

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

NIILO JÄÄSKINEN

presentate il 25 giugno 2015 (1)

**Causa C-174/14**

**Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA**

**contro**

**Fazenda Pública**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo)]

«Rinvio pregiudiziale – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 13, paragrafo 1 – Non assoggettamento – Nozione di “altri enti di diritto pubblico” – Regione autonoma delle Azzorre – Ente costituito dalla regione in forma di società per azioni di cui essa detiene l'intero capitale e incaricato di prestare alla regione servizi di interesse economico generale nel settore della gestione del servizio sanitario regionale – Determinazione delle modalità di tali servizi, ivi compresa la loro remunerazione, in alcuni contratti programma stipulati tra l'ente e la regione»

**I – Introduzione**

1. La presente causa verte sull'interpretazione dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2) e, in particolare, sull'interpretazione della nozione di «altri enti di diritto pubblico». Tale articolo prevede l'esenzione dall'IVA per talune operazioni effettuate da enti di diritto pubblico.

2. La ricorrente nel procedimento principale, la Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA (in prosieguo: la «Saudaçor»), è una società per azioni di capitali esclusivamente pubblici, posto che la Regione autonoma delle Azzorre (in prosieguo: la «RAA») detiene il 100% del suo capitale sociale. Il suo specifico regime, che presenta caratteristiche sia pubbliche che private, ha portato il Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo) a dubitare della sua qualifica come ente di diritto pubblico, ai sensi del predetto articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

3. La giurisprudenza della Corte riguardo a tale disposizione (già articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (3)) è abbondante, ma verte in sostanza sul secondo criterio cumulativo enunciato dal predetto articolo, in particolare sulla condizione inerente alle attività e alle operazioni eseguite dagli enti di diritto pubblico «in quanto pubbliche autorità». La nozione di «altri enti di diritto pubblico», in quanto tale, è stata invece esaminata meno

frequentemente.

## II – **Contesto normativo**

### A – *Il diritto dell'Unione*

#### 1. La direttiva 2004/18

4. Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 marzo 2004, relativa al coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi (4):

«Si considerano “amministrazioni aggiudicatrici”: lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli organismi di diritto pubblico e le associazioni costituite da uno o più di tali enti pubblici territoriali o da uno o più di tali organismi di diritto pubblico.

Per “organismo di diritto pubblico” s'intende qualsiasi organismo:

- a) istituito per soddisfare specificatamente bisogni di interesse generale aventi carattere non industriale o commerciale,
- b) dotato di personalità giuridica, e
- c) la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui organo d'amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico.

Gli elenchi, non limitativi, degli organismi e delle categorie di organismi di diritto pubblico che soddisfano i criteri di cui al secondo comma, lettere a), b), e c), figurano nell'allegato III. (...)».

#### 2. La direttiva 2006/112

5. La direttiva 2006/112 ha abrogato e sostituito, dal 1° gennaio 2007, la normativa dell'Unione esistente in materia di IVA, in particolare la sesta direttiva (5).

6. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 prevede 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».

7. Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva:

«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.

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professioni liberali o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

8. L'articolo 13, paragrafo 1, di tale direttiva così dispone:

«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili».

## B – *Il diritto portoghese*

1. La normativa in materia di IVA

9. L'articolo 2, paragrafo 2, del codice IVA dispone che lo Stato e le altre persone giuridiche di diritto pubblico non sono soggetti passivi dell'IVA per le operazioni che esercitano nell'adempimento delle proprie potestà autoritative, anche qualora percepiscano per l'attività svolta canoni o corrispettivi di qualsiasi altro genere, sempreché tale esenzione non provochi distorsioni della concorrenza.

10. L'articolo 2, paragrafo 3, del predetto codice prevede che lo Stato e le altre persone giuridiche di diritto pubblico sono in ogni caso soggetti passivi dell'IVA quando svolgono determinate attività e relativamente alle operazioni imponibili alle stesse connesse, salvo che sia appurato che le svolgono in misura trascurabile.

2. Il regime giuridico della Saudaçor

11. La Saudaçor è stata costituita con il decreto legislativo regionale n. 41/2003/A della RAA, del 17 ottobre 2003 (6), in forma di società per azioni di capitali esclusivamente pubblici, posto che la RAA detiene il 100% del suo capitale sociale. La Saudaçor è stata creata per trasformare l'Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores (istituto di gestione finanziaria della sanità della regione autonoma delle Azzorre) in società per azioni.

12. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, di detto decreto legislativo n. 41/2003/A, la Saudaçor ha l'incarico di prestare servizi di interesse economico generale nel settore della sanità. L'oggetto di tale incarico è la pianificazione e la gestione del sistema regionale sanitario e dei sistemi di informazione, delle infrastrutture e delle installazioni ad esso connesse, nonché la realizzazione di lavori di costruzione, manutenzione, ripristino e ricostruzione delle unità e dei servizi sanitari, in particolare in regioni colpite da catastrofi naturali e in zone considerate a rischio.

13. Ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo regionale n. 41/2003/A:

«Nell'ambito del suo incarico avente ad oggetto la prestazione di servizi di interesse economico generale, le mansioni della Saudaçor sono le seguenti:

- a) realizzare in modo centralizzato l'approvvigionamento del settore regionale sanitario;
- b) fornire beni e servizi agli enti membri del sistema regionale sanitario (in prosieguo: il «SRS»);
- c) concedere finanziamenti alle unità sanitarie, conformemente agli obiettivi aventi ad oggetto la prestazione di cure per le quali ciascuna unità si è impegnata ai sensi dei contratti che le stesse hanno firmato;
- d) definire le norme e i principi guida per la gestione del bilancio delle unità sanitarie nonché seguire la sua attuazione;
- e) valutare la gestione economico finanziaria delle istituzioni e dei servizi integrati nel SRS o finanziati da quest'ultimo, e predisporre relazioni periodiche sulla sua situazione finanziaria e sulla gestione delle sue risorse umane e materiali;
- f) favorire lo sviluppo di sistemi di informazione per le istituzioni che dipendono dal SRS;
- g) realizzare lavori che riguardano il SRS la cui realizzazione sia opportuna per l'interesse pubblico;
- h) fornire un sostegno ai servizi e alle sedi del SRS nei settori in cui ciò fosse necessario».

14. L'articolo 4, paragrafo 1, del predetto decreto legislativo regionale n. 41/2003/A dispone che la Saudaçor è soggetta «alle disposizioni del presente testo, agli statuti allegati, al regime giuridico del settore degli enti statali, sancito dal decreto legge n. 558/99, del 17 dicembre 1999 [(7)], e al diritto privato». Ai sensi del paragrafo 2 di tale articolo, nell'ambito delle proprie attività, la Saudaçor osserva le norme di organizzazione e di funzionamento del servizio regionale sanitario della RAA.

15. L'articolo 10 del decreto legislativo regionale n. 41/2003/A prevede che, per l'esecuzione delle proprie mansioni, la Saudaçor dispone delle stesse potestà autoritative della RAA ed elenca in seguito, a titolo di esempio, alcuni di tali poteri tra cui quello espropriativo.

16. Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, del decreto legislativo regionale n. 41/2003/A, relativo alla costituzione della Saudaçor, detto ente è soggetto al regime giuridico degli enti statali come previsto dal decreto legge n. 558/99. Ai sensi dell'articolo 3 di detto decreto legge n. 558/99 (8), sono considerati enti pubblici le società costituite ai sensi del codice del commercio nelle quali lo Stato o altri enti pubblici statali esercitano, individualmente o congiuntamente, direttamente o indirettamente, un'influenza dominante, nonché gli enti in forma di imprese di cui al capo III del regime, definiti enti pubblici imprenditoriali.

17. Ai sensi dell'articolo 7 del decreto legge n. 558/99, ferme restando le disposizioni della normativa applicabili agli enti pubblici regionali (9), intercomunali e comunali, gli enti pubblici sono soggetti al diritto privato, fatto salvo quanto previsto dal presente decreto legge e dai testi che riguardano l'adozione degli statuti delle predette imprese. Gli enti pubblici sono assoggettati a imposizione e tassati, direttamente e indirettamente, ai sensi del regime comune (10).

18. La Saudaçor esercita le proprie attività nell'ambito di contratti programma stipulati con la RAA, ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 1, del proprio statuto, nel quale sono definiti, segnatamente, i servizi che devono essere prestati dalla Saudaçor nel settore della

programmazione e della gestione del servizio regionale sanitario e l'indennizzo, definito «compartecipazione finanziaria», che deve essere versato da tale regione «come corrispettivo per la fornitura dei servizi oggetto del contratto» e «ritenuto sufficiente per coprire le spese di funzionamento della Saudaçor».

19. Pertanto, il 23 luglio 2004 è stato stipulato un primo contratto programma, per il periodo 2004–2008, che prevedeva un indennizzo complessivo pari ad EUR 15 905 000, ossia un importo di EUR 3 990 000 per l'anno 2007 e un importo di EUR 4 050 000 per l'anno 2008. È stato stipulato, con effetto dal 1° gennaio 2009 (11), un secondo contratto programma, per il periodo 2009–2012, che prevedeva un compenso annuale pari ad EUR 8 500 000, importo che, con provvedimento congiunto dell'8 marzo 2010 (12), è stato ridotto a EUR 6 599 147 per l'anno 2009. Ai sensi della clausola 5 di detti due contratti programma, tali importi possono essere oggetto di revisione qualora, in virtù di una modifica dovuta alle circostanze, detto importo sia chiaramente insufficiente per consentire l'esecuzione del contratto programma.

20. I contratti programma elencano gli obblighi contrattuali della Saudaçor nella loro clausola 3 e i servizi di interesse generale forniti dalla Saudaçor nei loro allegati III. Detti servizi di interesse generale includono tre categorie di servizi, segnatamente l'aiuto alla programmazione del servizio regionale sanitario, il monitoraggio e il finanziamento del servizio regionale sanitario nonché l'attuazione, la gestione e la manutenzione del sistema di informazione e informatico di sostegno al settore sanitario della RAA.

### **III – La controversia principale, le questioni pregiudiziali e il procedimento dinanzi alla Corte**

21. Il 2 marzo 2011 l'amministrazione tributaria portoghese ha redatto un progetto di relazione di verifica proponendo alcune rettifiche con riguardo all'IVA dovuta dalla Saudaçor per le proprie attività relative agli anni dal 2007 al 2010 per un importo complessivo pari ad EUR 4 750 586, 24.

22. Il 6 aprile 2011 detta relazione di verifica è stata adottata, dopo aver sentito la Saudaçor.

23. Secondo tale relazione, citata nella decisione di rinvio, la Saudaçor, durante i periodi d'imposta in questione, ha contabilizzato i corrispettivi che ha ricevuto dalla RAA come sovvenzioni esenti da IVA. Durante il procedimento, la Saudaçor ha tuttavia abbandonato la qualifica di sovvenzione e ha inteso essere designata come «persona giuridica di diritto pubblico» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, del codice IVA, disposizione che mira a recepire l'articolo 4, paragrafo 5, primo comma, della sesta direttiva, il cui contenuto corrisponde a quello dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112.

24. In tale relazione di verifica, l'amministrazione tributaria ha, in particolare, considerato che, tenuto conto del suo regime giuridico, la Saudaçor rientrava nel regime normale dell'IVA e non poteva invocare la norma di non assoggettamento all'IVA degli enti di diritto pubblico prevista dall'articolo 2, paragrafo 2, del codice IVA. La Saudaçor avrebbe del resto ritenuto di essere assoggettata all'IVA poiché ha reclamato una somma totale pari ad EUR 2 300 273,17 a titolo di detrazioni dell'IVA sui propri acquisti di beni e servizi senza tuttavia versare l'IVA sugli importi ricevuti dalla RAA.

25. L'amministrazione tributaria ha rinviato all'informazione vincolante n. 1271 del 21 marzo 2006 (13) secondo la quale l'articolo 2, paragrafo 2, del codice IVA limita l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta, alle condizioni da essa previste, allo Stato e alle persone giuridiche di diritto pubblico. Gli altri enti non possono beneficiarne, anche qualora si tratti di enti pubblici ai sensi del regime giuridico del settore dell'ente statale, come nella fattispecie, di una società per azioni di capitali esclusivamente pubblici e anche qualora le siano affidate talune operazioni che rientrano nell'esercizio di potestà autoritative delegate che non creano distorsioni della

concorrenza.

26. Inoltre, secondo tale amministrazione, i servizi forniti dalla Saudaçor in materia di programmazione e di gestione del servizio regionale sanitario nell'ambito dei contratti programma riguardano settori di attività che rientrano nell'iniziativa privata, il che implica altresì che il non assoggettamento all'IVA potrebbe dar luogo a distorsioni della concorrenza. Ciò sembrerebbe verificarsi, ad esempio, nel caso dell'attuazione, della gestione e della manutenzione del sistema informatico sanitario di una regione.

27. Gli avvisi di accertamento sono stati poi notificati alla Saudaçor. Il 27 luglio 2011 essa è stata citata a comparire nel procedimento tributario relativo al recupero dell'IVA e degli interessi di mora.

28. La Saudaçor ha proposto ricorso dinanzi al Tribunal Administrativo e Fiscal di Ponta Delgada avverso gli avvisi di accertamento dell'IVA e degli interessi di mora, per gli esercizi relativi agli anni dal 2007 al 2010 per i quali le è stato chiesto il pagamento di un importo complessivo pari a EUR 5 157 249,72.

29. Detto giudice di primo grado ha respinto tale ricorso giacché, in particolare, la norma di non assoggettamento all'IVA degli enti di diritto pubblico, prevista dall'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112, non ricomprende un ente come la Saudaçor che, sebbene sia stata creata dalla RAA, è una società per azioni, distinta dalla regione, soggetta alle norme di diritto privato e che svolge le proprie mansioni e persegue i propri obiettivi in modo indipendente.

