

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

GIOVANNI PITRUZZELLA

presentate l'11 luglio 2019(1)

Causa C-400/18

Infohos

contro

Belgische Staat

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hof van Cassatie (Corte di cassazione, Belgio)]

«Rinvio pregiudiziale – IVA – Esenzioni – Associazioni autonome di persone – Prestazioni effettuate a membri e a non membri»

1. Un'associazione autonoma di persone composta da numerosi centri pubblici di azione sociale, ai quali eroga servizi di interesse pubblico, perde la sua qualità di soggetto esente da IVA per le attività svolte a favore degli associati in ragione del fatto che decide di svolgere servizi anche a favore di terzi?

2. Questa è in sostanza la questione posta dal giudice nazionale belga che chiede alla Corte di valutare la compatibilità col diritto dell'Unione di una disposizione nazionale che condiziona l'esenzione dall'IVA per le associazioni autonome di persone composte da centri pubblici di azione sociale alla circostanza che esse erogino servizi esclusivamente agli associati.

I. Quadro giuridico

A. Diritto dell'Unione europea

3. L'articolo 13 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (2), in materia di esenzioni all'interno del Paese, dispone che:

«A. Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico

1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

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

4. L'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva corrisponde all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f) della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (3), che abroga e sostituisce la direttiva 77/388. Tuttavia, nonostante l'intervenuta abrogazione, poiché la data dei fatti in causa nel procedimento principale è precedente alla data di entrata in vigore della stessa, al presente giudizio risulta applicabile la sesta direttiva.

B. Diritto belga

5. L'articolo 44, paragrafo 2, punto 1 *bis*, del Btw-wetboek (Codice belga dell'IVA), nella sua versione applicabile ai fatti, prevede l'esenzione dal pagamento della tassa per:

«Le prestazioni di servizi fornite ai propri membri da parte di associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esentata dal presente articolo o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, quando tali servizi sono direttamente necessari all'esercizio di detta attività, e che le associazioni si impegnano a richiedere ai propri membri il rimborso esatto della parte delle spese comuni che incombe su ciascuno di essi, alla condizione che tale esenzione non sia suscettibile di provocare distorsioni di concorrenza; il Re regola le condizioni di applicazione di questa esenzione».

6. L'articolo 2 Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (regio decreto n. 43, del 5 luglio 1991, relativo all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per i servizi prestati dalle associazioni autonome di persone ai loro membri) (Belgische Staatsblad 6 agosto 1991), prevede che:

«Le prestazioni di servizi, fornite a propri membri da parte di gruppi autonomi di persone disciplinati all'articolo 1, sono esentate dalla tassa a condizione che:

1. le attività dell'associazione consistano esclusivamente nel fornire prestazioni di servizio direttamente in favore dei propri membri per essi stessi, e che questi esercitino tutti un'attività esente in virtù dell'articolo 44 del Codice o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi».

II. Fatti, procedimento principale e questione pregiudiziale

7. Infohos, la ricorrente nel procedimento principale, è un'associazione per l'informatica ospedaliera fondata da diversi centri pubblici di azione sociale, di seguito «CPAS» (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn) (4). Infohos fornisce delle prestazioni di servizi informatici ospedalieri ai CPAS a essa affiliati e, in aggiunta alle prestazioni effettuate nei confronti dei propri membri, servizi a non membri. Il 5 settembre 2000 essa ha stipulato un accordo con la NV IHC-Group al fine di sviluppare congiuntamente, su richiesta della stessa Infohos, applicazioni

software nuove o innovative per gli ospedali iscritti come suoi membri.

8. Infohos non si è fatta registrare come soggetto passivo IVA, ritenendo, da un lato, di non poter essere considerata tale ai sensi dell'articolo 6 del codice IVA (5) e, in ogni caso, di essere esentata in virtù dell'articolo 44, paragrafo 2, *1 bis* del medesimo codice.

