta direttiva e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte all’attività economica e all’attività non economica.

Sulla seconda questione

- 34 Con la seconda 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 esso osta a che il diritto di uno Stato membro riservi la possibilità di costituire un raggruppamento di persone che possono essere considerate come un unico soggetto passivo dell’IVA (in prosieguo: un «gruppo IVA»), quale prevista da tale disposizione, unicamente agli enti dotati di personalità giuridica e legati alla società madre di tale gruppo da un rapporto di subordinazione.
- 35 Il giudice del rinvio si interroga sulla portata della suddetta disposizione poiché dinanzi ad esso è stato invocato il beneficio di cui alla stessa. Come rilevato dall’avvocato generale al paragrafo 55 delle conclusioni, la risposta a questo interrogativo è tale da presentare, contrariamente ai dubbi sollevati in proposito dall’Irlanda nelle sue osservazioni scritte, un interesse ai fini della soluzione delle controversie principali. Infatti, lo status di gruppo IVA conferito alla società holding e alle sue controllate potrebbe comportare la concessione a detto gruppo, in ragione delle operazioni a titolo oneroso effettuate tra le filiali e le imprese terze, il beneficio della detrazione integrale dell’IVA assolta a monte a titolo delle operazioni in conto capitale effettuate dalla società holding.
- 36 Quanto alla risposta da dare nel merito alla seconda questione, occorre ricordare che la Corte, riguardo all’interpretazione dell’articolo 11, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), la cui formulazione riprende quella dell’articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, ha constatato che tali disposizioni, che consentono a ciascuno Stato membro di considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio di tale Stato che siano giuridicamente indipendenti ma strettamente vincolate tra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, non subordinano la loro applicazione ad altre condizioni (v., in tal senso, sentenza Commissione/Irlanda, C-85/11, EU:C:2013:217, punto 36).
- 37 Quindi, occorre rilevare, in primo luogo, che, diversamente da altre disposizioni della sesta direttiva, in particolare dai suoi articoli 28 bis et 28 ter, che riguardano espressamente le «persone giuridiche», l’articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, che riguarda le «persone», non esclude di per sé dal suo ambito di applicazione gli enti che, come le società in accomandita oggetto dei procedimenti principali, non siano persone giuridiche.
- 38 Tantomeno l’articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva prevede espressamente la possibilità, per gli Stati membri, di imporre agli operatori economici ulteriori condizioni ai fini della costituzione di un gruppo IVA (v., in tal senso, sentenza Commissione/Svezia, C-480/10, EU:C:2013:263, punto 35), e, in particolare, la possibilità per gli Stati membri di imporre che solo gli enti dotati di personalità giuridica possano essere membri di un gruppo IVA.

- 39 Occorre quindi verificare se il margine di discrezionalità di cui dispongono gli Stati membri, che hanno la facoltà di ammettere la costituzione di tali gruppi IVA nel proprio territorio, li autorizzi ad escludere dall'ambito di applicazione dell'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva, gli enti che non sono persone giuridiche.
- 40 Dalla motivazione della proposta della Commissione [COM(73) 950 def.] che ha condotto all'adozione della sesta direttiva emerge che il legislatore dell'Unione, con l'adozione dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva stessa, 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, ad esempio, il frazionamento di un'impresa tra più soggetti passivi al fine di beneficiare di un particolare regime (v., in tal senso, sentenza Commissione/Svezia, C-480/10, EU:C:2013:263, punto 37).
- 41 A tal riguardo, la Corte ha già affermato che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 11, primo comma, della direttiva 2006/112, 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 contrastare la frode e l'evasione fiscali (v. in tal senso, in particolare, sentenza Commissione/Svezia, C-480/10, EU:C:2013:263, punti 38 e 39).
- 42 Tuttavia, sebbene la sesta direttiva non comportasse, fino all'entrata in vigore del terzo comma del suo articolo 4, paragrafo 4, risultante dalla direttiva 2006/69, disposizioni espresse comparabili a quella dell'articolo 11, secondo comma, della direttiva 2006/112, tale circostanza non privava gli Stati membri della possibilità di adottare, prima di tale entrata in vigore, misure utili equivalenti, dato che la lotta degli Stati membri contro la frode e l'evasione fiscali costituisce un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva, anche in assenza di un'espressa attribuzione di competenza da parte del legislatore dell'Unione (v. in tal senso, in particolare, sentenza Halifax e a., C-255/02, EU:C:2006:121, punti 70 e 71).
- 43 Spetta nondimeno al giudice del rinvio verificare se l'esclusione degli enti non dotati di personalità giuridica dal beneficio del regime del gruppo IVA, quale essa risulta dal diritto nazionale applicabile alle controversie nei procedimenti principali, costituisca una misura necessaria e adeguata a siffatti obiettivi volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscali.
- 44 In secondo luogo, dalla stessa formulazione dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva risulta che ciascuno Stato membro può considerare alla stregua di un unico soggetto passivo le persone stabilite nel proprio territorio, giuridicamente indipendenti ma strettamente vincolate tra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi. La natura meramente stretta dei rapporti che legano tali persone non può quindi, in assenza di ogni altro requisito, indurre a ritenere che il legislatore dell'Unione abbia inteso riservare il beneficio del gruppo IVA ai soli enti che si trovino in un rapporto di subordinazione con la società madre del gruppo di imprese considerato.
- 45 Benché l'esistenza di un tale rapporto di subordinazione consenta di presumere la natura stretta delle relazioni tra le persone di cui trattasi, essa non può tuttavia, in linea di principio, essere considerata come una condizione necessaria alla costituzione di un gruppo IVA, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 99 delle sue conclusioni. Ciò non varrebbe solo nei casi eccezionali in cui una tale condizione fosse, in un determinato contesto nazionale, una misura allo stesso tempo necessaria e adeguata a siffatti obiettivi volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscali.
- 46 In considerazione di quanto precede, alla seconda questione occorre rispondere dichiarando che l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso osta a che una normativa nazionale riservi la possibilità di costituire un gruppo IVA, quale prevista da tale disposizione, unicamente agli enti dotati di personalità giuridica e legati alla società

