

L'IVA e le società *in house*: la Corte di Giustizia ritorna sulla nozione di «ente di diritto pubblico» ai sensi della direttiva 2006/112/CE

di Francesco Gallarati

Title: VAT and in house companies: the Court of Justice again on the notion of «bodies governed by public law» under directive 2006/112/EC

Keywords: VAT; Public authorities; In house providing.

1. – Nella sentenza pronunciata il 22 febbraio 2018 (sentenza *NTN*, causa C-182/17), la Corte di Giustizia è tornata ad affrontare il tema dell'imponibilità a fini IVA delle società interamente partecipate da amministrazioni pubbliche, a cui queste ultime abbiano affidato l'esercizio di attività di interesse generale.

La questione era stata già oggetto in precedenza di alcune pronunce della Corte di Giustizia, quali in particolare la sentenza *Saudaçor* del 29 ottobre 2015 (sentenza *Saudaçor c. Fazenda Pública*, causa C-174/14).

La possibilità di esentare le società *in house* dall'imposta sul valore aggiunto, inoltre, è stata al centro in questi ultimi anni di diverse pronunce da parte delle Commissioni tributarie italiane, che hanno adottato soluzioni talvolta contrastanti.

Rispetto alle pronunce precedenti dei giudici europei, la sentenza in commento merita di essere segnalata per le diverse conclusioni a cui è giunta la Corte, pur confermando le medesime coordinate interpretative delineate in *Saudaçor*.

Al fine di valutare il possibile impatto di questa pronuncia sull'ordinamento italiano, è bene dunque soffermarsi innanzitutto sulla questione giuridica sottesa alla sentenza in esame, per poi analizzare la soluzione adottata dalla Corte nel caso di specie.

2. – La vicenda oggetto del rinvio pregiudiziale riguardava la *NTN*, una società a responsabilità limitata senza scopo di lucro, il cui capitale sociale era detenuto al 100% dal Comune di Nagyszénás (Ungheria). In forza di un contratto stipulato con il Comune, tale società svolgeva una pluralità di compiti spettanti a quest'ultimo, relativi alla gestione di beni comunali (manutenzione dei parchi, gestione degli immobili, ecc.). A fronte di tale attività, essa riceveva un compenso diretto a coprire le spese di funzionamento della società, determinato sulla base di un prezzo inferiore al valore di mercato.

Date queste premesse, la questione giuridica che si poneva riguardava l'interpretazione dell'art. 13 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune in materia di IVA. In particolare, sorgeva il problema di stabilire se una società partecipata al 100% da un Comune, che eserciti un'attività di interesse generale su incarico e dietro corrispettivo da parte di quest'ultimo, rientri nell'ambito dell'esenzione dell'IVA prevista

dall'art. 13, paragrafo 1 della direttiva. Quest'ultima disposizione, infatti, stabilisce che «gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni».

Per inquadrare correttamente il problema, occorre premettere che secondo la ormai consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, al fine di comprendere se un soggetto possa essere considerato imponibile ai fini IVA, bisogna innanzitutto domandarsi se tale ente rientri nella nozione di “soggetto passivo” di cui all'art. 9 della direttiva, ovvero se esso svolga un'attività imponibile. In secondo luogo, in caso di risposta affermativa a tale primo quesito, occorre verificare se tale soggetto benefici dell'esenzione prevista dall'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, ovvero se si tratti di ente di diritto pubblico che esegue le operazioni in questione in quanto pubblica autorità.

Per quel che riguarda il primo dei suddetti quesiti, è bene precisare che la direttiva 2006/112 ha adottato una nozione molto ampia di attività imponibile, tale da ricomprendere tutte le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo (art. 2, par. 1, lett. c). A sua volta, la nozione di soggetto passivo è stata definita come «chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività» (art. 9, par. 1).

In via interpretativa, inoltre, la giurisprudenza europea ha ampliato ulteriormente l'ambito di applicazione della direttiva, affermando che, per poter qualificare una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso, è sufficiente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto, in particolare, secondo la Corte di Lussemburgo, esiste ogniqualvolta tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (*Saudaçor*, cit., punto 32).

