Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PAOLO MENGOZZI
presentate il 26 marzo 2015 [1]

**Cause riunite C-108/14 e C-109/14**

**Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG**
**contro**
**Finanzamt Nordenham (C-108/14)**
**e**
**Finanzamt Hamburg-Mitte**
**contro**
**Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)**

[domande di pronuncia pregiudiziale proposte dal Bundesfinanzhof (Germania)]

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme — Società controllante (holding) che ha beneficiato di prestazioni soggette ad IVA ai fini dell'acquisizione di fondi propri utilizzati per garantire partecipazioni in due società controllate alle quali la medesima società controllante ha successivamente fornito servizi retribuiti — Disciplina nazionale che limita l'integrazione fiscale alle persone giuridiche che si trovano in posizione subordinata dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo»

## I – **Introduzione**

1. I presenti rinvii pregiudiziali, deferiti dal Bundesfinanzhof (Germania), vertono in sostanza, in primo luogo, sul metodo di calcolo della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte da due società holding all'atto dell'acquisizione di partecipazioni nel capitale di altre società alla cui gestione tali holding partecipano e, in secondo luogo, sulla questione se 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 [2] (in prosieguo: la «sesta direttiva»), osti ad una legislazione fiscale che impedisce alle società di persone di partecipare, in quanto entità «subordinate», ad un gruppo IVA ai sensi del suddetto articolo.

2. Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di due controversie fra, da un lato, la Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (in prosieguo: la «Larentia + Minerva») e il Finanzamt Nordenham (C-108/14) e, dall'altro, tra il Finanzamt Hamburg-Mitte e la Marenave Schiffahrts AG (in prosieguo: la «Marenave») (C-109/14) [3].

1 — Lingua originale: il francese.

2 — (GU L 145, pag. 1). Poiché i fatti dei procedimenti principali sono anteriori al 1° gennaio 2007, data dell'entrata in vigore 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), quest'ultima non è applicabile.

3 — Con decisione del presidente della Corte del 26 marzo 2014, tali cause sono state riunite ai fini delle fasi scritta ed orale del procedimento, nonché della sentenza.

3. Nella prima causa, la Larentia + Minerva detiene, in veste di socio accomandante, il 98% delle quote di due controllate, costituite sotto forma di società di persone a responsabilità limitata in accomandita (GmbH & Co. KG) che gestiscono ciascuna una nave. Inoltre, essa fornisce loro, in qualità di «società holding gestoria», prestazioni di servizi amministrativi e commerciali a titolo oneroso.

4. Per tali prestazioni soggette ad IVA, la Larentia + Minerva ha proceduto alla detrazione integrale dell'IVA da essa versata a monte per l'acquisizione, presso un terzo, dei capitali utilizzati per finanziare le sue acquisizioni di partecipazioni nelle controllate e le sue attività di prestazione di servizi a titolo oneroso, in particolare amministrativi e di consulenza, a favore delle suddette controllate.

5. Il Finanzamt Nordenham (amministrazione finanziaria di Nordenham) ha ammesso tale detrazione solo a titolo parziale, nella misura del 22%, dal momento che la maggior parte dei costi inerenti all'acquisizione di partecipazioni nelle controllate è stata attribuita al versante non economico dell'attività della società holding, vale a dire la detenzione di quote nelle controllate, che 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), che ha respinto il ricorso. La Larentia + Minerva ha allora adito il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) con un ricorso per cassazione («Revision»).

6. Nella seconda causa, la Marenave ha aumentato il proprio capitale nel 2006 e le spese di emissione delle azioni inerenti a tale aumento hanno dato luogo al pagamento di un'IVA di EUR 373 347,57.

7. Tale società, in quanto società holding, ha acquistato nel corso del medesimo anno quote in quattro «compagnie di navigazione in accomandita», che sono società di persone, partecipando alla loro gestione dietro compenso. Dall'IVA dovuta a titolo dei redditi derivanti da tale attività di gestione nel corso del 2006, essa ha detratto segnatamente l'intera somma di EUR 373 347,57 a titolo dell'imposta versata a monte.

8. Con decisione del 15 gennaio 2009, il Finanzamt Hamburg-Mitte (amministrazione finanziaria di Hamburg-centro) non ha ammesso, in assenza di un effettivo coinvolgimento della società holding nella gestione delle controllate, la detrazione corrispondente a tale somma. Il Finanzgericht Hamburg-Mitte ha tuttavia accolto il ricorso proposto avverso tale decisione, ammettendo integralmente la detrazione effettuata dalla Marenave. Il Finanzamt Hamburg-Mitte ha adito il Bundesfinanzhof con un ricorso per cassazione avverso la sentenza del Finanzgericht Hamburg-Mitte.

9. Nei due procedimenti di cui è stato investito, il giudice del rinvio ritiene che i servizi acquisiti dalle società holding vengano utilizzati per attività sia economiche sia non economiche e che diano diritto a detrazione soltanto nella misura in cui i loro costi siano da addebitare all'attività economica delle società holding. Il giudice del rinvio reputa di conseguenza che non esista alcun diritto alla detrazione integrale dell'IVA, ma si domanda se i principi elaborati dalla Corte nella sentenza Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) non ostino a tale constatazione. Tuttavia, il giudice del rinvio non interroga direttamente la Corte in proposito. La sua prima questione pregiudiziale si limita infatti a sollecitare alcune precisazioni sulle modalità di calcolo della detrazione dell'IVA versata a monte che consentirebbero di riflettere oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese sostenute dalle società holding a monte, nel caso di specie, alle attività economiche e a quelle non economiche. Il giudice del rinvio, nell'eventualità che la questione della detrazione dell'IVA versata a monte dalle società holding dovesse essere risolta prendendo in considerazione le operazioni imponibili a valle effettuate dalle controllate nei confronti di terzi, si interroga poi sulla portata dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva relativo all'IVA di gruppo, invocato per la prima volta nell'ambito del procedimento per cassazione dalla Larentia + Minerva nonché dalla Marenave. Al

riguardo, detto giudice si chiede se il diritto nazionale sia compatibile con tale disposizione laddove esclude segnatamente un siffatto precetto per le società di persone e se, in caso negativo, l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva possa essere direttamente invocato dai soggetti passivi.

10. È in tale contesto che il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte, in ciascuno di tali procedimenti, le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) In base a quale metodo di calcolo debba essere quantificata la detrazione (prorata) dell'[IVA] assolta 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 società.

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 (il cosiddetto «Organträger», 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 (...)».

11. Tali questioni sono state oggetto di osservazioni scritte da parte della Larentia + Minerva, della Marenave, dei governi tedesco, irlandese, austriaco e del Regno Unito, nonché della Commissione europea. Con l'eccezione del governo austriaco, che non si è fatto rappresentare durante la procedura orale, dette parti interessate e il governo polacco sono stati sentiti all'udienza del 7 gennaio 2015.

## II – **Analisi**

### A – *Sulla prima questione pregiudiziale*

12. Come ho rilevato al paragrafo 9 delle presenti conclusioni, la prima questione pregiudiziale posta dal giudice del rinvio si fonda sul postulato che esista soltanto una detrazione prorata dell'IVA spettante alle due società holding di cui trattasi nei procedimenti principali poiché, per quanto riguarda la Larentia + Minerva, le spese inerenti all'acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate e, per quanto concerne la Marenave, le spese di emissione delle azioni, sono, per la maggior parte, correlate all'attività non economica di dette società holding volta all'acquisizione e alla detenzione/gestione di partecipazioni nelle rispettive controllate.

13. Basandosi su tale premessa, il giudice del rinvio sollecita la Corte a fornire indicazioni più precise sul metodo di calcolo da scegliere al fine di ripartire il più oggettivamente e uniformemente possibile l'IVA versata a monte quando le spese di una società holding sono inerenti sia ad attività economiche che ad attività non economiche.

