

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 7 luglio 2009 1(1)

Causa C-246/08

Commissione delle Comunità europee

contro

Repubblica finlandese

«Ricorso per inadempimento – IVA – Nozione di attività economica – Servizi di assistenza legale pubblica e privata – Remunerazione in funzione dei redditi – Pubblica autorità – Distorsione della concorrenza»

I – Introduzione

1. Nel 2002 la Repubblica di Finlandia ha deciso di estendere l'assistenza legale gratuita, tradizionalmente rivolta ai cittadini con i redditi più bassi, ad altre fasce della popolazione con introiti leggermente più elevati, che tuttavia incontrerebbero difficoltà a sostenere integralmente i costi del servizio. Ciononostante, in tali casi la legge prevede che l'assistito, in misura variabile a seconda della sua capacità finanziaria, remunererà parzialmente il lavoro del difensore, che può essere un dipendente pubblico o un libero professionista.

2. La normativa finlandese esenta da IVA la suddetta assistenza legale quando viene prestata da uffici pubblici appositamente istituiti ed è posta parzialmente a carico del cliente. Con il presente ricorso la Commissione denuncia che tale normativa della Repubblica di Finlandia viola svariate disposizioni della direttiva 77/388/CEE (2).

3. L'analisi del regime tributario applicato a questo tipo di attività consente di affrontare la questione del deferimento al settore privato della prestazione di determinati servizi pubblici, una tecnica sempre più utilizzata in settori della pubblica amministrazione particolarmente operati di lavoro, come la sanità o l'istruzione.

II – Contesto normativo

A – Il diritto comunitario

4. Il ricorso della Commissione si fonda sulla sesta direttiva, benché il 1° gennaio 2007 sia entrata in vigore la direttiva 2006/112/CE (3).

5. L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva dichiara che sono soggette ad IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che

agisce in quanto tale».

6. A tenore dell'art. 4, n. 1, «si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività». Tali «attività economiche» comprendono, secondo il citato n. 2, «tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole nonché quelle delle professioni liberali o assimilate», nonché, in particolare, «un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

7. Lo stesso art. 4, al n. 5, regola l'assoggettamento ad imposta degli organismi di diritto pubblico che «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». Ciononostante, il secondo comma precisa che «essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza».

B – *Il diritto finlandese*

8. Il sistema finlandese di assistenza legale è disciplinato da quattro testi normativi del 2002: la legge sull'assistenza legale del 5 aprile 2002 (4), la legge sugli uffici di assistenza legale dello Stato (5), il decreto ministeriale sull'assistenza legale del 23 maggio 2002 (6) ed il decreto ministeriale relativo ai criteri di retribuzione dell'assistenza legale, anch'esso del 23 maggio 2002 (7).

9. In base a tale normativa, quando una persona ha bisogno dell'aiuto di un professionista del diritto, sia in ambito giudiziale che in ambito stragiudiziale, ma la sua capacità finanziaria non gli permette di coprire integralmente le spese del servizio di assistenza legale, l'accesso a quest'ultimo è garantito a spese dello Stato.

10. L'assistenza legale viene accordata su richiesta dell'interessato e può essere prestata a titolo totalmente gratuito o dietro pagamento di un parziale compenso, che viene fissato sulla base dei redditi mensili e del patrimonio del richiedente (8). Tale forma di assistenza legale «semi-gratuita» è stata introdotta nel 2002, estendendo in tal modo la sua fruizione a persone con redditi leggermente più alti. La quota a carico dell'interessato è formata, in questo caso, da due componenti: un «contributo di base» ed un «contributo supplementare».

11. Il «contributo di base» (*perusomavastuu*) oscilla, in proporzione agli emolumenti del beneficiario, tra lo 0 ed il 75% degli onorari e delle spese correnti del servizio (9). Ad ogni modo, non hanno diritto a tale assistenza le persone singole con redditi mensili superiori ad EUR 1 400 né le persone coniugate che guadagnino (individualmente) più di EUR 1 200 (10).

12. Il «contributo supplementare» (*lisäomavastuu*) è versato unicamente dai beneficiari dell'assistenza legale che dispongano di attivi liquidi o facilmente liquidabili per un valore superiore ad EUR 5 000, e fino alla metà del valore di tali beni che superi gli EUR 5 000 (11).

13. Di norma, il servizio viene prestato da consulenti legali pubblici, impiegati presso uno dei 65 uffici di assistenza legale istituiti in Finlandia. Ciononostante, nell'ambito di un procedimento giudiziario è possibile designare un avvocato privato che abbia dato il proprio consenso; e, qualora lo stesso beneficiario dell'assistenza proponga di essere rappresentato da un professionista in possesso dei requisiti necessari, tale professionista è designato per il mandato in parola, a meno che non sussistano specifici motivi di esclusione (12).

14. Il finanziamento delle agenzie pubbliche di assistenza legale è prevalentemente a carico dell'erario. Gli importi dovuti dai clienti a titolo di «contributo di base» o «contributo supplementare», quando sono versati, vengono contabilizzati come entrate nel bilancio di ciascun ufficio (13). I consulenti legali impiegati presso tali uffici sono dipendenti pubblici e ricevono un salario statale.

15. Ai consulenti privati è corrisposta una retribuzione adeguata agli interventi necessari e al tempo impiegato, unitamente al risarcimento delle spese sostenute. Quando la parte ha diritto all'assistenza legale gratuita, lo Stato paga integralmente il servizio; nel caso di assistenza legale semi-gratuita, l'interessato corrisponde la somma che la legge pone a suo carico e lo Stato provvede a pagare il resto.

16. Gli onorari di un avvocato privato e di un ufficio pubblico sono calcolati in base agli stessi criteri (14). Di conseguenza, la quota a carico del cliente è la stessa, indipendentemente da chi presti il servizio.