Inoltre, in un caso analogo a quello oggetto della sentenza in esame, la Corte di Giustizia aveva affermato che la circostanza che l'indennizzo concordato tra l'ente pubblico e la società partecipata non fosse fissato in funzione di prestazioni personalizzate, bensì in modo forfettario e su una base annua, non fosse tale da compromettere di per sé il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto. Ciò in quanto l'importo, seppure adattabile secondo le esigenze del servizio, era stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati e mirava a coprire le spese di funzionamento della società (*Saudaçor*, cit., punto 36).

La Corte in precedenza aveva altresì negato rilevanza al fatto che i servizi resi dalla società partecipata fossero attività di interesse generale spettanti, in base alla legge, alla pubblica amministrazione. Richiamando quanto previsto dall'art. 9, par. 1 della direttiva, infatti, i giudici europei avevano affermato che il riconoscimento della natura economica di una data attività fosse indipendente rispetto alla finalità che con questa si intendeva perseguire (sentenza *Lajvér*, causa C-263/15, punto 41).

Alla luce di questi precedenti, non stupisce che nel caso di specie la Corte abbia concluso affermando che un'attività come quella svolta dalla NTN costituisca una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso e pertanto soggetta all'IVA in forza dell'art. 2, par. 1, lett. c) della direttiva. Infatti, dalla ricostruzione operata dal giudice del rinvio risultava che tale società prestasse in via continuativa le sue prestazioni a fronte di un corrispettivo determinato in anticipo, secondo criteri chiari che ne garantivano l'idoneità a coprire le spese di funzionamento della società.

3. – Più incerta era invece la risoluzione della seconda questione, ovvero se l'attività economica svolta da NTN dovesse considerarsi esente dall'applicazione della direttiva, in quanto eseguita da un ente di diritto pubblico in qualità pubblica autorità.

Sotto questo profilo, infatti, la giurisprudenza precedente si era limitata a fissare alcuni criteri in base ai quali risolvere tale questione, lasciando quindi aperto un margine di valutazione da colmare caso per caso, a seconda delle caratteristiche dei soggetti coinvolti e delle attività da questi svolte.

In particolare, tra i punti fermi stabiliti dalla Corte di Giustizia, occorre richiamare la considerazione secondo la quale, perché l'esenzione di cui all'art. 13, par. 1, della direttiva possa trovare applicazione, devono essere soddisfatte due condizioni cumulative:

- a) in primo luogo, è necessario che il soggetto passivo sia qualificabile come ente di diritto pubblico;
- b) in secondo luogo, bisogna che le operazioni imponibili siano state realizzate da tale soggetto in quanto pubblica autorità.

Con riferimento al significato da attribuire alle nozioni di “ente di diritto pubblico” e di “pubblica autorità”, la Corte ha costantemente affermato che, dal momento che introducono un'eccezione rispetto alla norma generale dell'assoggettamento all'IVA di tutte le operazioni imponibili, le nozioni contenute nell'art. 13, par. 1 della direttiva devono essere interpretate restrittivamente (sentenza *Isle of Wight Council e a.causa C-288/07*).

Inoltre, secondo la Corte tali nozioni devono essere oggetto di un'interpretazione autonoma ed uniforme nell'intera Unione. In particolare, nella pronuncia *Saudaçor*, la Corte ha respinto la tesi prospettata dall'Avvocato Generale Jääskinen, il quale aveva proposto di demandare agli Stati membri la decisione circa quali enti, oltre allo Stato, alle regioni, alle province ed ai comuni dovessero considerarsi “di diritto pubblico” (v. conclusioni dell'Avvocato Generale nella causa C-174/14, punti 68 e ss.). Il collegio, in quel caso, facendo riferimento ad un principio generale del diritto dell'Unione, ha obiettato che, in assenza di un espresso richiamo al diritto degli Stati membri, le nozioni contenute negli atti normativi europei devono essere interpretate in maniera autonoma, al fine di garantire l'uniforme applicazione del diritto dell'Unione ed il rispetto del principio di uguaglianza (*Saudaçor*, cit., punti 52 e ss.).

