

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

18 novembre 2020 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 132, paragrafo 1, lettera f) – Esenzione delle prestazioni di servizi fornite da associazioni autonome di persone ai loro membri – Applicabilità ai gruppi IVA – Articolo 11 – Gruppo IVA»

Nella causa C-77/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], con decisione del 30 gennaio 2019, pervenuta in cancelleria il 1° febbraio 2019, nel procedimento

Kaplan International Colleges UK Ltd

contro

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di giudice della seconda sezione, A. Kumin, T. von Danwitz e P.G. Xuereb (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott,

cancelliere: C. Strömholm, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 23 gennaio 2020,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Kaplan International Colleges UK Ltd, da R. Woolich e M. Murcia, solicitors, nonché da R. Hill, barrister;
- per il governo del Regno Unito, da S. Brandon, J. Kraehling e Z. Lavery, in qualità di agenti, assistiti da O. Thomas, QC;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 aprile 2020,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo

1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Kaplan International Colleges UK Limited (in prosieguo: la «KIC») e i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (amministrazione tributaria e doganale del Regno Unito) in merito al rifiuto di questi ultimi di concederle l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) prevista a favore delle associazioni autonome di persone.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 I considerando 25 e 35 della direttiva 2006/112 così recitano:

«(25) La base imponibile dovrebbe essere armonizzata affinché l'applicazione dell'IVA alle operazioni imponibili conduca a risultati comparabili in tutti gli Stati membri.

(...)

(35) È opportuno redigere un elenco comune di esenzioni per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri».

4 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di detta direttiva dispone quanto segue:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

5 A termini dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva stessa:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

6 Ai sensi dell'articolo 11 della direttiva 2006/112:

«Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (...), ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione».

7 L'articolo 131 di tale direttiva così dispone:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso».

8 L'articolo 132, paragrafo 1, della citata direttiva prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

f) le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza».

(...)

i) l'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale nonché le prestazioni di servizi e le forniture di beni con essi strettamente connesse compiuti da organismi di diritto pubblico, o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;

(...)».

Diritto del Regno Unito

9 L'allegato 9, gruppo 16, del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994 sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge del 1994»), con il quale l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 è stato trasposto nel diritto interno, prevede che siano esenti:

«(...)

1 Le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone, qualora risulti soddisfatta ognuna delle seguenti condizioni:

a) ognuna di tali persone esercita un'attività (l'«attività rilevante») esente dall'IVA o per la quale non ha la qualità di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9 della direttiva [2006/112];

b) le prestazioni di servizi sono effettuata al fine di rendere ai membri dell'associazione i servizi direttamente necessari all'esercizio dell'attività rilevante,

c) l'associazione si limita ad esigere dai suoi membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni che ad essa spetta nelle spese avviate congiuntamente, e

d) l'esenzione non può provocare distorsioni della concorrenza».

10 L'allegato 9, gruppo 6, della legge del 1994 prevede l'esenzione delle prestazioni di insegnamento.

11 L'articolo 7A di questa legge, rubricato «Luogo della prestazione di servizi», stabilisce quanto segue:

«1. Il presente articolo si applica nel contesto della determinazione del paese in cui sono forniti i servizi ai fini della presente legge.

2. Una prestazione di servizi è considerata fornita:

- a) nel paese in cui è stabilito il destinatario dei servizi, qualora sia un'impresa rilevante, e
- b) negli altri casi, nel paese del prestatore di servizi.

3. Il luogo della prestazione nel caso di un diritto alla prestazione di servizi si presume essere quello in cui le prestazioni di servizi si riterrebbero effettuate se fossero fornite dal prestatore al beneficiario del diritto (a prescindere dall'esercizio di tale diritto) e, a tal fine, il diritto alla prestazione di servizi comprende ogni diritto, opzione o priorità in relazione alla prestazione di servizi nonché un interesse derivante dal diritto alla prestazione di servizi.