17. L'unica differenza tra le due formule consiste nel regime dell'IVA, poiché un avvocato privato è sempre soggetto ad IVA allorché opera nell'ambito della legge sull'assistenza legale, mentre l'assistenza legale prestata dai dipendenti pubblici, vuoi a titolo gratuito, vuoi dietro parziale corrispettivo, è esente da imposta .(15)

III – Procedimento precontenzioso

18. Il 13 ottobre 2004 la Commissione inviava alle autorità finlandesi una prima lettera, richiamando la loro attenzione sul diverso trattamento applicato dalla normativa nazionale in materia di IVA all'assistenza legale della stessa natura, a seconda che venga prestata da avvocati privati oppure da giuristi che lavorano in un ufficio pubblico. La Commissione aggiungeva che, in base alle informazioni in suo possesso, tale normativa provocava una distorsione della concorrenza di una certa importanza a danno dei liberi professionisti.

19. Con lettera 17 dicembre 2004 le autorità finlandesi descrivevano il regime IVA contestato, adducendo che, anche se falsava la concorrenza, la distorsione era minima, giacché la scelta, da parte del beneficiario, tra un consulente legale pubblico e uno privato era determinata non solo dall'assoggettamento ad IVA del prestatore del servizio, ma anche da altri fattori, come l'esperienza professionale, le qualifiche della persona prescelta o l'elevato carico di lavoro degli uffici pubblici.

20. Ritenendo insufficienti tali spiegazioni, il 19 dicembre 2005 la Commissione inviava alla Repubblica di Finlandia una lettera di diffida, intimandole di assoggettare ad IVA i servizi di assistenza legale offerti dagli avvocati pubblici nell'ambito di un procedimento giudiziario (che, pertanto, potevano essere altresì prestati da un avvocato privato), laddove una percentuale del compenso di questi ultimi fosse posta a carico del beneficiario. La Commissione riteneva che in tale circostanza i dipendenti pubblici non svolgessero funzioni pubbliche che consentono di applicare l'esenzione da IVA ex art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva, e che l'esenzione da imposta di tali prestazioni potesse provocare una distorsione grave della concorrenza ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma.

21. Nella risposta del 16 febbraio 2006 la Repubblica di Finlandia confermava gli argomenti già esposti nella lettera del 2004, aggiungendo che considerava pretestuosa la premessa della Commissione secondo cui le agenzie pubbliche di assistenza legale eserciterebbero funzioni pubbliche nel fornire assistenza stragiudiziale, ma non nel fornire assistenza nell'ambito di un procedimento giudiziario, e quando non riscuotono alcun compenso per l'assistenza prestata, ma non quando operano dietro pagamento di un corrispettivo parziale.

22. Tale argomento non convinceva la Commissione che, il 15 dicembre 2006, inviava un parere motivato al governo interessato. Il 15 febbraio 2007 le autorità finlandesi contestavano il suddetto parere, ragion per cui la Commissione decideva di proporre alla Corte di giustizia il presente ricorso per inadempimento.

IV – Procedimento dinanzi alla Corte di giustizia e conclusioni delle parti

23. Il ricorso della Commissione è pervenuto alla cancelleria della Corte di giustizia il 3 giugno 2008 ed il controricorso del governo finlandese il 17 luglio dello stesso anno.

24. Il 3 ottobre 2008 è stata depositata la replica ed il 13 novembre 2008 la controreplica.

25. Poiché nessuna delle parti ha chiesto l'apertura della fase orale, il 28 aprile 2009 si procedeva alla redazione delle presenti conclusioni.

26. La Commissione chiede alla Corte di giustizia di dichiarare che, omettendo di assoggettare ad imposta i servizi di assistenza legale prestati da uffici pubblici dietro parziale compenso, mentre gli analoghi servizi prestati da liberi professionisti sono soggetti ad IVA, la Repubblica di Finlandia è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza degli artt. 2, n. 1, e 4, nn. 1, 2 e 5, della sesta direttiva IVA. La Commissione chiede inoltre la condanna della Repubblica di Finlandia alle spese.

27. Lo Stato convenuto chiede il rigetto del presente ricorso per inadempimento e la condanna della Commissione alle spese.

V – Analisi dell'inadempimento

28. Come ho esposto nei precedenti paragrafi, il regime finlandese per l'assistenza legale alle persone singole nell'ambito di un procedimento giudiziario presenta due aspetti. Da un lato, il beneficiario può ricevere il servizio a titolo interamente gratuito o dietro pagamento di un corrispettivo parziale, a seconda del livello dei suoi redditi; dall'altro, l'assistenza legale può essere prestata dal dipendente di uno degli uffici pubblici appositamente creati o da un avvocato. La normativa finlandese in materia di IVA assoggetta ad imposta l'attività svolta in questo specifico contesto dai professionisti del settore, ma non l'attività prestata dagli uffici pubblici di consulenza legale, e, in entrambi i casi, indipendentemente dalla circostanza che parte dell'onorario sia posta a carico del singolo.

29. Tale disparità di trattamento fiscale ha attratto l'attenzione della Commissione, che censura un aspetto molto concreto della normativa finlandese in questione. Essa considera giusto che la consulenza fornita negli studi privati sia sempre soggetta ad IVA, e altresì che sia esentato da imposta il patrocinio legale prestato da dipendenti pubblici a titolo interamente gratuito; per contro, tale istituzione contesta il mancato assoggettamento ad imposta della detta attività, allorché viene svolta da organismi di diritto pubblico e dietro pagamento di un contributo da parte dell'interessato.

30. Il ricorso per inadempimento della Commissione si articola in tre motivi, la cui fondatezza è esaminata nelle presenti conclusioni.

31. In primo luogo, la Commissione sostiene che, quando i consulenti legali pubblici prestano il detto servizio dietro pagamento di un parziale corrispettivo, essi esercitano una «attività economica» ai sensi dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva, il che presuppone una «prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso», sulla quale è esigibile l'IVA conformemente all'art. 2, n. 1, della direttiva medesima.

32. In secondo luogo, la Commissione ribadisce che, nel presente caso, i difensori pubblici non agiscono in quanto pubbliche autorità, ragion per cui non risulta applicabile l'esenzione prevista dall'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva.

33. In terzo luogo, la Commissione sostiene, ad abundantiam, che l'attività parallela degli uffici pubblici provoca una distorsione della concorrenza di una certa importanza, talché, anche considerando tali organismi operanti in qualità di autorità pubbliche, essi dovrebbero essere qualificati come soggetti passivi in forza dell'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva.