9. Il 20 aprile 2005, a seguito di un controllo, l'Autorità fiscale ha ritenuto che i servizi resi reciprocamente tra Infohos e NV IHC-Group (in quanto soggetto non membro dell'associazione) dovessero essere assoggettati al pagamento dell'IVA. Inoltre, secondo l'Autorità fiscale, l'esecuzione di operazioni imponibili nei confronti di non membri comportava che anche le operazioni effettuate in favore dei membri di Infohos dovessero essere assoggettate a IVA e che Infohos, dunque, non potesse più beneficiare dell'esenzione dalla tassa per le prestazioni effettuate in favore dei propri membri di cui all'articolo 44, paragrafo 2, *1 bis* del codice IVA.

10. Il 13 dicembre 2005 l'Autorità fiscale formulava in un verbale la contestazione e, sulla base di tale verbale, veniva emessa un'intimazione di pagamento dichiarata esecutiva.

11. Il 22 maggio 2007, con atto depositato presso il Rechtbank van eerste aanleg Brugge (Tribunale di primo grado di Bruges, Belgio), Infohos impugnava l'intimazione chiedendo di sospenderne l'esecuzione, nonché di dichiarare che le somme richieste non erano dovute; in subordine, chiedeva di ordinare l'annullamento delle sanzioni inflitte o quantomeno la loro sostanziale riduzione, il rimborso di tutte le somme riscosse sulla base dell'intimazione, oltre agli interessi di mora, e la condanna del convenuto alle spese.

12. Con sentenza del 23 febbraio 2009, il sopra citato tribunale ha dichiarato l'insussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 44, paragrafo 2, *1 bis* del codice IVA e che la ricorrente era tenuta al pagamento dell'IVA per tutti i servizi da essa prestati, tanto ai membri quanto ai non membri.

13. Infohos ha presentato ricorso contro questa decisione dinanzi allo Hof van Beroep te Gent (Corte d'appello di Gand, Belgio), la quale, con sentenza del 21 settembre 2010, ha dichiarato che Infohos non poteva avvalersi dell'esenzione di cui all'articolo 44, paragrafo 2, *1 bis* del codice IVA, in quanto forniva servizi anche a non membri, e pertanto, l'applicazione dell'esenzione avrebbe falsato la concorrenza. Tuttavia, essa ha altresì dichiarato che Infohos, in quanto soggetto passivo misto, poteva avviare un'azione di restituzione nei confronti dello Stato belga per una somma pari ad EUR 117 781,03.

14. Il 5 luglio 2012 l'Autorità fiscale ha proposto ricorso per cassazione dinanzi allo Hof van Cassatie (Corte di cassazione, Belgio). Con sentenza del 31 ottobre 2014, lo Hof van Cassatie (Corte di cassazione) ha annullato la decisione dello Hof van Beroep di Gent (Corte di appello di Gand, Belgio) per il motivo che è contraddittorio affermare, da un lato, che la ricorrente non può invocare l'articolo 44, paragrafo 2, *1 bis*, del codice IVA, dal momento che Infohos fornisce servizi non solo ai propri membri ma anche a non membri, il che implica che le è attribuito lo status di soggetto passivo intero, e, dall'altro lato, che Infohos può invocare lo status di soggetto passivo misto, ai sensi dell'articolo 46 del codice IVA, così da poter beneficiare dell'esenzione per i servizi prestati nei confronti dei suoi membri, in proporzione alla fornitura di servizi a non membri, con il diritto alla detrazione limitato alle prestazioni imponibili effettuate nei confronti dei non membri.

15. Lo Hof van Cassatie (Corte di cassazione) rinviava la causa allo Hof van Beroep Antwerpen (Corte d'appello di Anversa, Belgio). Con sentenza del 20 settembre 2016, tale giudice ha dichiarato che l'autorizzazione a immettere in commercio applicazioni software, che o sono di proprietà esclusiva della ricorrente, o appartengono a una comproprietà indivisa tra la ricorrente e l'NV IHC-Group, rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 18, paragrafo 1,

comma 2, numero 7 del codice IVA e deve dunque essere considerata un servizio imponibile. Inoltre, essa ha dichiarato che, posto che la ricorrente nel procedimento principale non si limita a prestare servizi ai suoi membri, ma tramite l'NV IHC-Group con il quale ha stipulato un accordo di collaborazione, immette in commercio anche a favore di non membri applicazioni software sviluppate da essa stessa o su suo incarico, essa non può invocare per nessuna delle sue attività l'esenzione di cui all'articolo 44, paragrafo 2, 1 bis, del codice IVA.