4. Ai fini della presente legge si considera impresa rilevante in relazione alla prestazione di servizi un soggetto che

- a) è un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9 della direttiva [2006/112],
- b) è registrato ai sensi della presente legge,
- c) è identificato a fini dell'IVA conformemente alla legge di uno Stato membro diverso dal Regno Unito, (...)

(...)

e se i servizi non sono forniti a tale soggetto per un uso esclusivamente privato.

(...)».

12 L'articolo 8 di detta legge, che prevede il meccanismo di inversione contabile, così dispone:

«1. Ove i servizi siano prestati da un soggetto stabilito in un paese diverso dal Regno Unito in circostanze cui si applica il presente paragrafo, la presente legge produce gli stessi effetti previsti per il caso in cui (invece di trattarsi di una prestazione di servizi da parte di tale soggetto)

- a) venisse effettuata una prestazione dei servizi dal destinatario della prestazione nel Regno Unito nel corso o ai fini di una sua attività commerciale, e
- b) tale prestazione fosse soggetta a imposta.

2. Il precedente paragrafo 1 si applica se

- a) il destinatario della prestazione è un'impresa rilevante stabilita nel Regno Unito, e
- b) il luogo della prestazione dei servizi è all'interno del Regno Unito e, qualora la prestazione di servizi sia compresa tra quelle della Parte 1 o della Parte 2 dell'allegato 4A, il destinatario è registrato ai sensi della presente legge.

3. Le prestazioni che sono considerate come effettuate dal destinatario ai sensi del precedente paragrafo 1 non devono essere prese in considerazione come prestazioni effettuate dal medesimo per determinare il suo diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1.

(...)».

13 Per quanto riguarda la nozione di gruppo di persone che possono essere considerate come un unico soggetto passivo IVA (in prosieguo: il «gruppo IVA»), il Regno Unito, esercitando la facoltà

prevista dall'articolo 11 della direttiva 2006/112, ha adottato l'articolo 43 della legge del 1994 ai sensi del quale:

«1. Ove, [ai sensi degli articoli da 43A a 43D] una persona giuridica sia considerata membro di un'associazione, qualsiasi attività economica effettuata da un membro dell'associazione si considera svolta dal membro rappresentativo di quest'ultima, e

a) le forniture di beni o servizi effettuate da un membro del gruppo a favore di un altro membro del gruppo non vengono prese in considerazione,

b) qualsiasi fornitura o prestazione non soggetta all'applicazione della precedente lettera a) che consista in una fornitura di beni o in una prestazione di servizi da parte o a favore di un membro del gruppo è considerata una prestazione da parte o a favore del membro rappresentativo, e

c) l'IVA assolta o dovuta da un membro del gruppo per l'acquisto di beni in un altro Stato membro o per l'importazione di beni provenienti da un paese terzo si considera assolta o dovuta dal membro rappresentativo e i beni sono considerati,

i) nel caso di beni acquistati in un altro Stato membro, ai fini dell'articolo 73, paragrafo 7; e

ii) nel caso di beni importati da un paese terzo, ai fini del precedente articolo e ai fini dell'articolo 38,

come acquistati o, eventualmente, importati dal membro rappresentativo, e tutti i membri del gruppo sono responsabili in solido per l'IVA dovuta dal membro rappresentativo».

14 Ai sensi dell'articolo 43, paragrafo 1AA di questa legge, ove:

«a) sia rilevante, ai fini di qualsiasi disposizione adottata ai sensi o in applicazione della presente legge (in prosieguo: la «disposizione pertinente»), che il prestatore o il destinatario della fornitura di beni o della prestazione di servizi, ovvero l'acquirente o l'importatore dei beni, corrisponda a una determinata descrizione,

b) il precedente paragrafo 1, lettera b) o c), si applichi a qualsiasi fornitura, acquisto o importazione, e

c) sussista una differenza significativa ai fini della disposizione pertinente tra

i) la descrizione applicabile al membro rappresentativo e

ii) la descrizione applicabile all'organismo che (ad eccezione del presente paragrafo) sarebbe considerato, ai fini della presente legge, come soggetto che effettua la fornitura, la prestazione, l'acquisto o l'importazione o, eventualmente, come destinatario della prestazione di servizi,

la disposizione pertinente avrà effetto su tale fornitura di beni, prestazione di servizi, acquisto o importazione, come se l'unica descrizione applicabile al membro rappresentativo fosse quella di fatto applicabile a detto organismo».