30. Investito di un'impugnazione avverso tale sentenza, il giudice del rinvio ritiene che la questione centrale nella fattispecie sia se un ente come la Saudaçor possa invocare la norma di non assoggettamento all'IVA degli enti di diritto pubblico prevista dall'articolo 2, paragrafo 2, del codice IVA, il cui contenuto corrisponde all'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, e se gli importi relativi agli avvisi di accertamento dell'IVA controversi siano trasferimenti di bilancio tra enti pubblici.

31. Essa ritiene che, mentre è chiaramente consolidato nella giurisprudenza della Corte che sono escluse dall'assoggettamento all'IVA solo le attività di enti di diritto pubblico che agiscono in qualità di pubbliche autorità, detta giurisprudenza non consente di stabilire se un ente come la Saudaçor, tenuto conto del suo statuto giuridico di società per azioni derivata dalla trasformazione di un ente statale, rientri nella predetta nozione di ente di diritto pubblico e se, in tale contesto, la portata di detta nozione coincida con quella della nozione di organismo di diritto pubblico definita dall'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18, come sostenuto dalla Saudaçor.

32. Nutrendo dubbi sull'interpretazione dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, il Supremo Tribunal Administrativo, con decisione del 12 marzo 2014, ha deciso di sospendere il procedimento principale e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di ente di diritto pubblico ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva [2006/112] debba essere interpretata dal giudice nazionale alla luce della nozione di ente di diritto pubblico di cui all'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva [2004/18].

2) Se un ente costituito in forma di società per azioni, con capitale esclusivamente pubblico, detenuta al 100% dalla Regione autonoma delle Azzorre, e il cui oggetto sociale consiste nel praticare attività di consulenza e gestione dell'area del sistema regionale sanitario, ai fini della sua promozione e razionalizzazione, in adempimento a contratti programma stipulati con detta regione che le ha delegato le sue potestà autoritative in materia di sanità – e alla quale incombe, originariamente, l'obbligo di offrire il servizio pubblico sanitario – rientri nella nozione di ente di

diritto pubblico che agisce come pubblica autorità, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva [2006/112].

3) Se, alla luce di quanto disposto nella medesima direttiva, la contropartita ricevuta da tale società, consistente nel mettere a disposizione i mezzi finanziari necessari per eseguire tali contratti programma, possa considerarsi come retribuzione dei servizi prestati agli effetti dell'assoggettamento all'Iva.

4) In caso affermativo, se tale società integri i requisiti necessari per beneficiare della norma di non assoggettamento all'imposta di cui all'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva [2006/112]».

33. La Sudaçor, il governo portoghese, il governo del Regno Unito e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte e sono stati tutti rappresentati all'udienza tenutasi il 19 marzo 2015.

#### IV – **Analisi**

##### A – *Osservazioni preliminari*

34. Prima di avviare l'esame delle questioni pregiudiziali, esaminerò l'ordine in cui occorre trattarle. La Sudaçor ha proposto di esaminare in primo luogo la terza questione, che mira a sapere se la contropartita pagata dalla RAA sia una retribuzione ottenuta per i servizi forniti. Secondo la Sudaçor, si tratta di una questione che attiene alla natura delle proprie attività, che non sarebbero «economiche» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

35. Gli articoli 9 e 13 della direttiva 2006/112 fanno parte del titolo III della predetta direttiva, intitolato «Soggetti passivi». Detto titolo III contiene le norme sull'assoggettamento in generale nonché i casi particolari, come l'IVA di gruppo e le norme sulle pubbliche autorità.

36. Osservo, a tal riguardo, che l'articolo 9 della direttiva 2006/112 enuncia la norma generale, mentre l'articolo 13 è una norma di esenzione (14). Secondo la giurisprudenza della Corte, l'applicazione dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 implica la previa constatazione del carattere economico dell'attività considerata (15).

37. La nozione di attività economica di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 è connessa all'articolo 2 della predetta direttiva, giacché, affinché un'attività possa essere qualificata economica, essa deve essere effettuata a titolo oneroso. Qualora l'attività di un prestatore consista nel fornire esclusivamente prestazioni senza contropartita diretta, non vi è una base imponibile e le dette prestazioni gratuite non sono pertanto soggette all'imposta sul valore aggiunto. Le attività economiche dei soggetti passivi sono necessariamente attività svolte al fine di ricavare un controvalore o che possono venire compensate mediante un controvalore (16).

38. Pertanto, a mio avviso, la Corte dovrebbe affrontare solo due questioni giuridiche per poter fornire risposte utili al giudice a quo.

39. Infatti, la soluzione della controversia principale dipende, in primo luogo, dalla questione se un ente come la Sudaçor debba essere considerato come soggetto passivo, e la risposta a tale questione dipende, a sua volta, dalla questione se le sue attività abbiano o meno natura economica, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. Per rispondere a tale questione, occorre esaminare se la remunerazione versata dalla RAA rappresenti la contropartita ottenuta per i servizi forniti dalla Sudaçor.

40. In secondo luogo, se la Sudaçor deve essere considerata soggetto passivo, occorrerebbe esaminare se essa fosse tuttavia esente da IVA, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della

direttiva 2006/112, in quanto ente di diritto pubblico che esegue le operazioni in questione in quanto pubblica autorità.

41. Suggestisco quindi di trattare secondo tale ordine le questioni pregiudiziali sottoposte dal Supremo Tribunal Administrativo.

42. Osservo inoltre che il governo portoghese ha suffragato la sua affermazione secondo la quale l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 non sarebbe pertinente ai fini del procedimento principale sostenendo che, poiché la Sudaçor ha realizzato operazioni che, per sua stessa ammissione, le consentivano di detrarre l'IVA per i propri acquisti, quest'ultima non potrebbe più avvalersi del diritto di non assoggettamento all'IVA delle medesime operazioni. A tal riguardo, detto governo ha rinviato alle sentenze Cantor Fitzgerald International (17) e MDDP (18). Mi sembra tuttavia che le informazioni contenute in tali sentenze non possano essere trasposte nella presente causa né siano tantomeno pertinenti per la definizione della controversia principale.

43. Infatti, a mio avviso, la nozione di attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così come la nozione di altri enti di diritto pubblico ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, di tale direttiva sono nozioni fondate su elementi oggettivi. Il comportamento di una persona, assoggettata o no all'IVA, non può modificare la portata e l'ambito di applicazione di detti articoli (19).

#### *B – Sulla natura economica delle attività della Sudaçor e sul suo assoggettamento all'IVA*

44. Il dubbio del giudice del rinvio riguardo alla natura delle prestazioni della Sudaçor, manifestato nella sua terza questione pregiudiziale, emerge dall'affermazione della Sudaçor secondo la quale le remunerazioni che le sono state versate dalla RAA corrisponderebbero a una dotazione di bilancio di entrate tra due persone giuridiche di diritto pubblico, volta a consentire alla Sudaçor di garantire prestazioni di servizi non commerciali nell'ambito dell'attuazione e della gestione del servizio regionale sanitario.

45. Invece, secondo le altre parti che hanno presentato osservazioni, gli importi versati dalla RAA alla Sudaçor hanno un nesso diretto con i servizi che la Sudaçor è tenuta a fornire alla RAA.