16. Infohos ha quindi impugnato la decisione dinanzi allo Hof van Cassatie (Corte di cassazione) facendo valere che la condizione di attuazione dell'esenzione prevista all'articolo 2, paragrafo 1, del regio decreto, ai sensi della quale l'associazione autonoma di persone (di seguito: «AAP») (6) può svolgere prestazioni di servizio esclusivamente nei confronti dei propri membri non è prevista all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f) della sesta direttiva e che, pertanto, la disposizione nazionale non è conforme alla normativa di diritto dell'Unione.

17. Il giudice del rinvio, Hof van Cassatie (Corte di cassazione) rileva che lo Hof van Beroep Antwerpen (Corte d'appello di Anversa) ha ritenuto che un'interpretazione rigorosa dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, e in particolare della condizione posta da tale disposizione che prevede l'obbligo per le AAP di esigere dai propri membri unicamente il rimborso esatto della loro parte delle spese comuni, escluderebbe che le prestazioni di servizi forniti possano essere effettuate anche nei confronti di non membri. Inoltre, poiché non si limitava a fornire servizi ai suoi membri bensì commercializzava software applicativi di marketing anche a terzi, Infohos non poteva contare sull'esenzione per l'insieme delle attività svolte.

18. La contestazione così sollevata può essere risolta, secondo il giudice nazionale, solo mediante un'interpretazione dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f) della sesta direttiva.

19. Lo Hof van Cassatie (Corte di cassazione, Belgio), pertanto, ha sospeso il procedimento e sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 77/388/CEE, del 17 maggio 1977, attualmente divenuto articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, debba essere interpretato nel senso che esso consente agli Stati membri di collegare all'esenzione in esso prevista una condizione di esclusività, ai sensi della quale un'associazione autonoma che presta servizi anche a soggetti non membri è assoggettata integralmente all'IVA anche per i servizi prestati ai suoi membri».

III. Analisi giuridica

20. Il giudice del rinvio con la sua domanda pregiudiziale chiede, in sostanza, se l'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva osti a una legislazione quale quella belga che ammette l'esenzione dal pagamento dell'IVA per le AAP esclusivamente nel caso in cui esse svolgano prestazioni di servizi ai soli membri dell'associazione.

21. Nel caso contrario, ove una tale disposizione nazionale fosse ritenuta compatibile con il diritto dell'Unione, ne conseguirebbe che, in ogni caso in cui un'AAP svolga prestazioni di servizi anche nei confronti di soggetti non membri, essa diverrebbe un soggetto passivo IVA anche ai fini delle prestazioni svolte nei confronti dei propri membri.

22. La qualifica della ricorrente nel procedimento principale quale AAP e la sussistenza per l'attività da essa svolta – quantomeno nei confronti dei propri membri – delle condizioni previste all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, e dunque delle precondizioni in presenza delle quali le prestazioni svolte sono esenti dal pagamento IVA, non sono oggetto di specifica contestazione e, pertanto, nella causa oggetto del presente giudizio possono entrambe

considerarsi accertate. Spetta, in ogni caso, al giudice nazionale verificare in concreto, che le condizioni di cui all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), siano rispettate (7).

23. Aggiungo, peraltro, che il giudice nazionale è tenuto a valutare altresì la compatibilità dell'offerta di servizi a non membri con l'oggetto sociale dell'AAP. Infatti, qualora l'attività nei confronti di non membri esuli dall'oggetto dell'AAP, ne andrebbero valutate le conseguenze sulla base del diritto nazionale.

24. Sono due le tesi sostenute, in sostanza, dagli interessati che hanno presentato le loro osservazioni per la risposta alla questione pregiudiziale proposta.

25. Una prima tesi, proposta dalla Commissione e dalla ricorrente in via principale, è orientata a una risposta negativa alla questione pregiudiziale e dunque alla incompatibilità con il diritto dell'Unione di una disposizione come quella belga, che condiziona l'esenzione da IVA al fatto che i servizi dell'associazione siano offerti in via esclusiva agli associati.