15 L'articolo 43, paragrafo 1 AB, di detta legge prevede quanto segue:

«Il precedente paragrafo 1AA non si applica qualora, ai fini della disposizione pertinente, l'elemento decisivo sia il fatto che una persona sia un soggetto passivo».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

16 La KIC opera come holding del gruppo Kaplan, che fornisce servizi di istruzione e di orientamento professionale. Tale gruppo ha nove controllate, tutte stabilite nel Regno Unito (in prosieguo: gli «istituti Kaplan»), ove ciascuna di esse dirige un istituto di insegnamento superiore nel Regno Unito (in prosieguo: gli «istituti internazionali»), nell'ambito di una cooperazione con una o più università britanniche.

17 Gli istituti Kaplan beneficiano, per le prestazioni di insegnamento che forniscono agli studenti, dell'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112.

18 Tra gli stabilimenti internazionali, otto sono detenuti al 100% dalla KIC. L'ultimo stabilimento, l'University of York International Pathway College, è detenuto al 55% dalla University of York (Regno Unito), e al 45% dalla KIC.

19 Peraltro, la KIC è membro rappresentativo di un gruppo IVA di cui ogni stabilimento Kaplan fa parimenti parte, ad eccezione dell'University of York International Pathway College, in quanto quest'ultima non è una controllata al 100% o con partecipazione maggioritaria della KIC.

20 Ogni ente internazionale dispone di una propria struttura di gestione e di governance, composta da rappresentanti dell'istituto Kaplan e dell'università interessata.

21 Prima del mese di ottobre 2014, nel Regno Unito venivano stipulati contratti tra gli agenti educativi per l'assunzione degli istituti Kaplan e KIC, e quest'ultima società era quindi direttamente in contatto con tali agenti, al fine di assumere all'estero studenti per gli stabilimenti internazionali. Detti agenti beneficiavano dell'aiuto di uffici di rappresentanza, che fornivano loro sostegno operativo e che erano situati sui principali mercati interessati, vale a dire la Cina, Hong Kong, l'India e la Nigeria. Tali uffici di rappresentanza erano membri del gruppo Kaplan, ad eccezione di un ufficio situato in Vietnam, e fornivano prestazioni di servizi alla KIC dietro pagamento. Per le prestazioni di servizi fornite dai detti uffici di rappresentanza e dagli agenti, la KIC era soggetta all'IVA nel Regno Unito, nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile.

22 Nel mese di ottobre 2014 il gruppo Kaplan creava la Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (in prosieguo: la «KPS»), una società per azioni con sede in Hong Kong, detenuta in pari misura dai nove stabilimenti Kaplan in qualità di soci. La KPS ha venti dipendenti e opera nei termini stabiliti da un accordo associativo. Con una sola eccezione, la KPS non fornisce servizi a non membri.

23 Dall'ottobre 2014, la KPS assume le responsabilità precedentemente esercitate dalla KIC e centralizza talune funzioni che prima di tale data incombevano agli uffici di rappresentanza. La KPS è inoltre responsabile della gestione della rete degli uffici di rappresentanza in tutto il mondo. Poiché tale rete si è estesa e le relazioni tra KPS e tali uffici si sono intensificate, questi ultimi hanno ormai il compito di garantire la gestione quotidiana degli agenti.