14. Se ci si dovesse strettamente limitare a rispondere a tale domanda, ritengo, come tutte le parti interessate intervenute nella presente causa, che la Corte dovrebbe dichiararsi incompetente a fornire indicazioni più particolareggiate su un siffatto metodo di calcolo rispetto a quelle già risultanti dalla sua giurisprudenza attuale.

15. Occorre infatti ricordare in particolare che, chiamata a pronunciarsi su un'analoga questione nella causa Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), la Corte ha dichiarato che le disposizioni della sesta direttiva non contengono regole sui metodi o i criteri che gli Stati membri sono tenuti ad applicare quando adottano disposizioni che consentono una ripartizione degli importi dell'IVA versata a monte a seconda che le spese corrispondenti attengano ad attività economiche o ad attività non economiche, in quanto le norme sulla detrazione dell'IVA versata a monte, previste dalla sesta direttiva, sono connesse esclusivamente ad attività economiche [4].

16. Pertanto, dal momento che la sesta direttiva non contiene le indicazioni necessarie per determinazioni di carattere numerico di tale genere, spetta agli Stati membri stabilire metodi e criteri appropriati a tale scopo e devono esercitare il loro potere discrezionale tenendo conto dello scopo e dell'economia di detta direttiva nonché rispettando in particolare il principio di neutralità fiscale [5].

17. La Corte ne ha pertanto dedotto che, nell'esercizio di tale potere discrezionale, gli Stati membri devono garantire che la detrazione sia effettuata soltanto per il prorata dell'IVA relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione, vigilando dunque affinché il calcolo del prorata tra attività economiche e attività non economiche rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività. Nel medesimo ambito, gli Stati membri sono tuttavia autorizzati ad applicare qualsiasi criterio di ripartizione appropriato, come quelli basati sulla natura dell'investimento o sulla natura dell'operazione (menzionati dall'organo giurisdizionale nazionale all'origine della causa Securenta), senza essere obbligati a limitarsi ad uno solo di tali metodi [6].

18. La Corte ha confermato tali valutazioni ai punti 42 e 47 della sentenza Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), ricordando, in sostanza, che, indipendentemente dalle modalità di calcolo prescelte o applicate dagli Stati membri, tali modalità devono riflettere oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese sostenute a monte, rispettivamente, alle attività economiche e a quelle non economiche.

19. Nelle presenti cause il giudice del rinvio rileva che il legislatore tedesco non ha, ad oggi, adottato alcun criterio di ripartizione analogo a quelli indicati dalla Corte nella sentenza Securenta, il che comporterebbe una forte incertezza giuridica che, a suo avviso, spetta alla Corte risolvere.

20. Ritengo che la Corte non possa accettare tale richiesta, sia per motivi legati al rispetto della competenza residua degli Stati membri, sia per ragioni pratiche afferenti alla molteplicità e complessità delle situazioni fattuali che non autorizzano assolutamente la Corte a privilegiare un metodo o un criterio di ripartizione rispetto a un altro.

21. Per motivi analoghi, neppure il fatto che il legislatore nazionale non abbia ancora optato per l'uno o per l'altro metodo, ma abbia invece preferito, come sottolineano il giudice del rinvio nonché il governo tedesco nelle sue osservazioni scritte, lasciare tale facoltà discrezionale, in funzione delle circostanze del caso di specie, ai soggetti passivi e all'amministrazione finanziaria, può indurre la Corte a considerarsi autorizzata a sostituirsi al suddetto legislatore.

22. Spetta invece ai giudici nazionali verificare se, in funzione delle situazioni loro sottoposte, la modalità o le modalità di calcolo utilizzate dal soggetto passivo o, eventualmente, dall'amministrazione finanziaria nazionale riflettano oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese sostenute a monte, rispettivamente, alle attività economiche e a quelle non economiche di tale soggetto passivo.

4 — V., in tal senso, sentenza Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 33).

5 — Idem (punti da 34 a 36).

6 — Ibidem (punti 37 e 38).

23. Nelle presenti cause spetterebbe dunque al giudice del rinvio verificare se l'applicazione del metodo che l'amministrazione finanziaria considera appropriato, vale a dire, secondo le indicazioni del giudice del rinvio, il criterio di ripartizione in funzione della natura dell'investimento, soddisfi tale obiettivo.

24. Mi interrogo tuttavia sulla premessa del ragionamento effettuato dal giudice del rinvio, nei limiti in cui considera che le due società holding si dedichino in parte ad attività economiche e in parte ad attività non economiche.

25. Tale interrogativo va al di là di una semplice domanda riguardante la valutazione dei fatti dei procedimenti principali che, ovviamente, nell'ambito della cooperazione prevista dall'articolo 267 TFUE, è di esclusiva competenza del giudice del rinvio.

26. Infatti, come fanno osservare la Larentia + Minerva e la Marenave, occorre chiedersi se il coinvolgimento delle società holding nella gestione delle controllate non debba portare, in applicazione segnatamente dei principi della sentenza Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), a constatare che holding siffatte esercitano esclusivamente un'attività economica, con esclusione quindi di qualsiasi attività non economica. Ne deriverebbe, secondo tali parti, che il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte sui servizi forniti a dette società holding nel contesto dell'acquisizione di partecipazioni nelle loro controllate sarebbe, di conseguenza, integrale.

27. Nella sua giurisprudenza relativa alla posizione IVA delle società holding, la Corte distingue due ipotesi, a seconda che le holding intervengano o meno nella gestione delle loro controllate.

28. Le società holding appartenenti alla prima categoria sono quelle il cui unico obiettivo consiste nel detenere e gestire partecipazioni in altre società, senza fornire a queste ultime alcuna prestazione a titolo oneroso e senza intervenire, direttamente o indirettamente, nella gestione di altre imprese, se non esercitando i propri diritti in qualità di azioniste.

29. Tali società holding non hanno lo status di soggetto passivo IVA ai sensi dell'articolo 4 della sesta direttiva e non hanno dunque diritto ad alcuna detrazione ai sensi dell'articolo 17 della medesima. In base alla giurisprudenza, il mero acquisto e la mera detenzione di quote societarie non devono infatti essere ritenuti un'attività economica, ai sensi della sesta direttiva, che conferisce al soggetto che l'abbia effettuata lo status di soggetto passivo. La semplice assunzione di partecipazioni finanziarie in altre imprese non costituisce sfruttamento di un bene al fine di trarne introiti che abbiano carattere stabile, perché l'eventuale dividendo, frutto di tale partecipazione, discende dalla mera proprietà del bene [7].

30. Tuttavia, la Corte sostiene ripetutamente che «*ciò non vale* qualora la partecipazione sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società in cui si è realizzato l'acquisto di partecipazioni, fatti salvi i diritti che chi detiene le partecipazioni possiede nella sua qualità di azionista o socio» [8]. Infatti, prosegue la Corte, 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 [9].

31. Come risulta dalla tipologia delle società holding definita dal giudice del rinvio, le stesse vengono designate come società holding cosiddette «gestorie».

7 — 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).

8 — V., in particolare, sentenze Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punto 14); Floridienne e Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punto 18); Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punto 20); SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punto 30), e Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punto 33) (i corsivi sono miei).

9 — Sentenze Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punto 22), e Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punto 34).

32. È pacifico che, nel caso di specie, le due società holding di cui trattasi nei procedimenti principali appartengono a questa seconda categoria e che sono dunque soggette ad IVA per quanto riguarda le prestazioni da esse fornite a titolo oneroso alle proprie controllate.