26. In particolare, tale tesi si fonda sull'assunto che il fatto di escludere dall'esenzione di cui all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), le AAP che effettuano anche prestazioni di servizi nei confronti di non membri, si risolverebbe in un'interpretazione eccessivamente restrittiva della disposizione e, dunque, in un'attuazione complessa, se non impossibile dell'esenzione.

27. Si precisa sul punto che la fornitura di servizi a terzi da parte di un'AAP sarebbe ammessa solo se sottoposta alla normale imposizione (salvo siano oggetto di una diversa esenzione), ai sensi dell'articolo 2 della sesta direttiva che definisce l'ambito di applicazione della direttiva.

28. La possibilità di fornitura di servizi a soggetti estranei all'associazione non potrebbe, pertanto, secondo questa tesi, essere messa in discussione da una condizione di esclusività aggiuntiva, estranea al contenuto della disposizione di cui all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva.

29. Una seconda tesi, proposta dal governo belga e dal governo portoghese, è orientata a una risposta positiva alla questione pregiudiziale e dunque alla compatibilità con il diritto dell'Unione di una disposizione come quella belga che condiziona l'esenzione da IVA al fatto che i servizi dell'associazione siano offerti in via esclusiva agli associati.

30. La necessaria esclusività discenderebbe dalla disposizione stessa ove prevede, tra l'altro, che l'esenzione sia concessa salvo che essa comporti una distorsione della concorrenza, che si verificherebbe nel caso di servizi offerti a terzi, dal momento che l'AAP sarebbe precipuamente costituita al solo fine offrire servizi ai soggetti associati.

31. La condizione di esclusività avrebbe, inoltre, la funzione di garantire una corretta attuazione del principio di neutralità fiscale.

32. La prima tesi mi appare più convincente, con le precisazioni che svolgerò di seguito.

33. È necessario, in primo luogo, verificare se l'introduzione, di una tale condizione di esclusività sia conforme a un'interpretazione, testuale, sistematica e teleologica dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f) della sesta direttiva (8) e, in secondo luogo, se sussista per gli Stati membri un margine di discrezionalità per introdurla.

A. Interpretazione dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva in relazione agli scopi della direttiva stessa e alla funzione delle esenzioni

34. Il testo della disposizione citata non menziona in alcun modo la necessità che la fornitura di

servizi ai propri associati sia esclusiva.

35. Secondo una giurisprudenza consolidata della Corte, le esenzioni IVA – le quali, come verrà messo in evidenza al paragrafo 41 costituiscono delle nozioni autonome di diritto dell'Unione – devono essere interpretate in maniera restrittiva, in quanto dette esenzioni configurano una deroga al principio generale secondo il quale l'IVA deve essere percepita su ogni prestazione di servizio, effettuata a titolo oneroso da parte di un soggetto passivo.

36. Tuttavia, tale interpretazione restrittiva da parte dello Stato membro al momento della trasposizione della direttiva, non può giungere sino al punto di rendere eccessivamente difficoltosa l'attuazione del regime delle esenzioni sino a svuotare di effetti la nozione autonoma delle medesime (9).

37. Pertanto, è necessario fare riferimento alla ratio della disposizione stessa.

38. Lo scopo della sesta direttiva in materia di IVA (10) è quello di armonizzare le legislazioni nazionali al fine di stabilire un sistema comune di imposta sul valore aggiunto e, dunque, una base imponibile uniforme.

39. Tale obiettivo è precisato al nono considerando nei seguenti termini: «considerando che la base imponibile deve essere armonizzata affinché l'applicazione alle operazioni imponibili dell'aliquota comunitaria conduca a risultati comparabili in tutti gli Stati membri» (11).

40. Come precisa il considerando 11 della sesta direttiva, infatti, «è opportuno redigere un elenco comune di esenzioni, per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri».

41. Ne discende, come la Corte ha già avuto modo di precisare, che l'obiettivo della percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri non possa essere raggiunto che mediante un'interpretazione e applicazione armonizzata delle esenzioni, che comporta l'elaborazione di una nozione autonoma di diritto dell'Unione di tali esenzioni (12).