24 Inoltre, la KPS è responsabile della gestione degli agenti nell'Asia orientale e del Sud-Est, il che le consente di fornire un servizio di agenti che si situano nello stesso fuso orario dei mercati di assunzione degli stabilimenti internazionali. Tali agenti non hanno alcun rapporto esclusivo con la KPS e sono autorizzati a lavorare, da un lato, con i concorrenti degli stabilimenti Kaplan e, dall'altro, con le università interessate. Al fine di svolgere le loro funzioni, gli agenti che lavorano per la KPS beneficiano di un sostegno destinato ad incoraggiarli a raccomandare gli stabilimenti internazionali gestiti dagli stabilimenti Kaplan.

25 Gli agenti fatturano le loro prestazioni di servizi alla KPS, che li paga direttamente. Le

prestazioni di servizi fornite dagli agenti alla KPS, dagli uffici di rappresentanza alla KPS e dalla KPS non sono soggette all'IVA. La KPS emette una fattura distinta per quanto riguarda le somme dovute agli agenti per le prestazioni di servizi fornite a ciascun istituto Kaplan interessato, benché la KIC sia il membro rappresentativo del gruppo IVA di cui tali istituti sono membri. Ogni istituto Kaplan paga i servizi forniti dalla KPS nonché quelli forniti dagli uffici di rappresentanza.

26 Il procedimento principale verte su tre tipi di prestazioni di servizi, che sono considerate, ai sensi del diritto nazionale, fornite dalla KPS alla KIC in quanto membro rappresentativo del gruppo IVA: in primo luogo, i servizi forniti dagli agenti alla KPS, in secondo luogo, i servizi forniti dagli uffici di rappresentanza alla KPS e, in terzo luogo, attività come, segnatamente, il sostegno agli agenti fornito dalla KPS.

27 Con ricorso proposto dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], la KIC contesta due decisioni emesse dall'amministrazione tributaria e doganale del Regno Unito, in forza delle quali i servizi che le sono considerati forniti dalla KPS non rientrano nell'ambito di applicazione dell'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 e sono, pertanto, soggetti all'IVA.

28 La KIC sostiene, infatti, che detti servizi rientrano nella sfera di applicazione dell'esenzione prevista da tale disposizione e che, pertanto, quale membro rappresentativo del gruppo IVA, non sarebbe soggetta all'IVA per le prestazioni di cui trattasi ai sensi delle disposizioni sull'inversione contabile. Le prestazioni di servizi che erano in precedenza fornite dagli agenti e dagli uffici di rappresentanza alla KIC e che erano soggette all'IVA sono da quel momento in poi, secondo la KIC, esenti da IVA in seguito alla costituzione della KPS.

29 Il First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria)] precisa che sussistono ragioni commerciali che giustificano la creazione della KPS a Hong Kong e che non è stato dedotto che tale entità sia artificiosa o dia luogo ad un abuso di diritto.

30 Tale giudice rileva altresì che è pacifico che la KPS fornisce ai suoi membri, vale a dire agli stabilimenti Kaplan, i servizi direttamente necessari all'esercizio delle loro attività esenti e che la KPS si limita a richiedere ai suoi membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettanti.

31 Orbene, la controversia di cui al procedimento principale, secondo il giudice del rinvio, può essere risolta solo interpretando l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112.

32 Alla luce delle suesposte considerazioni, il First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Quale sia l'ambito di applicazione territoriale dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 (...) e, in particolare, (...) se tale esenzione si applichi a un'associazione autonoma di persone avente la sede in uno Stato membro diverso dallo Stato membro o dagli Stati membri degli aderenti all'associazione autonoma di persone. In caso di risposta affermativa, (...) se tale esenzione si applichi anche a un'associazione autonoma di persone stabilita al di fuori dell'[Unione europea].