Oltre a ciò, nella medesima sentenza la Corte ha altresì affermato l'autonomia della nozione di «ente di diritto pubblico» contenuta nell'art. 13 della direttiva 2006/112 rispetto ad altre nozioni contigue adottate in altri contesti dal legislatore europeo, quale in particolare quella di “organismo di diritto pubblico”. Come affermato dalla Corte sempre nella sentenza *Saudaçor*, infatti, mentre quest'ultima nozione è volta a definire l'ambito di applicazione della normativa in materia di contratti pubblici, la nozione di “ente di diritto pubblico”, utilizzata nella direttiva 2006/112, persegue una finalità diversa e per certi versi opposta rispetto alla prima (cfr. *Saudaçor*, cit., 45 e ss.). La nozione di organismo di diritto pubblico, infatti, ha la funzione di estendere l'applicazione delle regole di trasparenza e non discriminazione a quei soggetti che, pur non essendo direttamente parte della pubblica amministrazione, ne sono tuttavia influenzati attraverso il loro finanziamento e la loro gestione. Pertanto, essa assume una portata ampia ed è soggetta ad un'interpretazione estensiva. Nella direttiva 2006/112, invece, la nozione di ente di diritto pubblico assume una valenza restrittiva, in coerenza con la finalità di limitare la portata della deroga contenuta nell'art. 13 della direttiva unicamente a quei soggetti che, essendo incardinati direttamente o indirettamente nella pubblica amministrazione, svolgono funzioni di pubblica autorità.

Quanto poi al rapporto tra le due nozioni presenti nell'art. 13 della direttiva, ovvero tra quella di “ente di diritto pubblico” e quella di “pubblica autorità”, la Corte di Giustizia ha rilevato che si tratta di due concetti distinti, seppure tra loro strettamente collegati. Infatti, la Corte ha precisato che non può essere qualificato come «ente di diritto pubblico» un soggetto che compia atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità, senza essere integrato nell'organizzazione della pubblica amministrazione. Al contempo, essa ha affermato che la qualità di «ente di diritto pubblico» non può derivare dal solo fatto che l'attività di cui trattasi consista nel compimento di atti che rientrano nelle potestà d'imperio (v. ordinanza *Mihal*, causa C-456/07, punto 18). Cionondimeno, tuttavia, la

Corte ha riconosciuto che il fatto che l'ente in questione disponga di prerogative di pubblica autorità rappresenta, in quanto caratteristica essenziale di qualsiasi pubblica autorità, un'indicazione importante, sebbene non decisiva, per stabilire se detto ente debba essere qualificato come ente di diritto pubblico (*Saudaçor*, cit., punto 58).

4. – Soffermandosi più specificamente sul significato da attribuire alla nozione di «ente di diritto pubblico», nella sentenza *Saudaçor* del 2015 la Corte di Giustizia ha individuato alcuni criteri in base ai quali stabilire se un soggetto rientri o meno in tale concetto.

In quell'occasione, nello specifico, la Corte aveva ravvisato alcune caratteristiche della società in questione, che sembravano deporre a favore di una sua qualifica come ente di diritto pubblico ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, quali in particolare:

- a) la partecipazione pubblica totalitaria. Nella fattispecie, la Corte aveva riconosciuto che, nonostante la società fosse formalmente una persona giuridica di diritto privato, il suo capitale era detenuto al 100% dall'amministrazione e non era aperto a partecipazioni azionarie da parte dei privati;
- b) l'influenza determinante esercitata dall'amministrazione sulle attività della società. Nel caso *Saudaçor*, in particolare, i giudici avevano osservato che la società godeva di autonomia limitata, anche considerato che essa doveva svolgere i suoi compiti conformemente agli orientamenti fissati dall'amministrazione;
- c) il regime giuridico cui è sottoposta la società. Nel caso di specie, la Corte aveva rilevato che la normativa nazionale applicabile assoggettava tale società al regime delle imprese pubbliche, mentre il diritto privato trovava applicazione solo in misura secondaria;
- d) lo svolgimento di un'attività prevalente in favore dell'amministrazione. In quell'occasione, nello specifico, il giudice europeo aveva constatato che, fatte salve le prestazioni fornite ai terzi nell'ambito di attività accessorie di importanza marginale, la regione era l'unico cliente della società;
- e) in ultimo, la sussistenza di un nesso organico tra la società e l'amministrazione che, nella fattispecie, era stato ravvisato nel fatto che tale società fosse stata costituita con un atto dell'amministrazione con il fine di fornire a quest'ultima un servizio di interesse generale.

Sulla base di questi indici sintomatici, la Corte di Giustizia nella sentenza *Saudaçor* aveva concluso che la società di cui si trattava dovesse considerarsi integrata nell'organizzazione della pubblica amministrazione.

5. – Nella sentenza in commento, la Corte di Giustizia ha fatto uso dei medesimi criteri elaborati nei propri precedenti, arrivando tuttavia a conclusioni per certi versi opposte.