42. Più precisamente, l'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), prevede l'esenzione IVA di cui possono beneficiare talune AAP che si fondano su un sistema di auto-assistenza, ovvero un'associazione il cui fine è quello di rendere ai suoi membri i servizi direttamente necessari all'esercizio della loro attività (la quale deve essere esente o per la quale non hanno la qualità di soggetto passivo) e che si limita ad esigere dai suoi membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante.

43. La finalità di una tale esenzione, infatti, è «quella di istituire un'esenzione dall'IVA per evitare che la persona che offre taluni servizi sia assoggettata al pagamento di detta imposta quando essa ha dovuto collaborare con altri professionisti mediante una struttura comune che svolge talune attività necessarie al compimento della prestazione» (13) nonché quella di «esentare dall'IVA talune attività di interesse pubblico, al fine di agevolare l'accesso a talune prestazioni nonché la fornitura di taluni beni evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento all'IVA» (14).

44. La Commissione, come si evince dalle osservazioni depositate nel fascicolo, in assenza di un'interpretazione della disposizione di esenzione da parte della Corte, in diversi documenti di lavoro sull'IVA, ha precisato che né il carattere particolare dell'esenzione né la necessità di effettuare un'interpretazione restrittiva dell'esenzione siano tali da giustificare il divieto da parte dei beneficiari di esercitare anche delle attività (purché sottoposte a tassazione) nei confronti di soggetti terzi (15).

45. Dalla ratio della disposizione citata e delle esenzioni previste, non emerge, pertanto, come pure chiarito in documenti ufficiali della Commissione, la necessità di introdurre una condizione di esclusività dei servizi offerti dalle AAP ai propri associati.

46. Per concludere sul punto della coerenza di una disposizione come quella belga con le finalità dell'esenzione, essa, in ogni caso, nella sua rigidità appare sproporzionata rispetto al fine.

47. La Corte ha in più occasioni ricordato che, in base al principio di proporzionalità, che fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione, i mezzi impiegati per l'attuazione della sesta direttiva devono essere idonei a realizzare gli obiettivi perseguiti da tale testo e non devono eccedere quanto è necessario per conseguirli (16).

48. La perdita dell'esenzione anche per le operazioni svolte a favore degli associati rischia, invece, di alterare l'equilibrio della disposizione del diritto dell'Unione per un intento «sanzionatorio», estraneo allo spirito della direttiva.

49. Appare più corretto, ai fini dell'applicazione dell'esenzione, guardare all'attività svolta dal soggetto più che alla natura del soggetto stesso.

50. Ciò significa che l'esenzione prevista dev'essere concessa unicamente ai servizi forniti dalle AAP ai loro membri, ma non anche che le AAP possono offrire servizi unicamente ai loro membri. A tal riguardo, la Corte ha già dichiarato che i servizi forniti ai loro membri da AAP godono dell'esenzione prevista da tale disposizione, anche se tali prestazioni sono fornite ad uno o alcuni di tali membri (17).

51. È l'attività svolta a favore degli associati, per le finalità tutelate dalla disposizione del diritto dell'Unione, ad essere meritevole di tutela e dunque di esenzione, e non già la natura del soggetto che dovrebbe considerarsi meritevole di esenzione solo se offrisse prestazioni esclusivamente ai membri dell'associazione stessa. Ciò a condizione, naturalmente, che il giudice nazionale accerti per il soggetto richiedente la sussistenza dei requisiti previsti dalla sesta direttiva (18).

B. Margine di discrezionalità degli Stati membri

52. L'articolo 13, A, paragrafo 1, prevede che gli Stati membri stabiliscano le condizioni «per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste e per prevenire ogni possibile frode, evasione o abuso».

53. La lettera f) aggiunge che l'esenzione non deve essere tale da «provocare distorsioni della concorrenza».

54. Il margine di apprezzamento degli Stati membri nella fissazione delle condizioni per accedere all'esenzione non può spingersi sino ad alterare la definizione del contenuto delle esenzioni enumerate dalla direttiva (19).