A – Sul concetto di «attività economica» ai fini dell'IVA (artt. 2, n. 1 e 4, n. 1, della sesta direttiva)

34. Come ho indicato in precedenza, la Commissione fonda il proprio ricorso sull'ipotesi che l'assistenza legale prestata dagli uffici pubblici finlandesi abbia carattere economico, in tutti i casi in cui il beneficiario sia tenuto a pagare un importo, per quanto ridotto, a titolo di corrispettivo. Si tratta dell'elemento più importante del ricorso; tuttavia, curiosamente, è l'argomento che la Commissione espone con minore precisione.

35. Conformemente all'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, sono soggette ad IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale». L'art. 4, n. 1, della direttiva completa tale definizione, aggiungendo che è considerato un soggetto passivo chiunque eserciti una delle «attività economiche» di cui al n. 2 dello stesso articolo, tra le quali sono citate le «professioni liberali o assimilate» e «lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

36. In assenza di un'«attività economica», quindi, l'imposta sul valore aggiunto non è esigibile (16). La giurisprudenza ha già fornito alcuni criteri al fine di chiarire tale concetto, ma la presente causa richiede ulteriori approfondimenti del lavoro interpretativo, poiché non mi risulta che esista alcun precedente con elementi di fatto analoghi.

1. La giurisprudenza

37. In primo luogo, la Corte di giustizia ha ricordato che la nozione di «attività economica» ha carattere oggettivo, e che deve essere considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o risultati (17). Di conseguenza, è irrilevante il fatto che la prestazione controversa sia realizzata nell'interesse generale e in virtù di un obbligo di legge o con fine assistenziale (il sostegno ai cittadini per facilitare e rendere più agevole il loro accesso alla giustizia) e non con spirito puramente imprenditoriale o nell'intento di realizzare determinati obiettivi. Tali circostanze non permettono, da sole, di dedurre che l'attività in questione non ha carattere economico.

38. L'«attività economica», ai fini dell'imposizione dell'IVA, non è indefettibilmente un'attività imprenditoriale volta ad ottenere profitti; prova ne è che la direttiva qualifica come soggetti passivi anche enti senza scopo di lucro, benché, successivamente, preveda l'applicazione ad essi di una delle deroghe di cui all'art. 13, lett. A, n. 1. In proposito, si mostrava molto eloquente anche la

formulazione dell'art. 4 della seconda direttiva (18), che considerava soggetto passivo «chiunque compia, in modo indipendente ed abituale, *con o senza scopo di lucro*, atti relativi alle attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi».

39. Tale idea sarebbe smentita, in via di principio, dal tenore letterale della sentenza *Floridienne e Berginvest*, secondo il quale, affinché l'attività di una società capogruppo consistente nel mettere un capitale a disposizione delle sue controllate possa essere considerata di per sé un'attività economica, consistente nello sfruttamento di detto capitale per ricavarne introiti aventi carattere permanente, occorre che tale attività non sia esercitata soltanto a titolo occasionale e che non si limiti alla gestione di un portafoglio di investimenti alla guisa di un investitore privato (...), ma *she sia effettuata nell'ambito di un obiettivo imprenditoriale o ad un fine commerciale*, contraddistinto in particolare dall'intento di garantire la redditività dei capitali investiti» (19). A mio parere, tale passo cerca di precisare le condizioni in cui si verifica un'attività economica che comporta lo «sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità», ma non può estendersi a tutte le altre fattispecie contemplate dall'art. 4, n. 2, della direttiva (20). Qualsiasi altra interpretazione sarebbe in contrasto con la natura oggettiva di tale concetto. La percezione di introiti risulta imprescindibile anche negli altri casi, ma non come esigenza di produttività, bensì di «equivalenza delle prestazioni», come spiego di seguito.

40. In secondo luogo, la giurisprudenza ha altresì indicato che l'attività di cui trattasi deve essere prestata dietro compenso (21). Lo stesso art. 2 della direttiva attribuisce al fatto imponibile il carattere oneroso che appare inerente all'imposta, poiché richiede, ai fini della sua applicazione e come suggerisce il suo stesso nome, l'esistenza di un valore aggiunto nei beni e nei servizi imponibili (22).

41. In tal senso si è pronunciata la Corte di giustizia nella sentenza *Hong-Kong Trade Development Council*, che ha esentato dall'IVA i servizi prestati gratuitamente, con il motivo che, quando un prestatore fornisce esclusivamente prestazioni senza contropartita diretta, non vi è base imponibile. La natura onerosa delle operazioni imponibili è confermata dal fatto che le attività economiche soggette ad imposta sono necessariamente esercitate al fine di ricavare un controvalore o di essere compensate mediante un controvalore, poiché, se fossero esclusivamente gratuite, non rientrerebbero nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto in quanto non possono, a norma dell'art. 8, costituire una base imponibile (23).

42. Tuttavia, non è opportuno escludere ad limina il prelievo dell'IVA su un lavoro parzialmente retribuito (24), anche se appare altrettanto inopportuno concludere che la mera esistenza di un pagamento, per quanto di importo esiguo, attribuisce un impatto economico ad una determinata attività. La giurisprudenza ha elaborato una soluzione più sfumata per le ipotesi di tal genere, sostenendo che un servizio si considera prestato «a titolo oneroso» conformemente all'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, ed è quindi assoggettato ad imposta, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato (25). Parimenti, deve esistere un nesso diretto e necessario tra il servizio reso ed il controvalore ricevuto (26).

43. In tal modo, la Corte di giustizia ha stabilito che non erano soggette ad IVA attività del tipo di quelle svolte dall'*Apple and Pear Development Council* (27), giacché l'attività di promozione dell'agricoltura svolta da tale ente pubblico recava vantaggi al settore nel suo complesso e non soltanto ai produttori di mele e di pere che erano tenuti a versare un contributo annuale al Council. A tenore della sentenza, non vi era un nesso diretto tra il vantaggio tratto dai detti singoli produttori e l'importo del contributo che dovevano pagare. Utilizzando questo stesso criterio, la citata sentenza *Tolsma* ha stabilito che un'attività che consista nel suonare nella pubblica via e per la

quale non sia stato pattuito alcun corrispettivo, benché l'interprete chieda e riceva denaro a titolo di donativo, non costituisce una prestazione di servizi a titolo oneroso, poiché gli introiti percepiti non costituiscono una contropartita del servizio prestato e non esiste alcun nesso tra questi ed il servizio reso. Per contro, la giurisprudenza ha considerato un'attività economica la gestione di una infrastruttura stradale dietro il pagamento di un pedaggio il cui importo dipendeva, in particolare, dalla categoria del veicolo impiegato e dalla distanza percorsa (28).