madre di tale gruppo da un rapporto di subordinazione, a meno che tali due requisiti costituiscano misure necessarie e adeguate al conseguimento degli obiettivi volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscali, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulla terza questione

- 47 Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva possa essere considerato come avente un effetto diretto che consenta ai soggetti passivi di farne valere il beneficio nei confronti del loro Stato membro nel caso in cui la normativa di quest'ultimo non sia compatibile con tale disposizione e non possa essere interpretata in modo conforme a quest'ultima.
- 48 A tale proposito, occorre ricordare che, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista del loro contenuto, categoriche e sufficientemente precise, i soggetti dell'ordinamento sono legittimati a farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia quando quest'ultimo abbia ommesso di recepire tempestivamente la direttiva nell'ordinamento nazionale, sia quando esso l'abbia recepita in modo scorretto (v., in particolare, sentenza GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punto 29).
- 49 Una disposizione del diritto dell'Unione è categorica se sancisce un obbligo non soggetto ad alcuna condizione né subordinato, per quanto riguarda la sua esecuzione o i suoi effetti, all'emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni dell'Unione o degli Stati membri (v., in particolare, sentenza GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punto 30).
- 50 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 112 delle sue conclusioni, la condizione posta dall'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva, secondo cui la costituzione di un gruppo IVA è subordinata alla sussistenza di vincoli stretti sui piani finanziario, economico e organizzativo fra le persone interessate, deve essere precisata a livello nazionale. Detto articolo presenta quindi un carattere condizionato in quanto implica l'intervento di disposizioni nazionali che definiscano la portata concreta di tali vincoli.
- 51 Di conseguenza, l'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva non soddisfa le condizioni necessarie per produrre un effetto diretto.
- 52 Alla terza questione occorre dunque rispondere dichiarando che l'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva non può essere considerato come avente un effetto diretto che consenta ai soggetti passivi di farne valere il beneficio nei confronti del loro Stato membro nel caso in cui la normativa di quest'ultimo non sia compatibile con tale disposizione e non possa essere interpretata in modo conforme a quest'ultima.

Sulle spese

- 53 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, 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 (Seconda Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 17, paragrafi 2 e 5, 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, come modificata dalla direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, deve essere interpretato nel senso che:**
 - le spese connesse all'acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate, sostenute da una società holding che partecipa alla loro gestione e che, a detto titolo, esercita un'attività economica, devono essere considerate come rientranti nelle sue spese generali e l'imposta sul valore aggiunto assolta su tali spese deve, in via di principio, essere oggetto di detrazione integrale, a meno che talune operazioni economiche effettuate a valle siano esenti dall'imposta sul valore aggiunto in forza della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2006/69, nel qual caso il diritto a detrazione dovrà operare unicamente secondo le modalità previste all'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva;
 - le spese connesse all'acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate, sostenute da una società holding che partecipa alla gestione unicamente di alcune di esse e che, riguardo alle altre, non esercita invece alcuna attività economica devono essere considerate come solo in parte rientranti nelle sue spese generali, di modo che l'imposta sul valore aggiunto assolta su tali spese può essere detratta soltanto in proporzione di quelle relative all'attività economica, secondo criteri di ripartizione definiti dagli Stati membri che, nell'esercizio di tale potere, devono tener conto – circostanza che spetta ai giudici nazionali verificare – dello scopo e dell'impianto sistematico della sesta direttiva e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte all'attività economica e all'attività non economica.
- 2) **L'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2006/69, deve essere interpretato nel senso che esso osta a che una normativa nazionale riservi la possibilità di costituire un raggruppamento di persone che possono essere considerate come un unico soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, quale prevista da tale disposizione, unicamente agli enti dotati di personalità giuridica e legati alla società madre di tale gruppo da un rapporto di subordinazione, a meno che tali due requisiti costituiscano misure necessarie e adeguate al conseguimento degli obiettivi volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscali, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.**
- 3) **L'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2006/69, non può essere considerato come avente un effetto diretto che consenta ai soggetti passivi di farne valere il beneficio nei confronti del loro Stato membro nel caso in cui la normativa di quest'ultimo non sia compatibile con tale disposizione e non possa essere interpretata in modo conforme a quest'ultima.**

Firme