55. Lo Stato membro, pertanto, non può introdurre disposizioni tali da privare di contenuto l'esenzione o rendere la sua attuazione più difficile o impossibile (20).
56. Tale situazione è riscontrabile nel caso in cui lo Stato membro, in attuazione della direttiva, adotti delle rigide misure di carattere generale, come quelle previste all'articolo 2 del regio decreto belga, che limitano il campo di applicazione dell'esenzione.
57. L'espressione «per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste» è finalizzata, a mio avviso, a consentire agli Stati membri di introdurre regolamentazioni nazionali idonee a rendere non eccessivamente complessa agli operatori economici l'applicazione delle esenzioni e, eventualmente, anche a razionalizzare le modalità di controllo.
58. Non si può certo intendere, come sembrerebbe di comprendere da alcune argomentazioni delle parti, questa espressione come unicamente volta a favorire gli accertamenti da parte delle Autorità competenti.
59. Dal fascicolo, poi, non emerge quale sarebbe l'eccessiva difficoltà per le Autorità nazionali di applicare e controllare la corretta applicazione delle esenzioni previste dalla direttiva (21).
60. Sarà compito del giudice nazionale accertare che i soggetti beneficiari delle esenzioni redigano una contabilità ordinata e separata che consenta i necessari controlli da parte delle Autorità competenti.
61. L'espressione di cui sopra tuttavia non può motivare l'introduzione di una rigida condizione di esclusività, estranea, come detto, alla lettera e alla ratio della disposizione del diritto dell'Unione.
62. Lo stesso deve dirsi con riguardo all'altra parte della sopracitata disposizione, che consente agli Stati di stabilire le condizioni «per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso».
63. Anch'essa non consente di ritenere necessaria la previsione aggiuntiva, assente nella direttiva, di esclusività di svolgimento di servizi a favore degli associati.
64. L'eventuale fornitura a terzi di servizi non può considerarsi una modalità idonea a favorire frode, elusioni o abusi nella misura in cui tale fornitura sia debitamente separata nella contabilità dell'associazione e assoggettata al pagamento dell'imposta dovuta.
65. Quanto, infine, al rischio di distorsioni della concorrenza, l'analisi può risultare più complessa, ma, a mio avviso, conduce alla medesima conclusione in relazione alla possibilità o meno per le AAP di fornire servizi anche a terzi non associati.
66. La Corte ha avuto modo di precisare che «la concessione dell'esenzione dall'IVA dev'essere negata ove esista un rischio reale che l'esenzione possa provocare di per sé, nell'immediato o in futuro, distorsioni della concorrenza» (22).
67. Come già affermato dall'avvocato generale Kokott, la sussistenza di una distorsione della concorrenza non può essere decisa a priori in modo astratto per determinati settori. Pertanto, la sesta direttiva non offre al legislatore nazionale alcun margine di apprezzamento in ordine all'introduzione di una previsione astratta che prescindenda da una verifica in concreto della distorsione della concorrenza (23).
68. Una disposizione come quella belga, invece, a quanto è dato comprendere dal fascicolo dove il governo belga pone a fondamento prevalente delle ragioni dell'introduzione della condizione di esclusività una possibile distorsione della concorrenza, presume, in una disposizione

generale e rigida, senza alcun margine di valutazione per il giudice, che la fornitura di servizi a terzi distorca la concorrenza in quello specifico mercato.

69. La Corte ha già affermato che al fine di stabilire se l'applicazione, a una determinata attività dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 possa provocare distorsioni della concorrenza, il legislatore nazionale può certamente prevedere delle regole che siano facilmente gestite e controllate dalle autorità competenti. Tuttavia, tali condizioni non possono riguardare la definizione del contenuto delle esenzioni previste da tale direttiva, precisando che la condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, non ha quale conseguenza di consentire allo Stato membro di limitare, in modo generale, l'ambito di applicazione di tale esenzione (24).

70. L'esenzione potrebbe ingenerare una distorsione della libera concorrenza qualora la maggior parte delle prestazioni di servizio venisse svolta nei confronti di soggetti non membri e nel caso in cui anche le prestazioni fornite a non membri dell'associazione fossero esentate dal pagamento dell'IVA.

71. Nessuna delle due situazioni si può configurare nell'interpretazione che si propone e, pertanto, deve ritenersi che anche su questo punto le argomentazioni a favore della necessità di una condizione di esclusività non siano convincenti, anche in assenza di elementi concreti a supporto di esse.