33. Il giudice del rinvio ammette del resto che tali società holding hanno diritto alla detrazione dell'IVA che ha gravato a monte sui servizi da esse acquisiti presso imprese terze nell'ambito di transazioni in conto capitale riguardanti le loro controllate. A suo avviso, tale detrazione sarebbe tuttavia solo prorata. Infatti, le prestazioni di cui avrebbero beneficiato le società holding nell'ambito dell'acquisizione di capitali sarebbero servite innanzitutto a un'attività non economica delle medesime, vale a dire l'acquisizione e detenzione non imponibili delle rispettive partecipazioni nel capitale delle loro controllate.

34. A tale riguardo rilevo, anzitutto, che il giudice del rinvio non indica che le suddette prestazioni sarebbero state destinate alla mera detenzione di partecipazioni in altre controllate nella cui gestione le società holding non interverrebbero, attività che non può essere considerata economica e che comporterebbe dunque in effetti l'obbligo di ripartire l'IVA versata a monte fra le attività economiche e non economiche di tali società holding.

35. Ritengo, poi, che la logica su cui si basa la giurisprudenza della Corte riguardante la dicotomia fra società holding che intervengono o, al contrario, che non intervengono nella gestione delle loro controllate abbia delle conseguenze sull'imputazione delle spese relative alle transazioni in conto capitale realizzate a monte dalle società holding alla loro attività economica a valle.

36. Infatti, nella sentenza Cibo Participations, concernente una situazione analoga alle controversie principali, la Corte ha affermato che le spese sostenute da una società holding che interviene nella gestione di una controllata per i vari servizi da essa acquistati nell'ambito di un'assunzione di partecipazione in tale controllata rientrano nelle spese generali del soggetto passivo e, *in quanto tali*, sono elementi costitutivi del prezzo dei suoi prodotti. Tali servizi presentano pertanto, in linea di principio, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica della società holding [10].

37. Dal momento che la Corte non poteva ignorare il fatto che, per sua stessa natura, una siffatta società holding gestiva altresì partecipazioni che non comportavano un'attività economica, l'approccio scelto in tale sentenza implica, da un lato, che le spese sostenute dalla società holding ai fini dell'acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate sono esclusivamente correlate all'attività economica della società holding e non, anche solo parzialmente, alla sua attività non economica consistente nella gestione delle partecipazioni e, dall'altro, che la società holding è in linea di principio autorizzata a detrarre la totalità dell'IVA versata sulle transazioni a monte.

38. Tale valutazione è confermata dal punto 34 della medesima sentenza Cibo Participations, in cui la Corte fa riferimento al sistema di detrazione previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, della sesta direttiva, la cui applicazione riguarda soltanto la ripartizione dell'IVA relativa ad operazioni a monte utilizzate sia per operazioni economiche che danno diritto a detrazione, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto. Tale imposta grava pertanto esclusivamente sulle spese relative ad attività economiche [11].

10 — Sentenza Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punto 33). V. altresì, in particolare, sentenza SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punto 58).

11 — V., in tal senso, sentenza Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 33), nonché le mie conclusioni nella causa Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, paragrafo 79). V. altresì sentenza Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punto 40).

39. Le spese connesse all'acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate, sostenute da una società holding che interviene nella loro gestione ai sensi della giurisprudenza della Corte, sono dunque inerenti all'attività economica di tale società holding. Di conseguenza, l'IVA versata su dette spese sarà oggetto di una detrazione integrale, in applicazione dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, a meno che le operazioni economiche effettuate a valle non siano esenti da IVA a norma della medesima direttiva, nel qual caso il diritto alla detrazione verrà applicato in base al metodo del prorata, come previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, della suddetta [12]. Tale è, a mio avviso, l'interpretazione da adottare della sentenza Cibo Participations.

40. Una siffatta analisi è perfettamente applicabile alle spese relative non all'assunzione di partecipazioni nelle controllate, ma ad altre transazioni in conto capitale realizzate da una società holding gestoria, come l'incremento del proprio capitale sociale mediante emissione di azioni, utilizzato in definitiva per finanziare l'acquisizione e la gestione di navi per il trasporto marittimo, come sembra essere la fattispecie nella causa C-109/14.

41. La Corte ha in effetti già riconosciuto, nella sentenza Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320), che un'emissione di azioni non rientra, di per sé, nell'ambito di applicazione della sesta direttiva, ma può essere effettuata da una società al fine di rafforzare il proprio capitale a vantaggio della sua attività economica generale, il che implica che i costi delle prestazioni acquistate da detta società nell'ambito dell'operazione di cui trattasi rientrano nelle sue spese generali e sono, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei suoi prodotti, dal momento che prestazioni di tal genere presentano un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo [13].

42. Il fatto che, nella controversia all'origine della causa C-109/14, l'emissione di azioni fosse stata effettuata da una società holding gestoria e non da una società, come la Kretztechnik, esercitante esclusivamente un'attività economica non mi sembrava, alla luce dei principi enucleati nella sentenza Cibo Participations, dover comportare conseguenze diverse sul diritto di detrazione, in linea di principio integrale, dell'IVA versata a monte.

43. In ogni caso, né il giudice del rinvio né le parti coinvolte nella presente causa hanno suggerito la necessità di distinguere il trattamento fiscale delle spese sostenute da una società holding gestoria a seconda che siano inerenti all'assunzione di partecipazioni o ad altre transazioni in conto capitale.

44. Tenuto conto di queste considerazioni, ritengo che la prima questione pregiudiziale vada risolta come segue: le spese inerenti a transazioni in conto capitale effettuate da una società holding che interviene, direttamente o indirettamente, nella gestione delle proprie controllate presentano un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica di tale suddetta holding. Non bisogna dunque procedere a una ripartizione dell'IVA versata a monte su tali spese fra le attività economiche e quelle non economiche. Qualora la società holding effettui sia operazioni soggette all'IVA sia operazioni esenti, il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte verrà determinato in base al metodo del prorata, come previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva.

12 — Le modalità da utilizzare per il calcolo di tale prorata rientrano nell'ambito di applicazione della legislazione nazionale degli Stati membri: v., a tale riguardo, sentenza Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punti 30 e 31).

13 — V. sentenza Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punto 36).

B – *Sulla seconda questione pregiudiziale*

45. Con la seconda questione il giudice del rinvio si domanda, in sostanza, se l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, che prevede per gli Stati membri la facoltà di considerare più persone come un unico soggetto passivo ai fini dell'IVA, osti a una disciplina nazionale che, da un lato, limita alle sole persone giuridiche la possibilità di essere integrate nell'impresa di un altro soggetto passivo (il cosiddetto «Organträger», società madre) e, dall'altro, esige che le suddette persone giuridiche siano integrate nell'impresa della società madre dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo, vale a dire nel quadro di un rapporto gerarchico.

46. Dalla formulazione dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva emerge che quest'ultimo consente a ciascuno Stato membro di considerare più persone come un unico soggetto passivo qualora esse siano stabilite sul territorio di tale medesimo Stato membro e, pur essendo indipendenti dal punto di vista giuridico, siano strettamente vincolate tra loro sul piano finanziario, economico ed organizzativo [14].

47. Tale disposizione ha dunque integrato nella legislazione dell'Unione il concetto di IVA di gruppo, il cui obiettivo, come indicato nella relazione alla proposta di sesta direttiva [15], consiste nel consentire agli Stati membri, per esigenze di semplificazione amministrativa o per evitare taluni abusi, di non considerare soggetti passivi distinti quei soggetti la cui indipendenza è unicamente una modalità giuridica [16].

48. In pratica, dal momento che il gruppo IVA è considerato un unico soggetto passivo, le entità che lo formano non presentano più separatamente dichiarazioni IVA e non sono più identificate, tanto all'interno quanto all'esterno del loro gruppo, quali soggetti passivi [17].