46. Si ricorda che la Sudaçor ha il compito di prestare servizi di interesse economico generale nel settore sanitario, aventi ad oggetto la programmazione e la gestione del sistema regionale sanitario e dei sistemi di informazione, delle infrastrutture e delle installazioni ad esso connessi, nonché la realizzazione di lavori di costruzione, di manutenzione, di ripristino e di ricostruzione delle unità e dei servizi sanitari (20).

47. Il governo portoghese ha affermato che il procedimento principale riguarderebbe solo i pagamenti di cui alle clausole 2, lettera a), e 5, paragrafo 1 e agli allegati I dei contratti programma per i periodi 2004-2008 e 2009-2012, relativi ai servizi che la Sudaçor si è impegnata a fornire alla RAA, dal momento che gli avvisi di accertamento dell'IVA contestati nel procedimento principale riguarderebbero solo detti pagamenti (21). Inoltre, secondo tale governo, i servizi in questione sono unicamente servizi di sostegno tecnico e amministrativo, spesso qualificati come servizi cosiddetti di «back office».

48. Per quanto concerne la riduzione della compartecipazione finanziaria per l'anno 2009 con provvedimento dell'8 marzo 2010, il governo portoghese ha spiegato che si tratterebbe della rettifica di un errore grave che inficia il contratto programma relativo agli anni 2009-2012 (22), e non di una fissazione unilaterale da parte della RAA della remunerazione da pagare alla Sudaçor, che disporrebbe inoltre di un consiglio di amministrazione proprio e autonomo nonché

di tutti i poteri di negoziazione e contrattuali.

49. Occorre ricordare, anzitutto che, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, la nozione di «attività economica» comprende ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi e, in particolare, lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità. Secondo la giurisprudenza, l'analisi di queste definizioni mette in rilievo l'ampiezza della sfera d'applicazione della nozione di attività economiche e il carattere obiettivo di tale nozione, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati. Pertanto, come regola generale, un'attività è considerata economica quando presenta un carattere stabile ed è svolta a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore della prestazione (23).

50. Secondo una giurisprudenza costante, la possibilità di qualificare un'operazione come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un *nesso diretto* tra la cessione di beni o la prestazione di servizi e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Pertanto, una prestazione di servizi viene effettuata a titolo oneroso e configura pertanto un'operazione imponibile 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 all'utente (24).

51. Il fatto che l'attività di un operatore consista nell'esercizio di funzioni attribuite e disciplinate dalla legge, per uno scopo di interesse generale, è irrilevante (25). Quindi, un pagamento effettuato da una pubblica autorità nell'interesse generale può costituire il corrispettivo di una prestazione di servizi ai sensi della direttiva 2006/112. La nozione di prestazione di servizi non dipende dalla destinazione riservata al servizio da chi lo compensa. Si deve tener conto unicamente della natura dell'impegno assunto, cosicché, per rientrare nel sistema comune dell'IVA, detto impegno deve implicare un consumo (26).

52. Inoltre, perché una prestazione di servizi possa dirsi effettuata a titolo oneroso ai sensi della direttiva 2006/112, non occorre che il corrispettivo di tale prestazione sia versato direttamente dal destinatario di quest'ultima, ma il corrispettivo può essere versato da un terzo (27). Ciò non si verifica tuttavia nel procedimento principale, giacché il destinatario dei servizi forniti dalla Saudaçor è la RAA, l'ente pubblico responsabile del sistema regionale sanitario delle Azzorre, che effettua il pagamento e beneficia di tali servizi.

53. Infine, dalla giurisprudenza della Corte emerge che, quando la prestazione di servizi di cui trattasi è caratterizzata, segnatamente, dalla disponibilità permanente del prestatore di servizi a fornire, all'occorrenza, le prestazioni richieste, non è necessario, per ammettere la sussistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e il corrispettivo ottenuto, stabilire che un pagamento si riferisce ad una prestazione di servizi personalizzata e specifica (28).

54. A mio avviso, dai contratti programma, che prevedono esplicitamente un compenso «come corrispettivo per la fornitura dei servizi oggetto del contratto», emerge anzitutto che sussiste un nesso diretto tra i pagamenti della RAA e la prestazione dei servizi di interesse generale effettuata dalla Saudaçor. Rammento che il fatto che un pagamento sia effettuato da una pubblica autorità nell'interesse generale non esclude la possibilità di considerarlo il corrispettivo di una prestazione di servizi ai sensi della direttiva 2006/112(29).

55. Inoltre, secondo la giurisprudenza della Corte, la valutazione della realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA. Allo scopo di rispettare le esigenze di certezza del diritto, dal momento che la situazione contrattuale riflette, in linea di principio, l'effettività economica e commerciale delle operazioni, le clausole contrattuali rilevanti costituiscono solitamente un elemento da prendere in

considerazione, salvo quando tali clausole contrattuali costituiscono una costruzione meramente artificiosa, non corrispondente all'effettività economica e commerciale delle operazioni (30). Ciò non sembra tuttavia verificarsi nel procedimento principale. Le clausole contrattuali possono quindi essere prese in considerazione in quanto elemento di valutazione.

56. Non vi è nemmeno alcun elemento che dimostri, nella fattispecie, che la compartecipazione ricevuta dalla Saudaçor non corrisponde esplicitamente al valore effettivo del servizio fornito (31). Ai sensi dei contratti programma, invece, l'importo della compartecipazione può essere oggetto di revisione qualora risulti insufficiente per l'esecuzione del predetto contratto programma. A mio avviso, negli anni dal 2007 al 2010, revisioni del genere che aumentano l'importo non ci sono state. La revisione della compartecipazione finanziaria per l'anno 2009, sotto forma di riduzione della predetta compartecipazione, è stata invece compiuta in circostanze in cui gli importi già fatturati dalla Saudaçor, alla data della sottoscrizione del contratto programma per l'anno in questione, erano inferiori, di circa due milioni di euro, all'importo previsto nel contratto programma sottoscritto nel 2010.

57. Le attività della Saudaçor, che consistono in servizi di programmazione, di gestione e di consulenza, hanno un carattere stabile e la Saudaçor riceve una remunerazione come corrispettivo di tali servizi. Conseguentemente, le attività della Saudaçor in questione hanno natura economica e sono prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso. Inoltre, occorre sottolineare che la Saudaçor non fornisce affatto servizi sanitari pubblici ai residenti delle Azzorre. Questi ultimi servizi sono forniti dagli enti membri del sistema regionale sanitario.

58. Poiché le prestazioni di servizi in questione nel procedimento principale, effettuate dalla Saudaçor, devono essere considerate di natura economica, la Saudaçor deve essere considerata soggetto passivo IVA ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. Occorre pertanto interpretare la nozione di ente di diritto pubblico di cui all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 per poter valutare se la Saudaçor possa cionondimeno essere esentata dall'IVA in quanto ente di diritto pubblico che agisce in quanto pubblica autorità.