2. Applicazione dei suddetti criteri alla controversia in esame

44. Conformemente alla sentenza Hong-Kong Trade, la Commissione ammette che non siamo in presenza di un'attività economica quando gli uffici pubblici forniscono assistenza legale ad un cittadino a titolo interamente gratuito. Tuttavia, sotto tale profilo, la Commissione espone un ragionamento che contraddice la sua posizione finale, sostenendo che i detti servizi vengono prestati senza contropartita, perché «l'unica retribuzione del consulente, in quanto dipendente di un ufficio pubblico di consulenza legale, consiste nel suo normale salario». Tale argomento risulta controproducente per le pretese della Commissione, poiché la retribuzione del difensore pubblico non cambia allorché l'interessato deve versare un importo all'amministrazione, ragione per cui anche nei casi di retribuzione parziale mancherebbe l'ineludibile indole onerosa.

45. A mio parere, tuttavia, la retribuzione del funzionario che interviene in uno dei suddetti procedimenti è irrilevante al fine di stabilire se l'attività dell'ufficio pubblico di assistenza legale sia soggetta ad IVA. Come indica la giurisprudenza, la ragione per cui i servizi interamente gratuiti non sono soggetti ad imposizione consiste nel fatto che non vi è «attività economica» senza uno scambio di prestazioni e che non vi è una base imponibile.

46. Nell'ipotesi della prestazione di assistenza legale dietro pagamento di un parziale corrispettivo, occorre necessariamente tenere conto della natura del pagamento e della sua composizione, per determinare in tal modo se esso implichi un «controvalore effettivo» del servizio reso e se esista «un nesso diretto e necessario» tra i due.

47. Quando l'assistenza legale sovvenzionata è prestata da un avvocato privato, è facile individuare tale rapporto diretto, poiché, indipendentemente dalla circostanza che il cliente non paghi alcun onorario o ne paghi una minima parte, l'importo totale viene versato dallo Stato. Il professionista riceve sempre un controvalore effettivo, costituito dalla somma degli emolumenti dovuti per legge, che è pertanto gravato da IVA. Che sia pagato interamente o parzialmente dall'erario, tale controvalore dipende unicamente ed esclusivamente dalla natura del lavoro svolto.

48. Tuttavia, negli uffici pubblici difficilmente il nesso tra il contributo posto a carico del beneficiario e l'assistenza prestata potrebbe definirsi «diretto e necessario», riunendo i requisiti imposti dalla giurisprudenza. La remunerazione dell'amministrazione non coincide con il valore effettivo del servizio, neppure con quello stabilito dalla legge (che percepisce il giurista privato), essendo limitata ad una percentuale di tale valore. Al massimo, l'ufficio riscuote il 75% degli onorari fissati dalla normativa finlandese (29) e riceve il 20, il 30, il 40 o il 55% di tali onorari, in funzione dei redditi dell'interessato.

49. La controprestazione del privato non dipende unicamente ed esclusivamente dal costo del lavoro, ma anche, ed in larga misura, dalla situazione finanziaria del cliente. Di conseguenza, si riscontra un certo nesso tra il servizio e la quota versata (poiché il detto contributo viene calcolato sulla base del valore legale dell'assistenza legale prestata), ma tale vincolo non è diretto né presenta l'intensità richiesta dalla giurisprudenza per individuare una prestazione a titolo oneroso, in quanto è «contaminato» dalla presa in considerazione dei redditi e del patrimonio del cliente. Quanto più modesto è il reddito dell'interessato, tanto più indiretto risulta il detto vincolo.

50. Le informazioni fornite dal governo finlandese circa il finanziamento dei suoi uffici pubblici di assistenza legale sono assai indicative. Conformemente a tali dati, nel 2007 solo un 34% del lavoro di assistenza legale svolto da tali agenzie è stato parzialmente retribuito e i contributi degli utenti in tale ambito sono ammontati a EUR 1,9 milioni a fronte di spese lorde di gestione sostenute da tali amministrazioni pari a EUR 24,5 milioni.

51. Sebbene mi trovi d'accordo con l'avvocato generale Verloren van Themaat nel sostenere che «nell'art. 4 [della sesta direttiva] si pon[e] l'accento sulla natura economica delle attività in questione e non sugli aspetti giuridici né sul modo di finanziamento delle attività (30)», nel caso in esame i dati riportati confermano che i pagamenti effettuati dai privati coprono una minima parte delle spese per l'assistenza legale prestata dallo Stato finlandese. Se a ciò si aggiunge che, per la sua natura progressiva, il contributo dei beneficiari si avvicina ad uno strumento fiscale e che, conformemente alla sentenza Götz, la riscossione di un importo non è di per sé tale da conferire un carattere economico ad un'attività determinata (31), appare evidente che l'assistenza legale prestata dall'amministrazione finlandese in regime di semi-gratuità non possiede i requisiti di un'attività economica soggetta ad IVA.

52. La giurisprudenza relativa all'assoggettamento ad IVA dei notai, dei collettori d'imposta e di altri dipendenti pubblici non basta, a mio giudizio, per confutare tale tesi. Le sentenze Commissione/Paesi Bassi, Ayuntamiento de Sevilla o Mihal (32) hanno mostrato che le funzioni svolte da siffatti professionisti rappresentano una attività economica vera e propria, poiché, sebbene siano attribuite mediante disposizioni di legge per motivi di pubblico interesse, implicano la prestazione permanente di servizio ai singoli dietro pagamento di un corrispettivo e la direttiva non contiene alcuna riserva a favore delle professioni regolamentate. La differenza tra tali ipotesi e la presente controversia consiste nel tipo di controprestazione, poiché nei casi ricordati nulla indica che gli onorari dipendano da fattori diversi dalle caratteristiche peculiari del servizio.