49. Ne consegue che le operazioni interne al gruppo IVA, vale a dire quelle effettuate a titolo oneroso fra le entità che compongono tale gruppo, in linea di principio non esistono ai fini dell'IVA. Il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte viene dunque determinato non in base alle operazioni fra i membri del gruppo, ma tenendo conto esclusivamente delle operazioni effettuate dal gruppo a favore di terzi [18].

50. Nel caso di specie, per quanto il giudice del rinvio non sollevi alcun dubbio sul fatto che la Repubblica federale di Germania abbia optato per la facoltà offerta dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, il che del resto è confermato dal governo tedesco nelle sue osservazioni scritte, esso si chiede se le società holding e le rispettive controllate possano ottenere lo status di gruppo IVA in modo che a quest'ultimo venga concesso, in considerazione delle operazioni a titolo oneroso effettuate fra le controllate e imprese terze, il beneficio della detrazione integrale dell'IVA versata a monte sulle transazioni in conto capitale effettuate dalle società holding.

51. Qualora il beneficio di una siffatta detrazione integrale non sia già da escludere alla luce della risposta che propongo di dare alla prima questione pregiudiziale, in questa fase del ragionamento, si impongono due considerazioni.

14 — Si deve notare che tale disposizione è stata successivamente ripresa, in termini analoghi, nell'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE.

15 — Proposta di sesta direttiva 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 [COM(73) 950 del 20 giugno 1973].

16 — V. in tal senso, in particolare, sentenze Commissione/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punto 47), e Commissione/Svezia (C-480/10, EU:C:2013:263, punto 37).

17 — V. in tal senso, sentenze Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punto 19), e Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punto 29).

18 — V. anche, in tal senso, comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sull'opzione di IVA di gruppo prevista all'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [COM (2009) 325 definitivo, 2 luglio 2009,
pag. 11]. È importante precisare che le operazioni effettuate fra un membro del gruppo e una parte terza sono attribuibili al gruppo medesimo: v. sentenza Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punto 29).

52. Da un lato, le situazioni fattuali all'origine di ciascuna delle due prime questioni pregiudiziali si escludono reciprocamente. In altri termini, un gruppo IVA o esiste o non esiste. Una società holding che interviene nella gestione delle proprie controllate non può in alcun caso beneficiare di un diritto di detrazione dell'IVA versata a monte su spese inerenti a transazioni in conto capitale riguardanti le proprie controllate e pretendere contemporaneamente di costituire un gruppo IVA con queste ultime, nell'ambito del quale, come ho già indicato, le operazioni sono al di fuori del campo di applicazione dell'IVA.

53. D'altro lato, dalle indicazioni contenute nella decisione di rinvio risulta che la problematica inerente alla concessione dello status di gruppo IVA è stata sollevata per la prima volta solo dinanzi al giudice del rinvio, che statuisce in ultimo grado in sede di cassazione. L'amministrazione finanziaria, come del resto i giudici di rango inferiore al giudice del rinvio, non ha dunque avuto la possibilità di pronunciarsi preventivamente sul vantaggio di tale status da accordare alla Larentia + Minerva, nonché alla Marenave e alle rispettive controllate.

54. Tali constatazioni possono far pensare che l'interpretazione della sesta direttiva richiesta nella seconda questione pregiudiziale sia, in definitiva, priva di qualsiasi rapporto con la realtà dei fatti dei procedimenti principali o rivesta un carattere ipotetico tale da far dichiarare irricevibile detta questione (nonché, del resto, la terza questione che le è strettamente correlata) [19]. Dubbi in questo senso sono stati d'altronde sollevati dall'Irlanda sia nelle sue osservazioni scritte che in udienza dinanzi alla Corte.

55. Malgrado tali circostanze, ritengo nondimeno che non sia inutile rispondere nel merito alla presente questione pregiudiziale. Infatti, come suggerisce il giudice del rinvio e come il governo tedesco ha confermato in udienza, il soddisfacimento delle condizioni di ammissibilità allo status di gruppo IVA o di unità fiscale riveste carattere obiettivo e può essere constatato, nel diritto tedesco, da qualsiasi giudice a prescindere da una domanda in tal senso. Pertanto, la questione se le restrizioni all'ammissibilità a un siffatto gruppo previste dalla legislazione tedesca siano compatibili con l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva riveste interesse per la soluzione delle controversie di cui ai procedimenti principali in quanto, se tali restrizioni potessero essere eliminate, il diritto alla detrazione integrale dell'IVA versata a monte potrebbe essere riconosciuto.

56. Nel merito, dunque, la domanda del giudice del rinvio verte su due punti. In primo luogo e in sostanza, si tratta di determinare se l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva osti a che uno Stato membro limiti la costituzione di gruppi IVA alle entità dotate di personalità giuridica, escludendo di conseguenza le società di persone, come le controllate, costituite come società in accomandita, delle due società holding di cui trattasi nei procedimenti principali. In secondo luogo, il giudice del rinvio si interroga sulla possibilità, per uno Stato membro, di esigere che i rapporti fra i membri di un gruppo IVA siano rapporti di tipo gerarchico, mediante i quali le entità «subordinate» sono integrate nella società madre.

1. Sulla condizione relativa alla personalità giuridica dei membri del gruppo IVA

57. Nell'ambito dell'ordinamento tedesco, l'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG») prevede che l'attività professionale, industriale o commerciale non è esercitata a titolo indipendente qualora la struttura generale dei legami effettivi dimostri che una persona giuridica è integrata, dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo, nell'impresa della società madre.

19 — V., in particolare, sulla giurisprudenza riguardante l'irricevibilità di domande di pronuncia pregiudiziale prive di rapporto con la realtà delle controversie o di natura ipotetica, sentenza Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, punto 17 e giurisprudenza citata).

58. Benché dalla decisione di rinvio risulti che società di persone possono, nel diritto tedesco, costituire la società madre dell'unità fiscale, di contro, tali società di persone, in particolare le società in accomandita, essendo prive di personalità giuridica, non potrebbero essere organicamente vincolati e non potrebbero di conseguenza partecipare al gruppo IVA così come esiste in Germania.

59. A mio avviso, così come giustamente sostenuto dall'Irlanda e dalla Commissione, nessuna disposizione della sesta direttiva consente di escludere le società di persone dalla partecipazione a un gruppo IVA.

60. Tale valutazione è già deducibile dalla formulazione dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, ai sensi del quale possono essere considerate come un unico soggetto passivo le «persone» in maniera assolutamente generica, il che contrasta, come rilevato assai giustamente dall'avvocato generale Jääskinen nelle sue conclusioni nella causa Commissione/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, paragrafi 30 e 31), con il quadro giuridico derivante dalla seconda direttiva IVA [20]. La Corte ne ha dedotto che il testo dell'articolo 11 della direttiva 2006/112, che ha ripreso in termini simili la formulazione dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, non osta a che uno Stato membro preveda che soggetti non imponibili a titolo individuale possano essere inclusi in un gruppo IVA [21]. In un'altra causa, la Corte ha altresì precisato, in maniera sicuramente incidentale, che l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva è rivolto ai «soggetti, segnatamente [alle] società» [22].

61. Tale giurisprudenza implica che la portata dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva non è limitata a una particolare forma societaria, né al fatto che le entità facenti parte di un gruppo IVA abbiano personalità giuridica.

62. Del resto, contrariamente all'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, talune disposizioni di quest'ultima, come gli articoli da 28 bis a 28 quater, riguardano esclusivamente le «persone giuridiche», il che significa altresì che il legislatore dell'Unione non ha inteso limitare la portata del primo articolo alle entità dotate di personalità giuridica.

63. Ritengo dunque che l'ambito di applicazione ratione personae dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva riguardi tutti i soggetti.

64. Tale affermazione non consente tuttavia di risolvere il primo capo della seconda questione pregiudiziale sottoposta alla Corte dal giudice del rinvio.