#### *C – Sulla possibilità di applicare l'esenzione prevista dall'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 alle attività economiche della Saudaçor*

1. Sull'irrelevanza della nozione di «organismo di diritto pubblico» ai sensi della direttiva 2004/18 ai fini dell'interpretazione dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112

59. Nel procedimento principale, la Saudaçor ha proposto, per ragioni di coerenza interna del sistema, di interpretare la nozione di «altri enti di diritto pubblico», ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112, alla luce della nozione di «organismo di diritto pubblico», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 9 della direttiva 2004/18. Secondo la Saudaçor, la nozione di ente di diritto pubblico sarebbe una nozione trasversale nel diritto dell'Unione. Il giudice del rinvio intende sapere, con la sua prima questione pregiudiziale, se sia possibile una siffatta interpretazione.

60. Al pari del governo portoghese, del governo del Regno Unito e della Commissione, ritengo che una siffatta interpretazione non possa essere accolta, per le ragioni esposte in prosieguo.

61. Occorre ricordare che gli articoli 9 e 13 della direttiva 2006/112 prevedono per l'IVA una sfera di applicazione molto ampia. La Corte ha statuito più volte che dall'economia e dalla finalità della direttiva 2006/112, nonché dal ruolo dell'articolo 13 di tale direttiva nel sistema comune di IVA stabilito dalla sesta direttiva, emerge che qualsiasi attività di natura economica è, in via di principio, imponibile (32).

62. Infatti, il legislatore dell'Unione ha inteso limitare l'ambito di applicazione del non assoggettamento degli enti di diritto pubblico, affinché sia rispettata detta regola generale (33). L'obiettivo dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 è quindi di esentare dall'IVA unicamente lo svolgimento delle attività economiche esercitate dagli enti di diritto pubblico in quanto pubbliche autorità, ad eccezione di situazioni in cui l'esenzione provocherebbe «distorsioni della concorrenza di una certa importanza» (34).

63. L'articolo 13, nella giurisprudenza della Corte, è stato considerato una norma di esenzione che è opportuno inquadrare nel contesto generale del sistema comune dell'IVA (35). Pertanto, in quanto deroga al principio dell'assoggettamento di qualsiasi attività di natura economica, l'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 deve essere oggetto di un'*interpretazione restrittiva* (36). Ciò riguarda, chiaramente, anche l'interpretazione della nozione di «altri enti di diritto pubblico» di cui al predetto articolo 13, paragrafo 1, primo comma.

64. Invece, tenuto conto degli obiettivi delle disposizioni del diritto dell'Unione che coordinano le procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici, e in particolare del duplice scopo di promozione della concorrenza e della trasparenza, va accolta un'interpretazione estensiva e funzionale della nozione di «organismo di diritto pubblico», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18 (37).

65. È giocoforza constatare che il significato della nozione di «organismo di diritto pubblico», ai fini della direttiva 2004/18, da un lato, e quello della nozione di «altri enti di diritto pubblico», ai fini della direttiva 2006/112, dall'altro, non possono essere identici, poiché gli obiettivi di queste due direttive sono molto diversi. Infatti, come sottolineato dal governo portoghese, gli obiettivi del sistema comune dell'IVA sarebbero compromessi se, ai fini di tale imposta, fosse possibile accogliere un'interpretazione estensiva della nozione di «altri enti di diritto pubblico» come quella accolta per l'«organismo di diritto pubblico» nella direttiva 2004/18 per ragioni funzionali al rispetto delle norme di aggiudicazione degli appalti pubblici. Un siffatto ravvicinamento condurrebbe, infatti, a un'esenzione ingiustificata dall'IVA di attività economiche svolte da soggetti pubblici e privati di cui all'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18.

66. Occorre aggiungere, come correttamente osservato dal governo del Regno Unito, che la scelta del legislatore dell'Unione di non rinviare, nella direttiva 2006/112, alla nozione di «organismo di diritto pubblico» contenuta nella direttiva 2004/18, è deliberata. Infatti, in altri contesti, il legislatore dell'Unione, quando ha ritenuto appropriato creare un nesso tra due strumenti del diritto dell'Unione, ha scelto di adottare la definizione utilizzata nella direttiva 2004/18 tramite un riferimento incrociato (38).

67. Di conseguenza, occorre interpretare la nozione di «altri enti di diritto pubblico» di cui all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 unicamente con riguardo all'economia e alla finalità di tale direttiva, nonché al ruolo della predetta disposizione nel sistema comune dell'IVA stabilito dalla sesta direttiva (39).

2. Sull'interpretazione della nozione di «altri enti di diritto pubblico» e sulla qualificazione giuridica della Sudaçor a tal riguardo

68. Per quanto concerne la seconda e la quarta questione pregiudiziale, la questione sostanziale, ai fini dell'interpretazione della nozione di «altri enti di diritto pubblico» ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112, è se si tratti di una nozione autonoma del diritto dell'Unione, come sostenuto dal governo del Regno Unito, o piuttosto di un riferimento implicito ai diritti interni degli Stati membri.

69. Ricordo, anzitutto, che il legislatore dell'Unione ha scelto di non definire tale nozione nell'ambito della direttiva 2006/112 e di non effettuare alcun rinvio alla nozione di organismo di diritto pubblico, contenuta, in particolare, nella direttiva 2004/18, come ho già esposto al paragrafo 66 delle presenti conclusioni.

70. La nozione di «altri enti di diritto pubblico» era già contenuta nell'articolo 4, paragrafo 5, primo comma, della sesta direttiva, la cui formulazione è identica a quella dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112. Detto precedente articolo menzionava, nella versione in lingua francese, «les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public».

71. Anche gli articoli 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e 4, paragrafo 5, primo comma, della sesta direttiva hanno mantenuto, a tal riguardo, una formulazione identica nelle versioni tedesca e inglese. In tedesco, l'elenco è il seguente: «Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts», mentre la versione inglese recita: «states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law».

72. Occorre tuttavia notare che le diverse versioni linguistiche non sono affatto simili, dal momento che la versione francese elenca, oltre agli altri enti di diritto pubblico, quattro livelli di enti di diritto pubblico, mentre le versioni tedesca e inglese ne elencano solo tre. Per quanto concerne le altre versioni linguistiche originali di tale articolo, la versione danese e italiana elencano quattro categorie di enti, al pari della versione francese, mentre la versione olandese ne elenca cinque: «de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen».

73. L'approccio seguito per stabilire tale elenco non è stato illustrato nell'esposizione dei motivi della proposta di sesta direttiva<sup>(40)</sup>, ma molte versioni linguistiche<sup>(41)</sup> della proposta iniziale della sesta direttiva sono state modificate prima dell'adozione di tale direttiva per aggiungere la parola «altri»<sup>(42)</sup>.

74. Alla luce delle divergenze linguistiche e della presenza della parola «altri» nell'elenco, mi sembra chiaro che tale elenco abbia lo scopo di enumerare, in modo non esaustivo, gli enti che possono essere esentati dall'IVA ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112. Pertanto, gli Stati, le regioni, le province e i comuni sono solo esempi di enti che possono essere esentati.

75. Ritengo quindi che la nozione di «altri enti di diritto pubblico» contenuta nella disposizione in questione abbia solo la funzione di mostrare il carattere esemplificativo di tale disposizione. L'esistenza di divergenze linguistiche sul numero e sulla denominazione degli organismi o degli enti che possono essere esentati conferma tale analisi.