2. Qualora, in linea di principio, l'esenzione prevista per le associazioni autonome di persone sia applicabile a un'entità stabilita in uno Stato membro diverso da quello di uno o più membri dell'associazione autonoma di persone e anche a un'associazione autonoma di persone stabilita al di fuori dell'Unione europea, in che modo dovrebbe essere applicato il criterio secondo cui l'esenzione non debba essere tale da provocare distorsioni della concorrenza, e in particolare:

a) se esso si applichi alle potenziali distorsioni che colpiscono altri destinatari di servizi simili che non sono membri dell'associazione autonoma di persone o se si applichi unicamente alle potenziali distorsioni che colpiscono potenziali prestatori alternativi di servizi ai membri dell'associazione autonoma di persone.

b) Qualora tale criterio si applichi unicamente agli altri destinatari, se vi possa essere una reale possibilità di distorsione nel caso in cui gli altri destinatari, che non sono membri dell'associazione autonoma di persone, possano chiedere di aderire all'associazione autonoma di persone di cui trattasi o costituire la propria associazione autonoma di persone per ottenere servizi simili, oppure ottenere risparmi equivalenti in termini di IVA utilizzando altri metodi (per esempio con l'apertura di una filiale nello Stato membro o nello Stato terzo di cui trattasi).

c) Qualora tale criterio si applichi unicamente agli altri prestatori, se la reale possibilità di distorsione debba essere valutata determinando se l'associazione autonoma di persone si garantisca la conservazione della clientela dei suoi membri, indipendentemente dall'applicazione dell'esenzione dall'IVA – e quindi se debba essere valutata con riferimento all'accesso di prestatori alternativi al mercato nazionale in cui sono stabiliti i membri dell'associazione autonoma di persone. In tal caso, se rilevi il fatto che l'associazione autonoma di persone si garantisca la conservazione della clientela dei suoi membri poiché questi ultimi fanno parte dello stesso gruppo societario.

d) Se la potenziale distorsione debba essere valutata sul piano nazionale in relazione ai prestatori alternativi nello Stato terzo in cui è stabilita l'associazione autonoma di persone.

e) Se l'autorità tributaria dell'Unione europea che applica la direttiva [2006/112] abbia l'onere probatorio di accertare la probabilità di una distorsione.

f) Se sia necessario che l'autorità tributaria dell'Unione europea disponga una valutazione peritale specifica del mercato dello Stato terzo in cui è stabilita l'associazione autonoma di persone.

g) Se la presenza di una reale possibilità di distorsione possa essere accertata attraverso l'identificazione di un mercato commerciale nello Stato terzo.

3. Se l'esenzione a favore delle associazioni autonome di persone sia applicabile nelle circostanze del caso di specie, in cui i membri dell'associazione autonoma di persone sono vincolati tra loro da rapporti economici, finanziari e organizzativi.

4. Se l'esenzione per le associazioni autonome di persone si applichi in circostanze in cui i membri abbiano formato un gruppo IVA, che costituisce un unico soggetto passivo. Se faccia differenza il fatto che la KIC, quale membro rappresentativo destinatario dei servizi (ai sensi del diritto nazionale), non è membro dell'associazione autonoma di persone e, in caso affermativo, se tale differenza sia eliminata da una normativa nazionale secondo la quale il membro rappresentativo possiede le caratteristiche e lo status dei membri dell'associazione autonoma di persone ai fini dell'applicazione dell'esenzione per le associazioni autonome di persone».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni terza e quarta

33 Con le sue questioni terza e quarta, che occorre esaminare congiuntamente e in primo luogo, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione si applica alle prestazioni di servizi fornite da un'associazione autonoma di persone i cui membri formano un gruppo IVA, ai sensi dell'articolo 11 di tale direttiva, quando tali prestazioni di servizi sono fornite a detto gruppo IVA. In caso affermativo, esso chiede, da un lato, se la circostanza che il membro rappresentativo di detto gruppo IVA non sia membro di tale associazione autonoma di persone incida sull'applicazione dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 e, dall'altro, se tale incidenza possa essere esclusa dalle disposizioni del diritto nazionale.