Infatti, la Corte ha valutato che seppure l'autonomia della NTN sia senz'altro limitata per via del fatto che il suo capitale non è aperto a partecipazioni private ed è detenuto al 100% dal comune di Nagyszénás, da altri elementi emerge tuttavia che quest'ultimo non è in condizione di esercitare un'influenza decisiva sulle attività della suddetta società.

Nello specifico, i giudici hanno rilevato che il contratto concluso tra l'amministrazione e la società non contiene clausole che consentano a detto comune di fissare direttive vincolanti per la NTN nello svolgimento dei suoi compiti, mentre al contrario contiene clausole volte a permettere al comune di accertare lo svolgimento dei compiti affidati alla NTN, il che – secondo la Corte – denoterebbe «l'assenza di un controllo effettivo» da parte del comune.

Per quanto riguarda, poi, il regime giuridico applicabile, la Corte ha osservato che la NTN, essendo stata costituita dal comune sotto forma di società a responsabilità limitata senza scopo di lucro, è anzitutto una persona giuridica di diritto privato, la quale dispone, secondo le norme di legge a essa applicabili, di una certa autonomia rispetto al suddetto comune nell'ambito del suo funzionamento e della sua gestione quotidiana.

I giudici hanno altresì negato la sussistenza di un'attività prevalente svolta in favore del comune. Infatti, è stato rilevato che il comune di Nagyszénás non è il solo «cliente» della NTN e che le prestazioni fornite da tale società a terzi non sono di importanza marginale, sono imponibili e, in effetti, sono state tassate.

Infine, la Corte ha ritenuto non sussistente un nesso organico tra la NTN e il comune di Nagyszénás, posto che tale società «non è stata costituita con un atto decisorio adottato da tale comune, che definisca i servizi da fornire a quest'ultimo».

Una volta accertata la non riconducibilità della società *de qua* all'interno della nozione di «ente di diritto pubblico», è divenuto quindi superfluo soffermarsi sul requisito dello svolgimento dell'attività in quanto «pubblica autorità». La sentenza, invero, a questo proposito si è limitata ad osservare come, dal momento che tale società è disciplinata dalle disposizioni di diritto privato e non dispone, per l'esecuzione dei compiti pubblici affidatili in forza del contratto, di alcuna delle prerogative dei poteri pubblici propri del comune, «non si può sostenere che tale società eserciti un'attività nell'ambito di un regime di diritto pubblico».

6. – Alla luce di questa ricostruzione, occorre domandarsi quale impatto sia destinata a produrre la sentenza in commento rispetto al tema dell'assoggettabilità ad IVA delle società *in house* (in dottrina, su questo punto, v. A. Salvati, *Riflessioni in tema di soggettività passiva iva delle società "in house"*, in *Rassegna tributaria*, 1/2017).

Innanzitutto, occorre chiarire che la direttiva 2006/112 non fa alcun riferimento alla nozione di società *in house*, né nelle sentenze sopra richiamate viene effettuato un collegamento tra questo concetto e quelli a cui l'art. 13 della direttiva ricollega l'esenzione dell'IVA.

Ciò nonostante, sulla base dell'analisi sopra svolta, è possibile constatare la presenza di diverse analogie tra la nozione di «ente di diritto pubblico» contenuta nell'art. 13 della direttiva 2006/112 e quella di «società *in house*», rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina in materia di contratti pubblici.

Quest'ultimo istituto, come noto, è stato elaborato dalla Corte di Giustizia e successivamente cristallizzato dal legislatore europeo, con il fine di sottrarre determinati rapporti all'applicazione delle procedure previste dalle direttive in materia di contratti pubblici, qualora l'amministrazione aggiudicatrice eserciti sulla persona giuridica di cui trattasi un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi, a condizione che la persona giuridica controllata svolga più dell'80 % delle proprie attività nell'esecuzione di compiti ad essa affidati dall'amministrazione aggiudicatrice, a prescindere dal beneficiario dell'esecuzione del contratto (cfr. art. 17, direttiva 2014/23/UE).

Ora, se è vero che, come sopra ricordato, le nozioni impiegate nei diversi ambiti di intervento del diritto dell'Unione europea sono tendenzialmente autonome, dovendo essere interpretate in funzione della finalità con cui esse sono adottate, occorre tuttavia rilevare come la *ratio* ispiratrice delle due discipline sopra menzionate sia, se non del tutto, almeno in parte sovrapponibile.