76. Di conseguenza, mi sembra che l'elenco di cui all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 faccia implicitamente riferimento alle normative degli Stati membri per quanto concerne la nozione di «altri enti di diritto pubblico».

77. In udienza, il governo del Regno Unito ha sostenuto che la nozione di ente di diritto pubblico è una nozione autonoma del diritto dell'Unione. Secondo tale governo, se tale nozione dipendesse unicamente dalle normative degli Stati membri, ciò potrebbe attribuirle una portata troppo ampia. La qualifica di un ente come ente di diritto pubblico ai sensi della normativa nazionale non sarebbe irrilevante, ma non sarebbe decisiva.

78. È vero che, a prima vista, la giurisprudenza della Corte sembra confermare la tesi del

governo del Regno Unito. Infatti, secondo la Corte, se la denominazione di un ente da parte del diritto amministrativo di uno Stato membro come ente di diritto pubblico è certamente rilevante per stabilire il suo trattamento ai fini dell'IVA, essa non può essere considerata decisiva qualora la natura effettiva e la sostanza dell'attività che tale ente esercita dimostrino che le condizioni restrittive per l'applicazione di tale norma di non assoggettamento non sono soddisfatte (43).

79. Tuttavia, tale causa Commissione/Spagna riguardava una situazione in cui la denominazione di un ente, da parte della normativa nazionale, come ente di diritto pubblico non corrispondeva alla sua natura e alle attività effettivamente esercitate da detto ente, poiché gli operatori in questione non erano integrati nell'organizzazione dell'amministrazione pubblica ed esercitavano le loro attività nell'ambito di una professione assimilata a una professione liberale. Pertanto, l'interpretazione accolta in tale causa in particolare era necessaria per garantire un'interpretazione rigorosa di qualsiasi norma di esenzione, come quella prevista dall'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112(44).

80. Mi sembra invece difficilmente concepibile che un ente di diritto privato ai sensi della normativa nazionale possa essere qualificato ente di diritto pubblico ai fini del diritto dell'Unione. Dal momento che non esiste una definizione di «diritto pubblico» a livello del diritto dell'Unione, occorre, invero, rinviare alle norme di diritto pubblico di ciascuno Stato membro.

81. Orbene, come ho già indicato nel paragrafo 63 delle presenti conclusioni, l'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112, in quanto deroga al principio dell'assoggettamento di qualsiasi attività di natura economica, deve essere oggetto di un'interpretazione rigorosa. Pertanto, tale disposizione può essere utile, unitamente al criterio cumulativo dell'esercizio di attività in quanto pubblica autorità, a limitare, ma non ad ampliare la qualifica di ente di diritto pubblico nel diritto nazionale, qualora quest'ultima portasse a un'esenzione dall'IVA non conforme alla ratio della direttiva 2006/112 e agli obiettivi del suo articolo 13.

82. Ne consegue, a mio avviso, che l'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 non può essere interpretato nel senso che un ente privato ai sensi della normativa nazionale possa essere qualificato ente di diritto pubblico ai sensi del diritto dell'Unione. Gli Stati membri devono poter avere il diritto di definire gli «altri enti di diritto pubblico» restrittivamente, senza che il diritto dell'Unione possa estendere tale definizione agli altri enti che, ai sensi delle disposizioni del diritto nazionale applicabile, sono di natura privata. A mio avviso, la posizione della Corte nella predetta sentenza Commissione/Spagna (45) non rimette in questione tale conclusione.

83. Inoltre, tenendo conto di tutte le suesposte considerazioni, mi sembra che si possa limitare una definizione nazionale di ente di diritto pubblico che non rifletta la natura effettiva e la sostanza delle attività di un siffatto ente anche tramite la seconda condizione cumulativa necessaria per l'applicazione di tale norma di non assoggettamento, ossia la condizione secondo la quale l'ente in questione deve agire in quanto pubblica autorità. L'esercizio delle attività «in quanto pubbliche autorità» ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma della direttiva 2006/112 costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione. Infatti, ai sensi della sentenza Commissione/Spagna, ai fini dell'applicazione di detta norma di non assoggettamento a un ente, occorre prendere in considerazione, oltre alla denominazione di tale ente contenuta nel diritto nazionale, «la natura effettiva e la sostanza dell'attività che detto ente esercita» (46). La «sostanza dell'attività» può essere intesa, a mio avviso, come un riferimento diretto alla condizione inerente all'esercizio delle attività «in quanto pubblica autorità».

84. Per quanto concerne il criterio cumulativo dell'esercizio delle attività in quanto pubbliche autorità, da una consolidata giurisprudenza risulta che le attività esercitate in quanto pubbliche

autorità ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati. Spetta al giudice nazionale qualificare le attività in questione con riguardo a detto criterio (47).

85. A questo proposito, secondo la giurisprudenza, sono le modalità di esercizio delle attività che consentono di determinare la portata del non assoggettamento degli enti pubblici. Infatti, l'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112, subordinando il non assoggettamento degli enti di diritto pubblico alla condizione che essi agiscano «in quanto pubbliche autorità», ne esclude le attività che i suddetti enti svolgono non già nella veste di soggetti di diritto pubblico, bensì in quanto soggetti di diritto privato. Tuttavia, l'unico criterio che consente di distinguere con certezza queste due categorie di attività è, quindi, il regime giuridico che le disciplina in forza del diritto nazionale (48). Pertanto, la qualificazione di un'operazione come «attività in quanto pubblica autorità» dipende, anch'essa, in una certa misura, dal diritto nazionale applicabile.

86. Occorre ricordare che la giurisprudenza introduce chiaramente il principio secondo cui *gli operatori privati* non possono essere esentati dall'IVA ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112, anche se le loro attività consistono nel compimento di atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità (49). Pertanto, se un dato operatore non è integrato nell'organizzazione dell'amministrazione pubblica, la sua attività è esercitata, non già in quanto ente di diritto pubblico, ma sotto forma di un'attività svolta nell'ambito di una professione assimilata a una professione liberale (50). Pertanto, l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 non può essere applicato a una società privata anche se quest'ultima è interamente detenuta da un ente di diritto pubblico (51).

87. Ricordo che la Sudaçor, è una società per azioni e, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, del decreto legislativo regionale n. 41/2003/A, è soggetta in particolare al regime giuridico del settore delle imprese statali e *al diritto privato*. Inoltre, ai sensi dell'articolo 7 del decreto legge n. 558/99, che disciplina il regime giuridico delle imprese statali, le imprese sono soggette *al diritto privato*.

88. Pertanto, la Sudaçor, nella misura in cui, in quanto società per azioni di capitali esclusivamente pubblici che non è integrata nell'organizzazione dell'amministrazione pubblica, ai sensi della normativa interna applicabile, è soggetta al diritto privato, fatto che spetta comunque verificare al giudice del rinvio, nonché soggetta a imposizione e tassata ai sensi del regime comune, è un operatore privato.