34 In limine, si deve evidenziare che dall'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 risulta che l'associazione autonoma di persone è un soggetto passivo a sé stante, distinto dai propri membri. Infatti, si evince dal testo stesso di tale disposizione che l'associazione autonoma di persone è autonoma, e che pertanto fornisce le sue prestazioni di servizi in modo indipendente, ai sensi dell'articolo 9 della direttiva 2006/112. Inoltre, se le prestazioni di servizi fornite dall'associazione autonoma di persone non fossero prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo che opera in quanto tale, gli stessi non sarebbero oggetto di imposizione IVA, in conformità all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112. Detti servizi, pertanto, non potrebbero essere oggetto di un'esenzione come quella di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), di tale direttiva (sentenza del 4 maggio 2017, Commissione/Lussemburgo, C?274/15, EU:C:2017:333, punto 61).

35 Occorre parimenti ricordare che, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, gli Stati membri esonerano le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza;

36 A tale riguardo, dai considerando 25 e 35 della direttiva 2006/112 emerge che essa mira ad armonizzare la base imponibile dell'IVA e che le esenzioni da tale imposta costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione che, come la Corte ha già affermato, vanno reinquadrate nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato da tale direttiva (v., in tal senso, sentenza del 20 novembre 2019, Infohos, C?400/18, EU:C:2019:992, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

37 Peraltro, risulta da consolidata giurisprudenza che i termini con i quali sono state designate le esenzioni IVA di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo è assoggettata a detta imposta. Tuttavia, l'interpretazione di tali termini dev'essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare i requisiti del principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune dell'IVA. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al suddetto articolo 132 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti. La giurisprudenza della Corte non mira a imporre un'interpretazione che renderebbe le esenzioni ivi previste praticamente quasi inapplicabili

(sentenza del 4 maggio 2017, Commissione/Lussemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

38 Per quanto concerne la formulazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, come ricordato al punto 35 della presente sentenza, l'esenzione prevista da tale disposizione riguarda le prestazioni di servizi effettuate dalle associazioni autonome di persone a beneficio dei loro membri. Orbene, da questa formulazione non risulta che le prestazioni di servizi che associazioni di tale tipo forniscono ai loro membri siano escluse dalla suddetta esenzione qualora tali associazioni costituiscano un gruppo IVA, ai sensi dell'articolo 11 della direttiva 2006/112. Ciò premesso, tenuto conto dei termini stessi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, la formazione di un siffatto gruppo IVA non può avere la conseguenza di estendere l'applicazione di detta esenzione a prestazioni di servizi fornite a enti che non sono membri dell'associazione autonoma di persone.

39 Secondo costante giurisprudenza, ai fini dell'interpretazione di una disposizione di diritto dell'Unione, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (sentenza del 20 novembre 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

40 Riguardo al contesto in cui s'inserisce l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, occorre sottolineare che tale disposizione figura nel capo 2, recante il titolo «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», del titolo IX della stessa. Tale titolo indica che l'esenzione prevista dalla disposizione in esame riguarda soltanto le associazioni autonome di persone i cui membri esercitano attività di interesse pubblico (v., in tal senso, sentenza del 21 settembre 2017, Commissione/Germania, C-616/15, EU:C:2017:721, punto 44).

41 Orbene, da tale contesto non emergono elementi che escludano da tale esenzione le associazioni autonome di persone i cui membri formano un gruppo IVA, ai sensi dell'articolo 11 della direttiva 2006/112, a condizione, tuttavia, che tutti i membri di tali associazioni esercitino attività di interesse pubblico.

42 Per quanto concerne la finalità dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), nell'ambito della direttiva 2006/112, occorre ricordare l'obiettivo dell'insieme delle disposizioni dell'articolo 132 di tale direttiva, consistente nell'esentare dall'IVA talune attività di interesse pubblico, al fine di agevolare l'accesso a talune prestazioni nonché la fornitura di taluni beni evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento all'IVA (sentenza del 21 settembre 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

43 Pertanto, le prestazioni di servizi effettuate da un'associazione autonoma di persone rientrano nell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 quando tali prestazioni di servizi contribuiscono direttamente all'esercizio di attività di interesse pubblico previste all'articolo 132 della stessa direttiva (sentenza del 21 settembre 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

44 In tali circostanze, si deve constatare che rientrano, in linea di principio, nell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), di detta direttiva le prestazioni di servizi che un'associazione autonoma di persone fornisce ai suoi membri che formano un gruppo IVA, qualora tali prestazioni contribuiscono direttamente all'esercizio delle attività di interesse pubblico di cui all'articolo 132 di tale direttiva. Per contro, tale esenzione non può applicarsi alle prestazioni di servizi di cui beneficiano i membri di un gruppo IVA che non sono, al contempo, membri dell'associazione autonoma di persone che esercitano siffatte attività di interesse pubblico.