Infatti, in presenza di un affidamento diretto ad una società *in house*, è assente quella relazione intersoggettiva che è presupposto per la configurazione di un'operazione economica imponibile a fini IVA. Diversamente, tra amministrazione aggiudicatrice e soggetto affidatario si instaura una relazione interorganica, tale per cui la società agisce come *longa manus* della PA.

In altre parole, poiché l'istituto dell'*in house providing* è una modalità organizzativa che si esplica all'interno dell'amministrazione, in radicale alternativa rispetto

all'esternalizzazione, l'attività prestata dalla società *in house* per conto dell'amministrazione aggiudicatrice (*intra moenia*) dovrebbe essere trattata al pari di quella svolta dagli uffici dell'ente pubblico, e quindi considerata come esercitata da un ente di diritto pubblico ai fini dell'imposizione IVA.

Si consideri inoltre che entrambe le nozioni hanno una portata derogatoria, essendo finalizzate a sottrarre determinate prestazioni all'ambito di operatività rispettivamente della disciplina dei contratti pubblici e dell'imposta sul valore aggiunto.

Sicché, in virtù delle analogie presenti tra le due figure, pare ragionevole affermare che, laddove vi sia un affidamento diretto da parte di un'amministrazione aggiudicatrice in favore di una società da questa controllata, nella maggior parte dei casi tale società soddisfi anche i requisiti per la configurabilità di un «ente di diritto pubblico» ai fini dell'art. 13, par. 1, direttiva 2006/112.

Tali conclusioni, peraltro, non sembrano essere smentite dalla sentenza in commento, nonostante questa abbia negato la riconducibilità della società NTN nella nozione di «ente di diritto pubblico». A ben vedere, infatti, le motivazioni in virtù delle quali la Corte di Giustizia ha escluso la qualificazione di NTN come ente di diritto pubblico avrebbero comportato anche l'esclusione della configurabilità della medesima come società *in house*. È agevole constatare, invero, come di fatto la Corte abbia escluso la sussistenza nella fattispecie di entrambi i requisiti necessari per dare luogo ad un affidamento diretto, avendo rilevato «l'assenza di un controllo effettivo» da parte del comune e l'erogazione, da parte della società, di prestazioni «non di importanza marginale» in favore di terzi.

Da ultimo, è bene evidenziare che quanto finora affermato riguarda unicamente la nozione di «ente di diritto pubblico» di cui all'art. 13 della direttiva 2006/112. Tuttavia, come detto, la qualificazione di un soggetto come ente di diritto pubblico non è di per sé sufficiente a giustificare l'esenzione di tale soggetto dall'IVA, essendo altresì necessario che tale soggetto agisca in quanto «pubblica autorità». Inoltre, si rammenta che, in virtù del secondo periodo del primo paragrafo dell'art. 13 della direttiva, in ogni caso anche gli enti di diritto pubblico vanno qualificati come soggetti passivi, quando «il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza».

7. – Sulla base di quanto precede, si può concludere che la sentenza in esame non abbia comportato novità rilevanti rispetto alla questione che è stata posta all'inizio del presente contributo, ovvero in merito all'assoggettabilità delle società *in house* all'imposta sul valore aggiunto.

In questa pronuncia infatti la Corte di Giustizia, pur giungendo a conclusioni diverse rispetto a quelle rassegnate nella sentenza *Saudaçor*, ha confermato di fatto l'impianto argomentativo delineato nei propri precedenti.

La differente soluzione adottata, dunque, sembra doversi attribuire più alla diversità della fattispecie oggetto del contenzioso, che ad un cambio di orientamento dei giudici di Lussemburgo.

Per le ragioni esposte nei precedenti paragrafi, pertanto, sembra meritare conferma quell'orientamento giurisprudenziale adottato da diverse commissioni tributarie italiane (da ultimo v. Commissione tributaria provinciale di Foggia, sentenza 1954/4/2017; Commissione tributaria regionale della Lombardia, sez. distaccata di Brescia, sentenza 1017/67/16), che hanno escluso l'imponibilità delle società *in house* a fini IVA, limitatamente alle prestazioni fornite per conto dell'amministrazione aggiudicatrice, ed a condizione che siano rispettate le altre condizioni previste dall'art. 13, paragrafo 1 della direttiva 2006/112.