53. Da quanto esposto finora si può dedurre che la Commissione non ha sufficientemente dimostrato che il lavoro svolto dagli uffici pubblici finlandesi che forniscono assistenza legale costituisce una «attività economica» ai fini del suo assoggettamento ad IVA. Tale ragione sarebbe sufficiente per respingere il ricorso della Commissione senza dover esaminare l'eccezione contemplata dall'art. 4, n. 5, della sesta direttiva.

54. Orbene, per il caso in cui la Corte di giustizia dissentisse da tale valutazione e ritenesse che la Commissione abbia fornito la suddetta prova, passo di seguito ad esaminare le nozioni di «autorità pubblica» e di «distorsione della concorrenza di una certa importanza» nell'ambito della presente controversia.

B – Sulla nozione di «pubblica autorità» ai fini del regime IVA (art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva)

55. Secondo i dati forniti alla Corte, gli uffici pubblici di assistenza legale fanno parte dell'amministrazione finlandese. In tale contesto (qualora si accogliesse il presupposto che tali agenzie svolgono una «attività economica»), occorre verificare se tale attività possa essere esentata dall'IVA in forza dell'eccezione di cui all'art. 4, n. 5, della sesta direttiva.

56. Tale disposizione indica, al primo comma, che gli organismi 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».

57. Di conseguenza, ai fini dell'applicazione della detta esenzione devono essere soddisfatte

due condizioni cumulative: l'esercizio di un'attività da parte di un organismo di diritto pubblico e la realizzazione di tali operazioni in veste di pubblica autorità (33).

58. La Corte di giustizia ha fornito una definizione precisa di questa seconda condizione, segnalando che «gli enti di diritto pubblico di cui all'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva esercitano attività "in quanto pubbliche autorità" ai sensi di tale norma qualora ciò avvenga nell'ambito del regime giuridico loro proprio. Quando invece essi agiscono in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati», non svolgono tali attività (34).

59. Ciò non significa che la mera concorrenza di imprenditori o di professionisti privati in uno stesso ramo di attività escluda la possibilità di considerare un'operazione come «esercizio di funzioni pubbliche». La nozione deve essere interpretata estensivamente, comprendendo tanto le funzioni pubbliche vere e proprie, precluse ai privati, quanto le attività realizzate in concorrenza con questi ultimi (35). Altrimenti, troverebbe difficile applicazione l'«eccezione all'eccezione» di cui all'art. 4, n. 5, secondo comma, che assoggetta all'IVA le «attività od operazioni di questo genere» (36), qualora esista il rischio di provocare distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

60. Pertanto, l'eccezione di cui all'art. 4, n. 5, primo comma, ha carattere oggettivo, poiché, sebbene comporti che gli organismi di diritto pubblico non siano «considerati soggetti passivi», soltanto le modalità di esercizio delle attività in questione consentono di determinare la portata del non assoggettamento di tali enti. Così, la giurisprudenza ha indicato che ai sensi della direttiva sono imponibili le attività svolte dagli enti pubblici «non in quanto soggetti di diritto pubblico, ma in quanto soggetti di diritto privato» e che l'unico criterio che consenta di distinguere con certezza queste due categorie di attività è il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale (37).

61. Nella presente causa, la Commissione sostiene che gli uffici pubblici finlandesi che forniscono assistenza legale, quando prestano i propri servizi nell'ambito di un procedimento giudiziario, agiscono in condizioni giuridicamente identiche a quelle dei privati professionisti abilitati a prestare tali servizi, giacché l'attività in questione è disciplinata dalla medesima normativa, a prescindere da chi si occupi della difesa in giudizio. Più precisamente, la Commissione adduce che la sua posizione «dipende esclusivamente dalla questione se gli uffici pubblici di assistenza legale prestino i propri servizi in forza di disposizioni specifiche non applicabili agli studi privati»; dato che tale circostanza non si presenta quando si tratta di procedimenti giudiziari, la Commissione sostiene che i detti enti non agiscono in quanto pubbliche autorità, ragion per cui sono soggetti passivi ai fini dell'IVA (38).

62. A mio parere, tale ragionamento si fonda su premesse errate, poiché la giurisprudenza esige soltanto che le «funzioni pubbliche» siano esercitate in base al regime giuridico proprio degli enti di diritto pubblico, ma non richiede che ad esse sia applicabile tale normativa. Nel caso che ci occupa, gli operatori privati lavorano, in base ad un mandato specifico che è loro conferito dalla legge, in un contesto giuridico proprio degli organismi di diritto pubblico e non viceversa, come sembra suggerire la Commissione.

63. L'assistenza processuale, sia essa prestata da un consulente pubblico o da un avvocato privato, costituisce una missione pubblica e ad entrambe le ipotesi si applica la normativa del 2002. L'avvocato privato che eventualmente intervenga in tali casi non seguirà soltanto le regole proprie dell'esercizio della sua professione, come accade in occasione della difesa di un qualsiasi altro cliente, poiché la citata normativa pone diverse esigenze: in primo luogo, l'amministrazione (attraverso gli uffici pubblici) decide se sia opportuno assumere la rappresentanza in giudizio, accertandosi che nel caso di specie siano soddisfatti i requisiti di legge e non sussistano motivi specifici che lo sconsiglino (39); in secondo luogo, la sua retribuzione viene calcolata in base a tariffe ufficiali diverse da quelle generali usate per la fissazione degli onorari (40); infine, la

retribuzione viene corrisposta dallo Stato e non dall'interessato. Al di là delle norme deontologiche e di quelle strettamente procedurali, non esistono molti punti di contatto tra il regime giuridico della professione di avvocato ed il regime che regola il rapporto di un avvocato con questa speciale categoria di clienti.

64. Non si tratta quindi di un'attività assoggettata alle regole generali del mercato, ma di operazioni di una pubblica autorità che, quando vengono compiute direttamente dall'amministrazione, sono esenti da IVA.

65. Il legislatore finlandese ha istituito questa particolare funzione pubblica per agevolare l'accesso degli amministrati ad un'assistenza legale di qualità; e, per facilitare tale compito, ne ha affidato l'esercizio non soltanto a dipendenti pubblici, ma anche a giuristi privati, che assumono in tal modo «funzioni pubbliche». Tuttavia, in tale caso, l'esenzione dall'IVA non è applicabile, poiché l'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva la riserva agli enti di diritto pubblico.