C. Limiti alla possibilità per le AAP di fornire servizi a terzi non associati

72. Le condizioni per l'esenzione previste dall'articolo in questione, come ricordato anche dalla Commissione nelle osservazioni presentate in giudizio, possono così riassumersi: il fatto che le prestazioni esenti siano svolte da un'associazione autonoma di persone; che tale associazione eserciti un'attività esente o per la quale non ha la qualità di soggetto passivo; che lo scopo di tali prestazioni sia quello di fornire ai propri membri dei servizi direttamente necessari per l'esercizio dell'attività; che tali associazioni si limitino ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante.

73. Tutte queste condizioni devono essere oggetto di accertamento da parte del giudice nazionale.

74. Va tuttavia chiarito che, nell'ottica di interpretazione teleologica e sistematica fin qui offerta, devono essere poste alcune ulteriori condizioni perché possa sussistere l'esenzione dall'IVA per i servizi prestati agli associati nel caso in cui un soggetto offra servizi anche a esterni all'associazione (da assoggettare a IVA).

75. In primo luogo occorre che i servizi offerti agli associati siano quantitativamente prevalenti rispetto a quelli prestati a favore di terzi che, pertanto, possono avere natura solo residuale nel complesso delle attività dell'associazione (25).

76. Ciò al fine di evitare che sia snaturata la funzione delle associazioni e che in tale modo si possano verificare attuazioni elusive della norma, suscettibili di falsare la concorrenza.

77. In secondo luogo, sempre al fine di non snaturare la suddetta funzione, è necessario che il soggetto beneficiario dell'esenzione dimostri che l'attività svolta a favore di terzi diversi dagli associati sia funzionale a motivazioni di efficienza tecnica, di cui possano in futuro avvantaggiarsi anche gli associati.

78. Entrambi gli accertamenti sopra descritti sono di competenza del giudice nazionale che

deve fare applicazione dei sopra esposti criteri interpretativi per concludere sul diritto o meno all'esenzione nel caso di un soggetto che eroghi servizi ai propri associati ma anche a terzi.

79. Con queste precisazioni, necessarie al fine di preservare la coerenza delle finalità della direttiva e delle esenzioni, è ancora più difficile che possano paventarsi rischi di distorsione della concorrenza, esaltando invece la funzione delle esenzioni che è quella di compensare per le AAP uno svantaggio concorrenziale da parte di chi fa svolgere le prestazioni dell'associazione da parte di propri dipendenti o nell'ambito di un gruppo IVA (26).

IV. Conclusione

80. Alla luce delle suesposte considerazioni propongo alla Corte di rispondere alla domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hof van Cassatie (Corte di cassazione, Belgio) nei seguenti termini:

«L'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 77/388/CEE, del 17 maggio 1977, attualmente divenuto articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006 deve essere interpretato nel senso che esso non consente agli Stati membri di collegare all'esenzione in esso prevista una condizione di esclusività, ai sensi della quale un'associazione autonoma che presta servizi anche a soggetti non membri è assoggettata integralmente all'IVA anche per i servizi prestati ai suoi membri.

Spetta al giudice nazionale accertare che sussistano le condizioni per l'esenzione previste dalla disposizione sopra citata e, nel caso di servizi prestati anche a soggetti non membri, che, al fine di non snaturare la finalità dell'esenzione, questi ultimi non siano quantitativamente prevalenti rispetto a quelli prestati ai membri e siano giustificati da ragioni di efficienza tecnica di cui possano beneficiare anche i soggetti membri».

1 Lingua originale: l'italiano.

2 GU 1977, L 145, pag. 1.

3 GU 2006, L 347, pag. 1.

4 Risulta dal fascicolo che Infohos è un'associazione costituita il 21 febbraio 1986 nella forma di ente pubblico da parte dei CPAS di Aalst, Blankenberge, Brugge, Gent, Kortrijk, Oostende e Ronse. L'articolo 3 dell'atto costitutivo definisce l'oggetto dell'associazione quale quello di assicurare, analizzare, organizzare e gestire sistemi informatici a sostegno dell'organizzazione degli ospedali dei propri membri nonché delle attività connesse svolte dagli stessi membri.