65. Tale risoluzione presuppone, in via preliminare, che si verifichi se la sesta direttiva osti a che uno Stato membro limiti la portata dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, di detta direttiva, nell'ambito dell'esercizio della facoltà riconosciutagli di ammettere la costituzione di gruppi IVA sul proprio territorio. In altri termini, si tratta di determinare se gli Stati membri conservino un certo margine di discrezionalità quanto ai «soggetti» a cui ritengono di poter accordare il beneficio della partecipazione a gruppi IVA sul proprio territorio.

66. Alla luce della giurisprudenza, tale interrogativo richiede, a mio avviso, una risposta articolata.

20 — Seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 71, pag. 1303).

21 — Sentenza Commissione/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punti da 38 a 41). V., altresì, sentenze Commissione/Paesi Bassi (C-65/11, EU:C:2013:265, punti da 35 a 39); Commissione/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, punti da 30 a 34); Commissione/Regno Unito (C-86/11, EU:C:2013:267, punti da 33 a 37), e Commissione/Danimarca (C-95/11, EU:C:2013:268, punti da 34 a 38).

22 — Sentenza Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punto 19).

67. È vero che la Corte ha già statuito, a proposito dell'articolo 11, primo comma, della direttiva 2006/112, che ha ripreso il testo dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, che, secondo la sua formulazione, tale articolo non prevede che la sua applicazione sia soggetta ad altre condizioni oltre a quelle indicate [23]. Nelle sentenze Commissione/Svezia (C-480/10, EU:C:2013:263, punto 35) e Commissione/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, punto 63), la Corte ha precisato che tale disposizione non prevedeva neanche la possibilità, per gli Stati membri, di imporre agli operatori economici ulteriori condizioni ai fini della costituzione di un gruppo IVA, come quella di esercitare un determinato tipo di attività o di rientrare in uno specifico settore di attività.

68. Potrebbe dunque risultare che il regime previsto dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva (e ormai quello di cui all'articolo 11, primo comma, della direttiva 2006/112) non accordi agli Stati membri alcun margine di discrezionalità.

69. Tuttavia, sempre in tali sentenze, la Corte ha riconosciuto, non più con riferimento alla formulazione della disposizione in parola, ma sulla base dei suoi obiettivi, la possibilità per gli Stati membri di limitare l'applicazione del regime di cui all'articolo 11 della direttiva 2006/112, nel rispetto del diritto dell'Unione [24]. È in applicazione di tale constatazione che la Corte è stata indotta a respingere gli inadempimenti contestati al Regno di Svezia e alla Repubblica di Finlandia, rilevando che la Commissione non aveva dimostrato che la limitazione, in questi due Stati membri, dell'applicazione del regime dell'IVA di gruppo alle imprese del settore finanziario e assicurativo, motivata dall'intento di prevenire l'elusione e l'evasione fiscale menzionate all'articolo 11, secondo comma, della direttiva 2006/112, fosse contraria al diritto dell'Unione [25].

70. Potendo, a mio avviso, essere applicata alla sesta direttiva, tale giurisprudenza sembra dunque riconoscere agli Stati membri un margine di discrezionalità nell'esercizio della facoltà prevista dal suo articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, margine di discrezionalità tuttavia limitato dal perseguimento degli obiettivi contemplati dall'articolo 4, paragrafo 4, di tale direttiva, nel rispetto del diritto dell'Unione.

71. In pratica, le restrizioni al regime di cui all'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva devono dunque, a mio avviso, essere necessarie e adeguate all'obiettivo, già menzionato, della prevenzione delle pratiche o dei comportamenti abusivi o a quelli della lotta contro l'elusione o l'evasione fiscale, nel rispetto del diritto dell'Unione, vale a dire, in particolare, del principio di neutralità fiscale, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA [26].

72. Nel caso di specie, per essere considerata legittima, l'esclusione delle società di persone dalla partecipazione a un gruppo IVA deve poter essere giustificata in base agli obiettivi perseguiti dall'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva, nel rispetto del principio di neutralità fiscale.

73. Se è vero che spetta al giudice del rinvio verificare tali aspetti, è importante osservare che lo stesso ha già sostanzialmente precisato, nella sua domanda di rinvio pregiudiziale, da un lato, di non cogliere un nesso fra il requisito, posto dall'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, dell'UStG, secondo cui tutti i membri di un gruppo IVA devono essere dotati di personalità giuridica, e il perseguimento degli obiettivi contemplati dall'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva e, dall'altro, che tale requisito potrebbe violare il principio di neutralità fiscale in quanto si basa esclusivamente sulla forma giuridica per escludere determinate entità dal beneficio della partecipazione a un gruppo IVA.

23 — V., in particolare, sentenze Commissione/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punto 36), e Commissione/Svezia (C-480/10, EU:C:2013:263, punto 35).

24 — Sentenze Commissione/Svezia (C-480/10, EU:C:2013:263, punto 38), e Commissione/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, punto 66).

25 — Sentenze Commissione/Svezia (C-480/10, EU:C:2013:263, punti 39 e 40), e Commissione/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, punti 67 e 68).

26 — Sul carattere fondamentale di tale principio, v., in particolare, sentenze Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punto 59), nonché Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punto 25). Sui limiti posti dal principio di neutralità al ricorso, da parte degli Stati membri, a misure che perseguono obiettivi di lotta contro l'evasione e l'elusione fiscale, v., in particolare, sentenza Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

74. Concordo con questo punto di vista.

75. Occorre tuttavia aggiungere le due seguenti osservazioni.

76. In primo luogo, quanto agli obiettivi di lotta contro l'elusione e l'evasione fiscale che figurano ormai, come già evidenziato, all'articolo 11, secondo comma, della direttiva 2006/112, occorre precisare che è solo a partire dall'adozione della direttiva 2006/69/CE del 24 luglio 2006 [27] che il legislatore dell'Unione ha introdotto un terzo comma all'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva, in cui si ammette esplicitamente che gli Stati membri che hanno fatto uso della facoltà di autorizzare la costituzione di gruppi IVA sul loro territorio possono «adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio [dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva]».

77. Orbene, almeno per quanto riguarda la causa C-108/14, l'esercizio fiscale di cui trattasi è quello dell'anno 2005, ossia una data ben anteriore a quella dell'adozione della direttiva 2006/69 e della sua entrata in vigore.

78. Nondimeno, non credo che tale circostanza implichi che, precedentemente all'entrata in vigore della direttiva 2006/69, gli Stati membri non disponessero della facoltà di adottare misure volte a perseguire tali obiettivi nell'ambito dell'esercizio della facoltà loro accordata dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva.

79. Infatti, come giustamente sostenuto dalla Commissione e dal governo del Regno Unito nelle loro osservazioni scritte, la Corte ha sottolineato in più occasioni che, fra l'altro, la lotta contro l'elusione e l'evasione fiscale costituiva un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla sesta direttiva [28], anche negli ambiti in cui le autorità fiscali nazionali non potevano avvalersi di alcuna espressa autorizzazione da parte del legislatore dell'Unione ripresa in specifiche disposizioni di tale direttiva [29].

80. Al pari del giudice del rinvio e della Commissione, stento tuttavia a capire in che modo una distinzione in funzione della forma giuridica o dell'esistenza o meno della personalità giuridica delle imprese sia necessaria e appropriata per la lotta contro l'elusione e l'evasione fiscale.

81. In secondo luogo, una siffatta distinzione contrasta altresì, a mio avviso, con il principio di neutralità fiscale in quanto entità che sono, a titolo individuale, come ammesso in udienza dal governo tedesco, pienamente soggette all'IVA, non possono partecipare a un gruppo IVA esclusivamente a motivo della particolare forma giuridica da esse rivestita.