89. Di conseguenza, una siffatta società per azioni non può essere qualificata ente di diritto pubblico ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 e, pertanto, le sue attività in questione non possono essere esenti dall'IVA a norma del predetto articolo. Il fatto che la Sudaçor disponga, per l'esercizio di talune delle sue mansioni, delle medesime potestà autoritative della RAA, è irrilevante ai fini di tale constatazione.

90. Rammento che affinché sia applicabile l'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112, devono essere soddisfatte due condizioni, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente di diritto pubblico e l'esercizio di attività svolte in quanto pubblica autorità (52). Poiché la prima condizione non è soddisfatta nel caso di specie non è dunque necessario esaminare le attività della Sudaçor rispetto alla seconda condizione.

## V – Conclusione

91. Alla luce delle suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sottoposte dal Supremo Tribunal Administrativo come segue:

«Per quanto concerne la terza questione, in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, le “compartecipazioni finanziarie” versate ai sensi di un contratto programma “come corrispettivo per la fornitura dei servizi oggetto del contratto” da un ente pubblico a una società per azioni disciplinata dal diritto privato di cui essa detiene il 100% del capitale costituiscono il corrispettivo dei servizi forniti da tale società per azioni a detto ente pubblico.

Per quanto concerne la prima questione, la nozione di “altri enti di diritto pubblico” ai sensi dell’articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, non può essere interpretata alla luce della nozione di “organismo di diritto pubblico” definita all’articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 marzo 2004, relativa al coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi.

Per quanto concerne la seconda e la quarta questione, ai sensi della direttiva 2006/112, una società per azioni di capitali esclusivamente pubblici che non sia integrata nell’organizzazione dell’amministrazione pubblica e che sia soggetta al diritto privato e a imposizione e tassata ai sensi del regime comune, ai sensi della normativa interna applicabile, non può essere qualificata ente di diritto pubblico, ai sensi dell’articolo 13, paragrafo 1, primo comma di detta direttiva».

1 – Lingua originale: il francese.

2 – GU L 347, pag. 1.

3 – GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva».

4 – GU L 134, pag. 114.

5 – Nonostante numerose modifiche redazionali, le disposizioni pertinenti della direttiva 2006/112 sono, in sostanza, identiche alle disposizioni corrispondenti della sesta direttiva. V., in tal senso, sentenza *Le Rayon d’Or* (C?151/13, EU:C:2014:185, punto 6).

6 – *Diário da República* I, série A, n. 257, del 6 novembre 2003, pag. 7430.

7 – *Diário da República* I, série A, n. 292, del 17 dicembre 1999, pag. 9012.

8 – Come modificato. Detto decreto legge è stato abrogato dal 2 dicembre 2013 dal decreto legge n. 133/2013 del 3 ottobre 2013 (*Diário da República* I, série A, n. 191, del 3 ottobre 2013, pag. 5988), ma il primo testo era in vigore alla data dei fatti della controversia principale, ossia dal 2007 al 2010.

9 – Secondo le osservazioni del governo portoghese, tale riserva non riguarda le imprese create su iniziativa delle regioni autonome, ma le imprese che derivano dall’iniziativa delle regioni amministrative, che, alla data del procedimento principale, non erano state create.

10 – Oltre a tale regime delle imprese statali, applicabile alla *Saudaçor* ai sensi dell’articolo 4, paragrafo 1, del decreto legislativo regionale n. 41/2003/A, la Commissione europea ha fatto riferimento al regime giuridico delle imprese pubbliche della RAA, previsto dal decreto legislativo regionale n. 7/2008/A (*Diário da República* I, série A, n. 58, del 24 marzo 2008, pag. 1649). L’articolo 9 di tale decreto legislativo regionale contiene alcune disposizioni sostanzialmente

identiche a quelle dell'articolo 7 del decreto legge n. 558/99.

11 – Detto secondo contratto programma è stato invece approvato e sottoscritto solo nel marzo 2010.

12 – Provvedimento del vice presidente del governo regionale delle Azzorre e del segretariato regionale alla sanità.

13 – Le indicazioni contenute nella decisione di rinvio a tal riguardo non sono molto chiare, ma, a mio avviso, si tratta di un'informazione vincolante predisposta dall'amministrazione tributaria nel procedimento A200 2005045, che riguarda la questione se l'esercizio dell'attività della Soudaço fosse considerato come realizzato nell'ambito delle potestà autoritative di cui all'articolo 2, paragrafo 2, del codice IVA o, in caso contrario, a cosa attenesse la sua attività e la sua impresa ai fini dell'IVA. Il governo portoghese, in udienza, ha affermato che la Soudaço stessa avrebbe chiesto detta informazione vincolante.

14 – V., per quanto riguarda l'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, che corrisponde all'attuale articolo 13 della direttiva 2006/112, sentenza Commissione/Paesi Bassi (235/85, EU:C:1987:161, punto 18).

15 – V., in tal senso, sentenze T-Mobile Austria e a. (C?284/04, EU:C:2007:381, punto 48); Götz (C?408/06, EU:C:2007:789, punto 15), e Commissione/Finlandia (C?246/08, EU:C:2009:671, punti 34 e 39).

16 – Sentenze Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punti 10 e 11), e Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punto 12).

17 – Secondo tale sentenza (C?108/99, EU:C:2001:526, punto 33), un soggetto passivo che, al fine di raggiungere un determinato scopo economico, ha la scelta tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta deve, nel suo stesso interesse, prendere regolarmente la sua decisione basandosi sul regime obiettivo dell'IVA. Il principio della neutralità fiscale non implica che un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni possa scegliere l'una e far valere gli effetti dell'altra.

18 – In detta sentenza (C?319/12, EU:C:2013:778, punto 45 e dispositivo), la Corte ha affermato che un soggetto passivo non può far valere il diritto a detrazione dell'IVA assoluta a monte se, in ragione di un'esenzione prevista dal diritto nazionale in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, i servizi educativi forniti a valle non sono assoggettati all'IVA.

19 – Occorre inoltre notare che spetta comunque al giudice nazionale negare il beneficio del diritto a detrazione dell'IVA se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (v., in tal senso, sentenza Fini H, C?32/03, EU:C:2005:128, punti 33 e 34).

20 – V. paragrafo 12 delle presenti conclusioni.

21 – Secondo il medesimo governo, la Soudaço può ricevere dalla RAA altri importi anche ai sensi della clausole 2, 5 e 7 dei contratti programma, in particolare sovvenzioni versate dalla RAA alla Soudaço al fine di perseguire taluni obiettivi specifici importanti di interesse pubblico.