45 A tal riguardo, si deve rilevare che l'attuazione del regime previsto dall'articolo 11 della

direttiva 2006/112 implica che la normativa nazionale adottata sul fondamento di tale disposizione autorizzi i soggetti, segnatamente le società, caratterizzati da vincoli di carattere finanziario, economico e organizzativo, a non essere più considerati quali soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA per essere considerati quale unico soggetto passivo. In tal senso, qualora uno Stato membro applichi tale disposizione, il soggetto o i soggetti giuridicamente dipendenti ai sensi della disposizione medesima non possono essere considerati soggetti passivi ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza del 22 maggio 2008, Amplisientifica e Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punto 19).

46 Ne consegue che l'assimilazione ad un soggetto passivo unico esclude che i membri del gruppo IVA continuino a presentare separatamente dichiarazioni IVA e continuino ad essere individuati, tanto all'interno quanto all'esterno del loro gruppo, quali soggetti passivi, atteso che unicamente il soggetto passivo unico è autorizzato a presentare tali dichiarazioni d'imposta. Ne consegue che, in una fattispecie di tal genere, le prestazioni di servizi effettuate da un terzo a favore di un appartenente al gruppo IVA devono essere considerate, ai fini dell'IVA, come effettuate a favore non di un membro, ma dello stesso gruppo IVA cui il medesimo appartiene (sentenza del 17 settembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punto 29).

47 Pertanto, ai fini dell'IVA, i servizi forniti da un'associazione autonoma di persone ai membri di un gruppo IVA non possono essere considerati come forniti individualmente a tali membri, ma devono essere considerati come forniti al gruppo IVA nel suo complesso (v., per analogia, sentenza del 17 settembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punto 30).

48 Ne consegue che tali servizi sono considerati forniti a favore del gruppo IVA di cui trattasi, nel suo complesso, e quindi anche a favore dell'entità rappresentativa del gruppo IVA. Pertanto, nell'ipotesi in cui quest'ultimo ente non sia, al contempo, membro dell'associazione autonoma di persone, l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 andrebbe a beneficio dei non membri dell'associazione autonoma di persone.

49 Orbene, tale disposizione riguarda espressamente solo le prestazioni di servizi che associazioni autonome di persone rendono ai loro membri. Ciò non si verifica nel caso delle prestazioni di servizi che un'associazione autonoma di persone fornisce ad un gruppo IVA i cui membri non sono tutti anche membri di tale associazione autonoma di persone. Alla luce dell'esatto disposto delle condizioni di esenzione, ogni disposizione che ampliasse la portata dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 sarebbe incompatibile con la finalità di detta disposizione (v., in tal senso, sentenza del 15 giugno 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, punto 14).

50 A tal riguardo, occorre rilevare che tale conclusione, alla luce delle considerazioni di cui ai punti 36 e 49 della presente sentenza, non può essere rimessa in discussione da disposizioni del diritto nazionale che prevedono che il membro rappresentativo del gruppo IVA possieda le caratteristiche e lo status dei membri dell'associazione autonoma di persone interessata ai fini dell'applicazione dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112. Infatti, poiché tale esenzione costituisce una nozione autonoma di diritto dell'Unione, la sua applicazione è subordinata alla condizione che tutti i membri dell'associazione IVA siano effettivamente membri di detta associazione autonoma di persone. Se tale condizione non è soddisfatta, dette disposizioni del diritto nazionale non possono condurre all'applicazione di tale esenzione.