66. Tale conseguenza non desta sorprese. La giurisprudenza ha infatti dichiarato che, anche se si ritenesse che determinati professionisti esercitino prerogative della pubblica autorità in forza di un'investitura pubblica, essi non potrebbero fruire dell'esenzione contemplata dall'art. 4, n. 5, della sesta direttiva qualora esercitino tali prerogative sotto forma di attività indipendente, nell'ambito di una professione liberale, e senza rientrare nella struttura della pubblica amministrazione (41).

67. Ne consegue che gli uffici di cui trattasi agiscono in qualità di soggetti di diritto pubblico quando, in occasione di un procedimento giudiziario, assolvono il compito di prestare assistenza legale che è loro conferito dalla legge. Essi svolgono quindi funzioni pubbliche, anche se ricevono in cambio un certo corrispettivo e svolgono tale attività in concorrenza con studi privati. Pertanto, il presente motivo di inadempimento deve essere respinto.

C – Sul concetto di «distorsione della concorrenza di una certa importanza» ai fini dell'IVA (art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva)

68. Il terzo ed ultimo argomento dedotto dalla Commissione nel presente ricorso si fonda sulla considerazione che, qualora si ritenesse che gli enti di cui trattasi, quando intervengono nei procedimenti giudiziari, agiscono in veste di pubbliche autorità, il loro mancato assoggettamento ad imposta potrebbe provocare «distorsioni della concorrenza di una certa importanza», ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva. Conformemente a tale disposizione le dette attività sarebbero soggette ad imposta, nonostante il fatto che vengano svolte da un'autorità pubblica. Con tale misura il legislatore comunitario mira ad evitare la violazione dei principi di generalità e di neutralità dell'imposta (42).

69. Nel ricorso, la Commissione asserisce che il non assoggettamento ad IVA aumenta del 22% (43) il costo della prestazione di un avvocato privato e ricorda che i beneficiari del servizio di assistenza legale sono consumatori finali, senza il diritto di dedurre l'IVA, aspetto fondamentale per valutare le distorsioni della concorrenza (44).

70. In sua difesa, il governo finlandese aggiunge che la scelta tra uno studio legale privato ed un ufficio pubblico non dipende unicamente dal prezzo, ma è influenzata anche da fattori quali il rapporto professionale che l'assistito abbia mantenuto con l'avvocato, la reputazione di questi o la sua specializzazione in una determinata materia, la mole di lavoro che in un determinato momento grava sui consulenti pubblici o gli eventuali conflitti d'interessi. Il detto governo indica altresì che, secondo le statistiche relative agli anni 2002-2006, solo una minoranza dei beneficiari dell'assistenza legale che si sono rivolti ad un avvocato privato hanno pagato un corrispettivo parziale (circa il 20%; il restante 80% fruisce di una sovvenzione integrale del servizio a carico

dello Stato); che la percentuale dei casi trattati dagli uffici pubblici e dagli studi privati, nell'ambito del citato regime semi-gratuito, è rimasta stabile tra il 2004 ed il 2006; e che, in tale periodo, il numero dei clienti tenuti a pagare un parziale corrispettivo e che si sono rivolti ad un avvocato privato ha registrato un incremento maggiore (del 155%) rispetto al numero dei clienti che, a parità di condizioni, sono stati rappresentati da dipendenti pubblici (incremento del 30%).

71. La Commissione non considera tali cifre definitive, poiché i fatti cui esse si riferiscono «possono dipendere da svariati fattori e non invalidano, di per sé, l'argomento relativo al trattamento differenziato di situazioni simili, che è evidente» (45).

72. La recente sentenza *Isle of Wight Council* (46) ha considerato che le distorsioni della concorrenza di una certa importanza (ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva) devono riguardare l'attività in questione, tenuto conto della concorrenza non soltanto effettiva, ma anche potenziale, sempreché la possibilità per un operatore privato di entrare nel mercato rilevante sia effettiva e non meramente ipotetica; e che le distorsioni della concorrenza devono essere «più che trascurabili».

73. Tali criteri interpretativi limitano molto i casi in cui l'attività di una pubblica autorità non è soggetta ad IVA. Da un lato, non è necessario dimostrare che in passato il diverso regime fiscale ha generato un vantaggio concorrenziale per l'ente pubblico; è sufficiente prevedere una distorsione della concorrenza in futuro. Dall'altro, il livello minimo di turbativa del mercato che elimina l'esenzione a favore degli enti di diritto pubblico mi appare assai basso, poiché basta che le distorsioni siano «più che trascurabili».

74. I dati statistici forniti dal governo finlandese dimostrano che gli studi privati hanno beneficiato ampiamente della legge sull'assistenza legale nei primi anni di applicazione di quest'ultima, poiché chi sceglie di rivolgersi ad un professionista privato, allorché lo Stato sovvenziona parzialmente i servizi resi, viene influenzato da fattori diversi dal prezzo. Ma nessuno di questi motivi risulta, di per sé, imprescindibile.

75. Tuttavia, c'è un elemento che, sebbene non sia stato citato nel fascicolo, potrebbe attenuare l'eventuale effetto anticoncorrenziale della disparità fiscale controversa nel presente procedimento, giacché la scelta tra un consulente pubblico ed un avvocato privato non sempre dipende dalla volontà del cliente. In base alla legge finlandese sull'assistenza legale, se il cittadino propone un avvocato privato, si adottano le misure necessarie per designarlo, benché l'amministrazione conservi il diritto di assumere tale iniziativa (47), il che potrebbe accadere, per esempio, dovendo ripartire un carico di lavoro insostenibile per i consulenti pubblici (circostanza che si verificherebbe inevitabilmente se tutti i cittadini scegliessero l'assistenza degli uffici pubblici).

76. Perciò, pur non minimizzando l'impatto di una variazione di prezzo del 22% in conseguenza della scelta dell'una o dell'altra forma di difesa in giudizio, ritengo che la Commissione non abbia dimostrato che, nell'ambito del processo decisionale, tale fattore incida più degli altri fattori menzionati né che provochi una distorsione della concorrenza di una certa importanza, della quale, per il momento, non c'è traccia.