27 — 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 L 221, pag. 9).

28 — V., in particolare, sentenze Gemeente Leusden e Holin Groep (C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, punto 76); Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punto 71); Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446); Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punto 29), nonché R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punto 36).

29 — V., in particolare, sentenza Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121), relativa all'evasione fiscale e alle pratiche abusive, e sentenza Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446), relativa all'elusione fiscale.

82. È importante al riguardo ricordare che il ricorso al gruppo IVA può presentare vantaggi di tesoreria per i suoi membri, in quanto le operazioni interne al gruppo che sarebbero in linea di principio soggette ad IVA sono al di fuori dell'ambito di applicazione di tale imposta [30]. Orbene, privare taluni operatori economici di tali vantaggi a motivo della forma giuridica con cui uno di tali operatori svolge la propria attività equivale a trattare in modo diverso attività analoghe che si trovano dunque in concorrenza le une con le altre, tralasciando il fatto che il soggetto passivo è proprio contraddistinto dall'attività economica e non dalla forma giuridica [31].

83. Il meccanismo del gruppo IVA deve promuovere la neutralità fiscale rispecchiando la realtà economica. Non deve invece, a mio avviso, portare a creare distinzioni artificiali in funzione della forma giuridica rivestita dagli operatori economici per esercitare la loro attività.

84. Propongo dunque di rispondere al primo capo della seconda questione pregiudiziale nel senso che l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva osta a che uno Stato membro, esercitando la facoltà offerta da tale disposizione, subordini la costituzione di un gruppo IVA alla condizione che tutti i membri di tale gruppo abbiano personalità giuridica, a meno che detta condizione non sia giustificata dalla prevenzione di pratiche abusive o dalla lotta contro l'elusione e l'evasione fiscale nel rispetto del principio di neutralità fiscale, cosa che spetterà al giudice del rinvio verificare.

2. Sulla necessità per i membri del gruppo IVA di intrattenere rapporti di tipo gerarchico

85. Come è stato detto, l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva autorizza a considerare, come un unico soggetto passivo ai fini dell'IVA, entità tra le quali, benché giuridicamente indipendenti, esistono stretti vincoli sul piano finanziario, economico ed organizzativo.

86. L'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG esige che le entità siano integrate, dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo, nell'impresa della società madre.

87. Secondo il giudice del rinvio, l'integrazione prescritta da tale disposizione presuppone, conformemente alla giurisprudenza costante del Bundesfinanzhof, l'esistenza di un rapporto gerarchico tra la società madre e la società affiliata quale «soggetto subordinato».

88. Secondo le spiegazioni del giudice del rinvio, tale integrazione sussiste, sul piano finanziario, quando la società madre detiene nella società affiliata una partecipazione finanziaria tale da consentirle di imporre la propria volontà mediante un voto a maggioranza in seno all'assemblea dei soci. Sul piano economico, essa è caratterizzata dal fatto che la società affiliata, nel quadro della struttura della società madre sovraordinata, risulta come una sua parte costitutiva. Infine, sul piano organizzativo, il giudice del rinvio fa osservare che l'integrazione presuppone che la società madre si avvalga nell'ambito della gestione quotidiana della possibilità, che la stessa deriva dall'integrazione finanziaria, di esercitare un controllo sul tipo e sulla modalità di gestione della società subordinata nonché di imporre la sua volontà all'interno di essa.

30 — V., in tal senso, comunicazione della Commissione, cit., pag. 11, e conclusioni dell'avvocato generale Jääskinen nella causa Commissione/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, paragrafo 45).

31 — La Corte ha già constatato, in circostanze correlate all'ambito di applicazione delle esenzioni IVA, che la sesta direttiva ostava a distinzioni fondate esclusivamente sulla forma giuridica mediante la quale i soggetti passivi svolgono la propria attività: v., a tale riguardo, sentenze Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punto 20); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 30); Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, punto 25), nonché Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punti 30 e 31).

89. Il giudice del rinvio non indica tuttavia in maniera precisa su quale piano (o piani) finanziario, economico e/o organizzativo, gli operatori economici di cui trattasi nei procedimenti principali non soddisfino la condizione dell'integrazione di cui all'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG, come interpretata dal Bundesfinanzhof. Né le osservazioni della Larentia + Minerva né quelle della Marenave consentono di chiarire effettivamente tale questione.

90. Stando così le cose, è assodato che i requisiti posti dall'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG vanno al di là di quelli derivanti dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva. Infatti, l'esistenza di «stretti» vincoli dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo non implica necessariamente l'integrazione di un membro nell'impresa di un altro membro del gruppo IVA, né l'esistenza di un rapporto gerarchico tra tali membri [32]. All'udienza dinanzi alla Corte, la Commissione ha altresì fatto osservare che, dei sedici Stati membri che si sono avvalsi della facoltà di cui all'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, solo quattro, fra cui la Repubblica federale di Germania, richiedevano siffatti vincoli di integrazione e subordinazione. Inoltre, come evidenziato dalla Larentia + Minerva nelle sue osservazioni scritte, la Corte, sostenendo, segnatamente nella sentenza Commissione/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punto 47), che la costituzione di un gruppo IVA possa essere necessaria al fine di evitare determinati abusi come, ad esempio, il possibile frazionamento artificiale di un'impresa tra più soggetti passivi allo scopo di beneficiare di un regime specifico, ha implicitamente ammesso, mi sembra, che il ricorso a gruppi IVA non gerarchici («Gleichordnungskonzerne») sia possibile in forza dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva.

91. Il fatto che, nella sentenza Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punto 19) la Corte abbia menzionato, in via incidentale, un vincolo di subordinazione fra i membri di un gruppo IVA non può, a mio avviso, essere utilmente invocato nel caso di specie, in quanto la questione sottopostale in tale causa non riguardava assolutamente questo punto. Nelle sue sentenze Commissione/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punto 43) e Commissione/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, punto 36) in particolare, la Corte ha d'altronde respinto per questo motivo un argomento, addotto dalla Commissione, vertente sul medesimo punto della sentenza Ampliscientifica e Amplifin.

92. Tali considerazioni mi spingono altresì a respingere l'argomento illustrato, in sostanza, dal governo austriaco, secondo cui l'esistenza di un legame di subordinazione sarebbe inerente alla condizione degli «stretti vincoli» di cui all'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, dal momento che, secondo il primo comma di tale paragrafo, sarebbe precisamente l'esistenza di siffatti vincoli di subordinazione fra le persone fisiche e il loro datore di lavoro a escludere che le suddette vengano considerate soggetti passivi.

93. Un siffatto argomento ignora non solo la differenza testuale esistente fra il primo e il secondo comma dell'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva, visto che quest'ultimo, appunto, non impiega l'espressione «vincoli di subordinazione» ma quella, più ampia, «stretti vincoli», ma prescinde anche da quanto riconosciuto dalla Corte, ossia che uno Stato membro ha il diritto di prevedere che soggetti non imponibili possano far parte di un gruppo IVA e che, di conseguenza, il termine soggetto passivo non è sinonimo di «persone», ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva.

32 — Si deve rilevare che all'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva l'uso dell'avverbio «strettamente» per descrivere i vincoli fra le entità interessante è subentrato a quello di «intrinsecamente», precedentemente utilizzato, quantomeno in talune versioni linguistiche del testo, al punto 2, quarto comma, dell'allegato A della seconda direttiva, che interpretava l'articolo 4 di quest'ultima. La precisazione fornita dal punto 2, quarto comma, dell'allegato A della seconda direttiva quanto alla definizione di «soggetto passivo» ai sensi dell'articolo 4 della seconda direttiva è stata in larga misura ispirata dal regime tedesco dell'«Organschaft».