51 Di conseguenza, poiché dalla decisione di rinvio risulta che l'associazione autonoma di persone di cui al procedimento principale ha fornito servizi a titolo oneroso a un gruppo IVA di cui

uno dei membri non era membro di tale associazione autonoma di persone, quest'ultima associazione non può beneficiare dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 e la fornitura di tali servizi costituisce un'operazione imponibile, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

52 Tale affermazione non è rimessa in questione dalla sentenza del 20 novembre 2019, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), in cui la Corte ha statuito, in sostanza, ai punti da 42 a 44, che l'esenzione dall'IVA prevista dall'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva 77/388/CEE, del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), che corrisponde all'articolo 131 e all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, non è assoggettata alla condizione che le prestazioni di servizi interessate siano offerte esclusivamente ai membri dell'associazione autonoma di persone interessata. Ciò implica, da un lato, che sono esenti, conformemente a tale disposizione, unicamente le prestazioni di servizi fornite ai membri di tale associazione autonoma di persone, nei limiti in cui tali prestazioni restano fornite nell'ambito degli obiettivi per i quali una siffatta associazione è stata istituita e sono quindi offerte conformemente all'oggetto di quest'ultima. Dall'altro lato, le prestazioni di servizi fornite a persone che non sono membri di detta associazione autonoma di persone non possono beneficiare di tale esenzione, dal momento che siffatte prestazioni di servizi non rientrano nell'ambito di applicazione di detta esenzione e restano soggette all'IVA, conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, di tale direttiva.

53 Infatti, nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 20 novembre 2019, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), le prestazioni di servizi in questione erano fornite, da un lato, ai membri dell'associazione autonoma di persone interessata e, dall'altro, a persone che non erano né membri di quest'ultima, né formavano, con i membri di tale associazione autonoma di persone, un gruppo IVA, ai sensi dell'articolo 11 della direttiva 2006/112. In tale causa, non sussisteva alcun rischio di ampliare la portata dell'esenzione prevista all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva 77/388.

54 Orbene, nella presente causa, poiché le prestazioni di servizi effettuate da un'associazione autonoma di persone a favore di un membro di un siffatto gruppo IVA devono essere considerate, ai fini dell'IVA, come effettuate a favore non di tale membro, bensì del gruppo IVA cui quest'ultimo appartiene, la portata dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 rischia di essere ampliata a meno che tutti i membri di tale gruppo IVA non siano anche membri dell'associazione autonoma di persone interessata.

55 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla terza e alla quarta questione dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non è applicabile alle prestazioni di servizi fornite da un'associazione autonoma di persone a un gruppo IVA, ai sensi dell'articolo 11 di tale direttiva, qualora non tutti i membri di quest'ultimo gruppo non siano membri di detta associazione autonoma di persone. L'esistenza di disposizioni di diritto nazionale che prevedono che il membro rappresentativo di un siffatto gruppo IVA possieda le caratteristiche e lo status dei membri dell'associazione autonoma di persone interessata, ai fini dell'applicazione dell'esenzione prevista a favore delle associazioni autonome di persone, non ha alcuna incidenza al riguardo.

Sulle questioni prima e seconda

56 Tenuto conto della risposta fornita alla terza e alla quarta questione, non è necessario rispondere alle questioni prima e seconda.

Sulle spese

57 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

L'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica alle prestazioni di servizi fornite da un'associazione autonoma di persone a un gruppo di persone che può essere considerato come un unico soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 11 di tale direttiva, qualora non tutti i membri di quest'ultimo gruppo non siano membri di detta associazione autonoma di persone. L'esistenza di disposizioni di diritto nazionale che prevedono che il membro rappresentativo di un siffatto gruppo che può essere considerato come un unico soggetto passivo possieda le caratteristiche e lo status dei membri dell'associazione autonoma di persone interessata, ai fini dell'applicazione dell'esenzione prevista a favore delle associazioni autonome di persone, non ha alcuna incidenza al riguardo.

Firme

* Lingua processuale: l'inglese.