D – *Corollario*

77. A mio parere, è palese che il carattere non strettamente economico del contributo versato dall'interessato impedisce di qualificare il servizio reso dai consulenti legali pubblici in Finlandia come un'«attività economica». Suggesto pertanto alla Corte di giustizia di respingere il presente ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione.

78. Orbene, per il caso in cui la Corte di giustizia non condividesse tale opinione, nelle parti B e C di queste conclusioni esamino, in via subordinata, il contenuto dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva, deducendo che i detti uffici pubblici agiscono in qualità di pubbliche autorità e che il loro mancato assoggettamento ad imposta non provoca turbative della concorrenza, ragione per cui, in ogni caso, non vi sarebbe inadempimento.

VI – Sulle spese

79. Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura della Corte di giustizia, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Repubblica di Finlandia ne ha fatto domanda, la Commissione, rimasta soccombente, deve essere condannata alle spese.

VII – Conclusione

80. In base alle precedenti considerazioni, suggerisco alla Corte di giustizia di:

- 1) respingere il ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione contro la Repubblica di Finlandia;
- 2) condannare la Commissione alle spese del presente procedimento.

1 – Lingua originale: lo spagnolo.

2 – Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva »).

3 – Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

4 – Oikeusapulaki (257/2002). Una versione (non ufficiale) in inglese del testo di questa legge, pubblicata dal Ministero della Giustizia finlandese è disponibile sul sito: <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/2002/en20020257.pdf>. Anche una guida all'applicazione di tale legislazione è pubblicata in internet sul sito: <http://www.om.fi/en/Etusivu/Julkaisut/Esitteet/Oikeusapu/pagename/esite/Tulosta> (per la versione in lingua inglese).

5 – Laki valtion oikeusaputoimistoista (258/2002).

6 – Valtioneuvoston asetus oikeusavusta (388/2002).

7 – Valtioneuvoston asetus oikeusavun palkkioperusteista (389/2002).

8 – Art. 3, n. 1, della legge sull'assistenza legale.

9 – Per le persone singole la tariffa è la seguente: con redditi non superiori a EUR 650 non è previsto alcun contributo e l'assistenza è prestata gratuitamente; nel caso di redditi pari o inferiori ad EUR 850 il beneficiario deve pagare il 20% del servizio; con un reddito pari o inferiore ad EUR 1000, il 30%; con un reddito pari o inferiore ad EUR 1200, il 40%; con un reddito pari o inferiore ad EUR 1300, il 55%, e con un reddito pari o inferiore ad EUR 1400, il 75%.

Qualora il richiedente l'assistenza sia una persona coniugata, gli importi variano come segue: se il coniuge interessato percepisce redditi pari o inferiori ad EUR 550, il servizio è gratuito; con redditi

pari o inferiori ad EUR 650, la quota a carico del beneficiario è del 20%; con redditi pari o inferiori ad EUR 800, è del 30%; con redditi pari o inferiori ad EUR 1000, è del 40%; con redditi pari o inferiori ad EUR 1100, è del 55%, e con redditi pari o inferiori ad EUR 1200, è del 75%.

10 – Art. 6 del decreto ministeriale sull'assistenza legale.

11 – Art. 7 del decreto ministeriale sull'assistenza legale.

12 – Art. 8 della legge sull'assistenza legale.

13 – Secondo il governo finlandese, nel 2007 le spese lorde di gestione dei detti uffici pubblici sono ammontate ad EUR 24,5 milioni, a fronte di EUR 1,9 milioni di entrate di esercizio, che comprendono i compensi parziali corrisposti dai beneficiari dell'assistenza legale semi-gratuita e i costi della controparte soccombente in giudizio (punto 35 del controricorso).

14 – Art. 11 del decreto ministeriale relativo ai criteri di retribuzione dell'assistenza legale.

15 – Legge 30 dicembre 1993, relativa all'imposta sul valore aggiunto [*arvonlisäverolaki* (1501/1993)].

16 – Sebbene l'art. 4 della sesta direttiva preveda per l'IVA una sfera di applicazione molto ampia, tale disposizione concerne esclusivamente le attività aventi carattere economico [sentenze 11 luglio 1996, causa C-306/94, Régie dauphinoise (Racc. pag. I-3695, punto 15); 29 aprile 2004, causa C-777/01, EDM (Racc. pag. I-4295, punto 47), e 26 maggio 2005, causa C-465/03, Kretztechnik (Racc. pag. I-4357, punto 18)]. Unitamente allo svolgimento di un'attività economica, la direttiva indica altri tre requisiti che identificano il soggetto passivo IVA, uno soggettivo e gli altri oggettivi: l'indipendenza, la professionalità e la stabilità.

17 – Sentenze 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. 1471, punti 6-10; 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 19); 27 novembre 2003, causa C-497/01, Zita Modes (Racc. pag. I-14393, punto 38); 26 giugno 2007, causa C-369/04, Hutchinson 3G (Racc. pag. I-5247, punto 28); in pari data, causa 284/04, T-Mobile Austria (Racc. pag. I-5189, punto 35), e 21 febbraio 2006, causa C-223/03, University of Huddersfield (Racc. pag. I-1751, punto 47).

18 – Seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, 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, pagg. 1303-1312 EE 09/01, pag. 6).

19 – Sentenza 14 novembre 2000, causa C-142/99 (Racc. pag. I-9567, punto 28). V., inoltre, le conclusioni dell'avvocato generale Fennelly in tale causa, presentate il 4 aprile 2000, paragrafi 34 e 35.

20 – Con riferimento alle società holding, la Corte di giustizia ha riconosciuto che la mera acquisizione e detenzione di partecipazioni sociali non costituisce una «attività economica» ai sensi della sesta direttiva, salvo il caso in cui la holding interessata intervenga nella gestione delle società partecipate [sentenza 20 giugno 1991, causa C-60/90, Polysar (Racc. pag. I-3111)]. Viene così reintrodotta il criterio imprenditoriale per chiarire il significato dell'espressione «sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità» utilizzata all'art. 4, n. 2. In merito alla suddetta nozione di «sfruttamento», v. sentenze 4 dicembre 1990, causa C-186/89, Van Tien (Racc. pag. I-4363); 26 settembre 1996, causa C-230/94, Renate Enkler (Racc. pag. I-4517), e Hutchinson 3G, cit. supra, nonché Terra, B. e Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT 2009*,

vol. 1, IBFD, 2009, pag. 360.