94. Ciò detto, dalle osservazioni depositate dalle parti interessate risulta che esse hanno punti di vista contrapposti sulla questione se i requisiti di cui all'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG, come interpretati dalla giurisprudenza del Bundesfinanzhof, costituiscano condizioni supplementari a quelle di cui all'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva (tesi sostanzialmente difesa dalla Larentia + Minerva, dalla Marenave, dall'Irlanda nonché dalla Commissione), il che implicherebbe la necessità di giustificare tali condizioni per quanto riguarda gli obiettivi di prevenzione degli abusi o della lotta contro l'elusione e l'evasione fiscale, o se si tratti semplicemente di precisazioni o concretizzazioni della condizione relativa all'esistenza di stretti vincoli dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo di cui a tale articolo della sesta direttiva, come sostengono i governi tedesco, austriaco e del Regno Unito.

95. Se è vero che a prima vista la risposta a tale questione non è agevole, l'argomentazione presentata dalle prime parti interessate appare nondimeno più conforme alla giurisprudenza.

96. Nelle sentenze Commissione/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punto 36) e Commissione/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, punto 29) in particolare, la Corte ha infatti qualificato come «altra condizione», vale a dire condizione supplementare a quelle dell'articolo 11, primo comma, della direttiva 2006/112 (che ha ripreso le condizioni dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva), un requisito secondo cui le «persone» interessate da tale disposizione dovrebbero avere, a titolo individuale, la qualità di soggetto passivo. In altri termini, uno Stato membro che avesse recepito l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva limitando il beneficio dell'IVA di gruppo ai soli «soggetti passivi» non avrebbe precisato la portata di tale testo ma avrebbe introdotto una condizione supplementare all'applicazione di tale disposizione.

97. Pertanto, secondo la logica seguita dalla Corte in tali sentenze nonché nella sentenza Commissione/Svezia (C-480/10, EU:C:2013:263), sebbene una siffatta condizione complementare non sia di per sé incompatibile con l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, in considerazione del margine di discrezionalità riconosciuto agli Stati membri, essa deve nondimeno essere giustificata dal perseguimento degli obiettivi di prevenzione degli abusi o di lotta contro l'elusione o l'evasione fiscale, nel rispetto del diritto dell'Unione, in particolare del principio di neutralità fiscale.

98. Ne consegue che la condizione che deriva dall'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG, secondo cui gli stretti vincoli dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo possono realizzarsi solo in presenza di rapporti gerarchici fra i membri del gruppo IVA, può essere compatibile con la sesta direttiva purché sia necessaria e proporzionata agli obiettivi perseguiti, nel rispetto in particolare del principio di neutralità fiscale.

99. Benché spetti al giudice del rinvio verificare se tali condizioni siano soddisfatte, mi domando tuttavia se un provvedimento nazionale che richiede vincoli così intensi fra determinate persone ai fini della creazione di un soggetto passivo unico ai fini dell'IVA non si spinga al di là di quanto necessario per raggiungere i suddetti obiettivi. Infatti, eccezion fatta per particolari circostanze limitate a un determinato Stato membro, che non sono tuttavia state evidenziate dinanzi alla Corte nella presente causa, è difficile comprendere, da un punto di vista generale, i motivi per cui il perseguimento degli obiettivi precedentemente menzionati renderebbe obbligatorio un ordinamento gerarchico delle relazioni fra i membri di un gruppo IVA per soddisfare la condizione riguardante l'esistenza di stretti vincoli dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo. Se è vero che l'esistenza di un siffatto ordine gerarchico fra i membri di un gruppo IVA è, senza dubbio, una condizione sufficiente per raggiungere tali obiettivi e soddisfare la condizione posta dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, dubito tuttavia che essa sia strettamente necessaria.

100. Suggerisco dunque di rispondere come segue in merito al secondo capo della seconda questione: una normativa nazionale secondo cui gli stretti vincoli dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, possono realizzarsi soltanto in presenza di una gerarchizzazione dei rapporti fra i membri del gruppo IVA può essere compatibile con tale articolo, purché sia necessaria e proporzionata al perseguimento degli obiettivi della prevenzione delle pratiche abusive e della lotta contro l'elusione o l'evasione fiscale, nel rispetto del diritto dell'Unione, in particolare del principio di neutralità fiscale, il che spetta al giudice del rinvio verificare.

### C – *Sulla terza questione pregiudiziale*

101. Con la sua terza questione pregiudiziale, il giudice del rinvio si interroga sull'effetto diretto dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva nell'eventualità in cui quest'ultimo osti a una misura nazionale come quella di cui all'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG.

102. Qualora la Corte decida di seguire le proposte formulate nelle presenti conclusioni in risposta alla seconda questione pregiudiziale, non è da escludersi che, in seguito all'esame che dovrà effettuare il giudice del rinvio, quest'ultimo possa concludere per l'incompatibilità dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG con l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva. Pertanto, al fine di dare una risposta utile al giudice del rinvio, ritengo che occorra rispondere alla terza questione da esso deferita alla Corte.

103. Secondo una giurisprudenza costante, in tutti i casi in cui disposizioni della sesta direttiva o della direttiva 2006/112 appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, tali disposizioni possono essere fatte valere, in mancanza di provvedimenti d'attuazione adottati entro i termini, per opporsi a qualsiasi disposizione di diritto interno non conforme a tali direttive, ovvero, inoltre, in quanto sono atte a definire diritti che i singoli possono far valere nei confronti dello Stato [33].

104. Occorre dunque verificare se l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva possa, dal punto di vista del suo contenuto, essere considerato incondizionato e sufficientemente preciso da consentire a un singolo di avvalersene dinanzi ai giudici nazionali al fine di opporsi all'applicazione della normativa nazionale che sia incompatibile con tale articolo.

105. A tale riguardo, ritengo innanzitutto che contestare il riconoscimento dell'effetto diretto dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, come fanno in particolare l'Irlanda e il governo austriaco, per il solo motivo che tale articolo si limiterebbe a conferire agli Stati membri la facoltà di ammettere sul proprio territorio la costituzione di gruppi IVA, non appare convincente.

106. La Corte ha infatti già ammesso a più riprese che una disposizione di una direttiva che offre agli Stati membri una facoltà di scelta non esclude necessariamente che il contenuto dei diritti accordati ai singoli possa essere determinato con una precisione sufficiente esclusivamente in base alle disposizioni di tale direttiva [34].

33 — V., in particolare, sentenze Becker (8/81, EU:C:1982:7, punto 25); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 51); Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, punto 33), e MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punto 47).

34 — V. sentenze Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, punto 30); Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, punto 61), e Balkan and Sea Properties e Provadinvest (C-621/10 e C-129/11, EU:C:2012:248, punto 57).

107. Inoltre, nemmeno l'esistenza di un margine di discrezionalità per gli Stati membri nell'attuazione delle disposizioni della sesta direttiva è stata considerata dalla Corte come un elemento che porti di per sé a privarla della possibilità di riconoscere l'effetto diretto di alcune fra tali disposizioni [35].

108. In particolare, la Corte ha statuito che, benché gli Stati membri dispongano innegabilmente di un margine di discrezionalità per fissare le condizioni di applicazione di determinate esenzioni previste dalla sesta direttiva, tale circostanza non osta a che i singoli in grado di dimostrare che la loro posizione fiscale rientra effettivamente in una delle categorie di esenzione previste da detta direttiva si basino direttamente su di essa, segnatamente nel caso in cui, avendo esercitato le competenze riconosciutegli da tale testo, uno Stato membro abbia adottato disposizioni interne incompatibili con tale direttiva, in particolare con il principio di neutralità fiscale [36].

109. Pertanto, il fatto che, esercitando la facoltà attribuitale dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, la Repubblica federale di Germania conservi un certo margine di discrezionalità non implica necessariamente che i singoli siano privati del diritto di invocare direttamente le disposizioni di tale articolo dinanzi ai giudici nazionali.