- 22 – Posto che detto contratto programma è stato sottoscritto solo il 5 marzo 2010, l'importo della compartecipazione in questione indicato nel contratto non corrisponderebbe all'importo effettivo già fatturato mensilmente e pagato per i servizi effettivamente prestati dalla Sudaçor nel 2009.
- 23 – Sentenze Commissione/Paesi Bassi (C?235/85, EU:C:1987:161, punti 8, 9 e 15); Commissione/Grecia (C?260/98, EU:C:2000:429, punti 26 e 28), nonché Commissione/Finlandia (C?246/08, EU:C:2009:671, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 24 – Sentenze Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punti 11 e 12); Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punti 13 e 14); Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, punto 39); Commissione/Finlandia (C?246/08, EU:C:2009:671, punto 44); GFKL Financial Services (C?93/10, EU:C:2011:700, punti 18 e 19), nonché Serebryannay vek (C?283/12, EU:C:2013:599, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 25 – Sentenze Commissione/Paesi Bassi (235/85, EU:C:1987:161, punto 10); Commissione/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425, punto 31), e Commissione/Regno Unito (C?359/97, EU:C:2000:426, punto 43).
- 26 – Sentenza Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, punto 20).
- 27 – Sentenze Loyalty Management UK e Baxi Group (C?53/09 e C?55/09, EU:C:2010:590, punto 56), e Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, punto 34).
- 28 – Sentenze Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, punto 40), e Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, punto 36). Nella fattispecie, ai sensi dei contratti programma, la compartecipazione è versata dalla RAA alla Sudaçor in dodicesimi e, secondo il governo portoghese, i servizi della Sudaçor sono altresì fatturati mensilmente.
- 29 – Sentenza Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, punto 20).
- 30 – Sentenza Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punti da 42 a 45).
- 31 – V. a tal riguardo, sentenza Commissione/Finlandia (C?246/08, EU:C:2009:671, punti 49 e 51), secondo cui il nesso tra i servizi di assistenza legale forniti dagli uffici pubblici e il controvalore che i beneficiari devono pagare, nella fattispecie, non risultava avere quel carattere diretto che è necessario perché tale controvalore possa essere considerato la retribuzione di detti servizi e, conseguentemente, perché questi ultimi costituiscano attività economiche, dal momento che il contributo pagato agli uffici pubblici dai beneficiari dipendeva solo parzialmente dal valore reale dei servizi forniti.
- 32 – Sentenze Isle of Wight Council e a. (C?288/07, EU:C:2008:505, punti da 25 a 28 e 38); Commissione/Irlanda (C?554/07, EU:C:2009:464, punto 39), e Commissione/Paesi Bassi (C?79/09, EU:C:2010:171, punto 76).
- 33 – Sentenza Isle of Wight Council e a. (C?288/07, EU:C:2008:505, punto 38).
- 34 – Articolo 13, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.
- 35 – Sentenza Commissione/Paesi Bassi (235/85, EU:C:1987:161, punto 18).
- 36 – V., a tal riguardo, sentenze Isle of Wight Council e a. (C?288/07, EU:C:2008:505, punto 60); Commissione/Irlanda (C?554/07, EU:C:2009:464, punto 42) nonché Commissione/Spagna

(C?154/08, EU:C:2009:695, punto 119), e ordinanza Gmina Wroc?aw (C?72/13, EU:C:2014:197, punto 19).

37 – V., in particolare, sentenze Adolf Truley (C?373/00, EU:C:2003:110, punto 43), e Commissione/Spagna (C?214/00, EU:C:2003:276, punto 53 e giurisprudenza ivi citata).

38 – V., ad esempio, articolo 2, paragrafo 8, della direttiva 2012/27/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 25 ottobre 2012, sull'efficienza energetica, che modifica le direttive 2009/125/CE e 2010/30/UE e abroga le direttive 2004/8/CE e 2006/32/CE (GU L 315, pag. 1); articolo 2, punto 16, del regolamento (UE) n. 1303/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 dicembre 2013, recante disposizioni comuni sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione, sul Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca e disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca, e che abroga il regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio (GU L 347, pag. 320); nonché articolo 2, lettera i), del regolamento (CE) n. 1698/2005 del Consiglio, del 20 settembre 2005, sul sostegno allo sviluppo rurale da parte del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR) (GU L 277, pag. 1). Quest'ultimo regolamento è stato adottato prima dell'adozione della direttiva 2006/112 e i primi due strumenti giuridici dopo la sua adozione, il che mostra che la prassi del legislatore dell'Unione a tal riguardo non è cambiata.

39 – Sentenza Isle of Wight Council e a. (C?288/07, EU:C:2008:505, punto 25).

40 – Explanatory Memorandum [COM(73) 950, del 20 giugno 1973].

41 – Segnatamente le versioni francese, tedesca, italiana e olandese.

42 – V. proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle normative degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra di affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, presentata dalla Commissione al Consiglio il 29 giugno 1973 (GU 1973, C 80, pag. 1).

43 – Sentenza Commissione/Spagna (C?154/08, EU:C:2009:695, punto 119).

44 – V. paragrafo 63 delle presenti conclusioni. Tuttavia, occorre notare che l'interpretazione «rigorosa» non significa necessariamente un'interpretazione «restrittiva». Infatti, le esenzioni IVA dovrebbero essere interpretate rigorosamente, ma non per questo vanificate da tale interpretazione. Non occorre interpretare i limiti delle esenzioni dall'IVA restrittivamente, ma neanche in modo da andare oltre i loro termini. Le esenzioni, così come le eventuali limitazioni che le corredano, devono essere interpretate in modo tale che l'esenzione si applichi a ciò che si intendeva e niente più (v. a tal riguardo, conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Zoological Society, C?267/00, EU:C:2001:698, paragrafo 19).

45 – C?154/08, EU:C:2009:695.

46 – Ibidem (punto 119).

47 – V., in particolare, sentenze Comune di Carpaneto Piacentino e a. (231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, punto 16); Comune di Carpaneto Piacentino e a. (C?4/89, EU:C:1990:204, punto 8); Commissione/Francia (C?276/97, EU:C:2000:424, punto 40); Commissione/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425, punto 38); Commissione/Regno Unito (C?359/97, EU:C:2000:426, punto 50); Fazenda Pública (C?446/98, EU:C:2000:691, punto 17), nonché Isle of Wight Council e a. (C?288/07, EU:C:2008:505, punto 21).

48 – V., in tal senso, sentenze Comune di Carpaneto Piacentino e a. (231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, punto 15), e Comune di Carpaneto Piacentino e a. (C?4/89, EU:C:1990:204, punto 10).

49 – Sentenze Commissione/Francia (C?276/97, EU:C:2000:424, punti 45 e 46); Commissione/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425, punti 43 e 44), nonché Commissione/Regno Unito (C?359/97, EU:C:2000:426, punti 55 e 56).

50 – Idem, nonché sentenza Commissione/Spagna (C?154/08, EU:C:2009:695, punto 115). Nella sentenza CO.GE.P. (C?174/06, EU:C:2007:634, punti 24 e 25), la Corte ha dichiarato che la situazione di un ente pubblico a carattere economico il quale opera, non in nome e per conto dello Stato, ma in nome proprio e adottando decisioni autonome non soddisfa i requisiti cumulativi necessari affinché possa operare la regola dell'esenzione di cui all'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva.

51 – V., a tal riguardo, relazione finale della Commissione, del 1° marzo 2011, intitolata «VAT in the public sector and exemptions in the public interest», Final report for TAXUD/2009/DE/316, pag. 41.

52 – V. in particolare, sentenze Commissione/Francia (C?276/97, EU:C:2000:424, punto 39), e Isle of Wight Council e a. (C?288/07, EU:C:2008:505, punto 19).