21 – Sentenze 26 marzo 1987, Commissione/Paesi Bassi, cit. (punti 9?15); 12 settembre 2000, causa C?276/97, Commissione/Francia (Racc. pag. I-6251, punto 32), e 13 dicembre 2007, causa C?408/06, Götz (Racc. pag. I-11295, punto 18).

22 – Herrero de la Escosura, P., *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Università di Oviedo – Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pag. 120.

23 – Sentenza 1° aprile 1982, causa 89/81 (Racc. pag. 1277, punti 10 e 11).

24 – Una simile posizione porterebbe, per esempio, ad esentare da IVA le vendite sottocosto realizzate durante i saldi o le liquidazioni.

25 – Sentenze 3 marzo 1994, causa C?16/93, Tolsma (Racc. pag. I-743, punto 14); 5 giugno 1997, causa C?2/95, SDC (Racc. pag. I-3017, punto 45), e 26 giugno 2003, causa C?305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (Racc. pag. I-6729, punto 47).

26 – Sentenze 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council (Racc. pag. 1443, punti 11 e 12); 16 ottobre 1997, causa C?258/95, Fillibeck (Racc. pag. I-5577, punto 12), e Commissione/Francia, cit. supra, punti 34 e 35.

27 – Sentenza 8 marzo 1988, cit. (punti 11?16).

28 – Sentenza Commissione/Francia, cit. supra (punto 35).

29 – Eventualmente qualcosa in più, qualora la persona singola sia in possesso di beni facilmente liquidabili per un valore superiore a EUR 5 000. Nel fascicolo non si indica se tale ammontare possa raggiungere il 100% degli onorari, ma mi sembra altamente improbabile, dato che l'art. 6 del decreto relativo all'assistenza legale fissa un tetto massimo dei redditi mensili per poter fruire della prestazione in oggetto.

30 – Conclusioni nella causa definita con sentenza Honk-Kong Trade, cit., presentate il 2 marzo 1982 (paragrafo 3.4 *in fine*).

31 – Sentenza Götz, cit. supra (punto 21). In tal senso, v. sentenze 18 marzo 1997, causa C?343/95, Diego Cali & Figli (Racc. pag. I-1547, punto 24); Hutchinson, cit. (punto 39), e T-Mobile Austria, cit. (punto 45).

32 – Sentenze Commissione/Paesi Bassi, cit., e 25 luglio 1991, causa C?202/90, Ayuntamiento de Sevilla (Racc. pag. I-4247), nonché ordinanza 21 maggio 2008, causa C?456/07, Mihal (Racc. pag. I-79).

33 – Inter alia, sentenza Ayuntamiento de Sevilla, cit. (punto 18).

34 – Sentenza 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino (Racc. pag. 3233, punto 16). V., inoltre, sentenze 15 maggio 1990, causa C?4/89, Comune di Carpaneto Piacentino (Racc. pag. I-1869, n. 8); 6 febbraio 1997, causa C?247/95, Marktgemeinde Welden (Racc. pag. I-779, punto 17); 12 settembre 2000, causa C?276/97, Commissione/Francia (Racc. pag. I-6251, punto 40); 12 settembre 2000, causa C?358/97, Commissione/Irlanda (Racc. pag. I?6301, punto 38); 12 settembre 2000, causa C?359/97, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-6355, punto 50); 12 settembre 2000, causa C?408/97, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. I-6417, punto 35); 12 settembre 2000, causa C?260/98, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-6537, punto 35); 14 dicembre 2000, causa C?446/98, Fazenda Pública (Racc. pag. I-11435, punto

17), e 8 giugno 2006, causa C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle (Racc. pag. I-4999, punto 32).

35 – Conformemente alla citata sentenza Commissione/Francia, «va respinta la tesi (...) secondo la quale un ente agisce “in quanto pubblica autorità” soltanto per le attività che rientrano nella nozione di autorità pubbliche nel senso stretto del termine» (punto 41).

36 – La giurisprudenza ha ribadito che tale espressione si riferisce alle attività o alle operazioni svolte dagli enti di diritto pubblico in quanto pubbliche autorità (sentenza 17 ottobre 1989, Comune di Carpaneto Piacentino, cit., punto 21).

37 – Sentenze 17 ottobre 1989, Comune di Carpaneto Piacentino, cit. (punto 15), e Fazenda Pública, cit., punto 16.

38 – Ricorso della Commissione, punto 61.

39 – Art. 8 della legge sull'assistenza legale.

40 – Contenute nel decreto ministeriale relativo ai criteri di retribuzione dell'assistenza legale (Valtioneuoston asetukset oikeusavun palkkioperusteista).

41 – Sentenze Commissione/Paesi Bassi, cit. (punti 21 e 22) e Ayuntamiento de Sevilla, cit. (punti 18-21), nonché ordinanza 21 maggio 2008, Mihail, anch'essa citata.

42 – Secondo Casado Ollero, «lo scopo di tale disposizione comunitaria è impedire che il non assoggettamento all'IVA pregiudichi la generalità e la neutralità dell'imposta; ma, invece di menzionare questi due principi, il legislatore allude alle conseguenze che potrebbero derivare da una loro violazione: la produzione di distorsioni della concorrenza» (Casado Ollero, G., «El IVA y las operaciones de los entes públicos», El IVA en el sistema tributario español, vol. II, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, pag. 194).

43 – Aliquota IVA in Finlandia.

44 – La Commissione si basa sulle conclusioni dell'avvocato generale Kokott presentate il 7 settembre 2006 nelle cause in cui sono state pronunciate le sentenze T-Mobile e Hutchinson 3G, cit.

45 – Ricorso della Commissione, punto 56.

46 – Sentenza 16 settembre 2008, causa C-288/07 (Racc. pag. I-7203).

47 – Art. 8 della legge sull'assistenza legale.