110. Al contrario, a mio avviso, una volta che uno Stato membro ha esercitato la facoltà accordata dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, tale articolo conferisce a tutte le «persone» la possibilità di essere considerate alla stregua di un unico soggetto passivo e, pertanto, identifica i beneficiari di tale disposizione inequivocabilmente nonché in modo incondizionato e sufficientemente preciso.

111. Il fatto che tale disposizione possa eventualmente comportare una riserva relativa alle giustificazioni fondate sulla prevenzione delle pratiche abusive o sulla lotta contro l'elusione e l'evasione fiscale non rimette in discussione detta constatazione, poiché tali giustificazioni, oltre a non essere esenti dal controllo giurisdizionale [37], sono altresì incoraggiate dalla sesta direttiva e possono anche essere considerate come limiti inerenti alla portata dei diritti conferiti ai singoli dalla direttiva medesima [38].

112. Per contro, la condizione sostanziale dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, secondo cui i vincoli finanziari, economici e organizzativi fra più persone devono essere «stretti» per costituire un soggetto passivo unico, deve indubbiamente essere precisata a livello nazionale. Se ci si limita a constatare l'esistenza di stretti vincoli dal punto di vista finanziario, questi ultimi possono così dipendere da una percentuale variabile di capitale detenuto e/o di diritti di voto nell'ambito di una società o da specifici rapporti contrattuali fra operatori economici, come l'esistenza di contratti di franchising [39]. Tali criteri non hanno tuttavia carattere esclusivo. In ogni caso, gli Stati membri che hanno optato per la facoltà di cui all'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva devono dunque concretamente precisare la condizione sostanziale da esso introdotta, senza che, contrariamente al caso di un'esenzione dall'IVA che può essere determinata oggettivamente in base all'interpretazione delle disposizioni della sesta direttiva, sia possibile definire direttamente, nel testo stesso di tale articolo, la portata precisa degli «stretti» vincoli in esso menzionati.

35 — V., in particolare, sentenza Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, punto 31 e giurisprudenza ivi citata). V. altresì sentenza MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).

36 — V. sentenza Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, punti da 34 a 37). V. altresì sentenza JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punto 61).

37 — V., per analogia, a proposito dell'effetto diretto dell'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, sentenza Comune di Carpaneto Piacentino e a. (C-231/87 e C-129/88, EU:C:1989:381, punto 32). V. altresì, in un altro contesto, sentenza Gavieiro Gavieiro e Iglesias Torres (C-444/09 e C-456/09, EU:C:2010:819, punto 81).

38 — V., in tal senso, sentenza Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a. (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punti da 57 a 59)

39 — La Commissione, nella sua summenzionata comunicazione (pag. 9) propone di dedurre l'esistenza di stretti vincoli dal punto di vista finanziario dal fatto di detenere almeno il 50% del capitale o da diritti di voto di una società o dall'esistenza di contratti di franchising. Si deve osservare che taluni Stati membri ammettono l'esistenza di siffatti vincoli sul piano finanziario qualora una società detenga almeno il 10% del capitale sociale di un'altra società.

113. Pertanto, ritengo che l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva non produca un effetto diretto.

114. Qualora la Corte condivida tale proposta, e nei limiti in cui il giudice del rinvio avrà preventivamente constatato l'incompatibilità dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG con l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, spetterà quindi a tale giudice verificare se la normativa nazionale possa essere interpretata, per quanto possibile, in maniera conforme al diritto dell'Unione [40].

115. A tale riguardo si deve sottolineare che la Commissione ha segnalato, nelle sue osservazioni scritte, che un giudice tributario tedesco avrebbe tentato di offrire una siffatta interpretazione conforme dichiarando che società di persone «strutturate in maniera capitalistica», come quelle in accomandita di cui trattasi nei procedimenti principali, potrebbero rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG [41].

116. Almeno per quanto riguarda soggetti che potrebbero partecipare a un gruppo IVA, un siffatto esempio giurisprudenziale lascia auspicare che l'interpretazione conforme al diritto dell'Unione sia decisamente possibile, senza tuttavia dar luogo a un'interpretazione contra legem.

117. Quanto alla condizione relativa all'integrazione della società membro nella società madre del gruppo IVA, alla quale è soggetta l'applicazione dell'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG, come ho già evidenziato, dalla decisione di rinvio risulta che è essenzialmente in via giurisprudenziale che tale condizione è stata interpretata, nel diritto tedesco, nel senso che debba sussistere un rapporto gerarchico fra i membri del gruppo IVA.

118. Eccezion fatta per la questione precedentemente trattata relativa alla personalità giuridica, come è già stato altresì rilevato, gli elementi forniti dal giudice del rinvio non consentono di determinare i motivi per cui gli operatori economici di cui trattasi nei procedimenti principali non soddisfino la condizione prevista dall'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG, come interpretata dal Bundesfinanzhof.

119. In ogni caso, spetta al giudice del rinvio verificare, nei procedimenti principali, se la condizione di integrazione di cui all'articolo 2, paragrafo 2, punto 2, primo periodo, dell'UStG possa essere interpretata, per quanto possibile, nel senso che consente a imprese unite da stretti vincoli dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva, di beneficiare dello status di gruppo IVA, senza necessariamente essere caratterizzate da un vincolo di subordinazione o da rapporti di tipo gerarchico.

120. Suggerisco pertanto di rispondere alla terza questione pregiudiziale nel senso che un soggetto passivo non può invocare direttamente l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva e che spetta tuttavia al giudice del rinvio interpretare, per quanto possibile, la sua normativa nazionale in conformità con la sesta direttiva.

40 — V., in particolare, sentenza Pfeiffer e a. (da C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, punti da 108 a 114).

41 — V. punto 34 delle osservazioni scritte della Commissione, che si riferisce alla sentenza del Finanzgericht München, del 13 marzo 2013, recante il riferimento 3 K 235/10.

## III – **Conclusione**

121. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo di rispondere alle questioni pregiudiziali del Bundesfinanzhof nel seguente modo:

1) Le spese inerenti a transazioni in conto capitale effettuate da una società holding che interviene, direttamente o indirettamente, nella gestione delle proprie controllate presentano un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica di tale società holding. Non occorre dunque procedere a una ripartizione dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte su tali spese fra le attività economiche e quelle non economiche. Qualora la società holding effettui sia operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto sia operazioni esenti, il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte verrà determinato in base al metodo del prorata, come previsto dall'articolo 17, paragrafo 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 d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

2) L'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva 77/388 osta a che uno Stato membro, esercitando la facoltà offerta da tale disposizione, subordini la costituzione di un gruppo IVA alla condizione che tutti i membri di tale gruppo abbiano personalità giuridica, a meno che detta condizione non sia giustificata dalla prevenzione di pratiche abusive o dalla lotta contro l'elusione e l'evasione fiscale, nel rispetto del diritto dell'Unione e in particolare del principio di neutralità fiscale, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare.

   Una normativa nazionale, secondo cui gli stretti vincoli dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva 77/388, possono realizzarsi soltanto in presenza di una gerarchizzazione dei rapporti fra i membri del gruppo IVA, può essere compatibile con tale articolo, purché sia necessaria e proporzionata al perseguimento degli obiettivi della prevenzione delle pratiche abusive e della lotta contro l'elusione o l'evasione fiscale, nel rispetto del diritto dell'Unione, in particolare del principio di neutralità fiscale, il che spetta al giudice del rinvio verificare.

3) Un soggetto passivo non può invocare direttamente l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva 77/388. Spetta tuttavia al giudice del rinvio interpretare, per quanto possibile, la sua normativa nazionale in conformità con la suddetta disposizione della sesta direttiva.