5 Il citato articolo prevede che gli stabilimenti pubblici non sono considerati soggetti passivi per le attività o operazioni che svolgono in quanto autorità pubbliche, quand'anche mediante queste attività o operazioni percepiscano diritti, oneri, quote o retribuzioni.

6 Per associazioni autonome di persone (AAP) si intende quelle associazioni di persone o imprese che forniscono beni o servizi ai propri membri in modo autonomo.

7 Si veda, in questo senso, la sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punto 27.

8 Con riferimento all'interpretazione della medesima disposizione, si veda la sentenza del 21 settembre 2017, DNB Banka, C?326/15, EU:C:2017:719, punto 29 e giurisprudenza citata, secondo cui, ai fini dell'interpretazione di una disposizione del diritto dell'Unione, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti

dalla normativa di cui essa fa parte.

9 In questo senso, sempre con riferimento all'interpretazione della medesima disposizione, si veda sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punto 30 e giurisprudenza citata. La Corte afferma che pur essendo necessaria un'interpretazione restrittiva ciò non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti o tale da rendere le esenzioni previste quasi inapplicabili.

10 Così come lo scopo della vigente direttiva 2006/112.

11 Considerando nono della sesta direttiva.

12 Sul punto, sentenza del 15 giugno 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, punto 11 nonché sentenza del 14 dicembre 2006, VDP Dental Laboratory, C?401/05, EU:C:2006:792, punto 26.

13 Sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punto 37, nonché sentenza del 21 settembre 2017, Commissione/Germania, C?616/15, EU:C:2017:721, punto 56.

14 Sentenza del 21 settembre 2017, DNB Banka, C?326/15, EU:C:2017:719, punto 33 e giurisprudenza citata e sentenza del 21 settembre 2017, Commissione/Germania, C?616/15, EU:C:2017:721, punti 47, 48 e giurisprudenza citata circa la finalità dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f) nell'ambito della direttiva 2006/112.

15 Come emerge dal fascicolo, il comitato IVA si è espresso su tale aspetto relativamente all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), ma la Commissione ritiene che tale interpretazione vada estesa all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f) previgente in ragione dell'identità di contenuto; cfr. articolo 398 della direttiva 2006/112/CE documento di lavoro n. 654 del 3 marzo 2010, punto 3.4, a).

16 Sentenza del 23 novembre 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punto 25 e, per analogia, sentenza del 26 aprile 2012, Commissione/Paesi Bassi, C?508/10, EU:C:2012:243, punto 75.

17 Sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punto 43.

18 Sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punto 27.

19 Sul punto, si veda sentenza del 14 dicembre 2006, VDP Dental Laboratory, C?401/05, EU:C:2006:792, punto 26 e giurisprudenza citata e sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, punto 39 e giurisprudenza citata.

20 Si veda ancora sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punto 30 e giurisprudenza citata.

21 Sul punto, articolo 398 della direttiva 2006/112/CE, documento di lavoro n. 654 del 3 marzo 2010, punto 3.4, a) nel quale vengono menzionati possibili aggravii e difficoltà pratiche per l'Autorità i quali tuttavia, si afferma, non differiscono dalle difficoltà pratiche che insorgono in numerose altre situazioni in cui è necessario esaminare le attività sottoposte alla tassa e le attività esenti. La Commissione ha altresì sottolineato che una tale analisi è stata ripresa e sviluppata nel

documento di lavoro allegato al Libro verde sul futuro dell'IVA (SEC(2010) 1455 final del 1° dicembre 2010) e nei successivi lavori del comitato IVA (articolo 398 della direttiva 2006/112/CE, documento di lavoro n. 856 del 6 maggio 2015, punto 3.1.10)

22 Sentenza del 20 novembre 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, punto 64 nonché conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Aviva, C-605/15, EU:C:2017:150, paragrafo 68.

23 Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:145, paragrafo 22.

24 Sentenza del 21 settembre 2017, Commissione/Germania, C-616/15, EU:C:2017:721, punto 65 e giurisprudenza citata e punto 67.

25 Risulta dal fascicolo che, a partire dal 1° luglio 2016, a seguito di una richiesta di chiarimenti della Commissione al governo belga, è entrato in vigore in Belgio un nuovo regime di esenzioni per le AAP. In particolare, il nuovo articolo 44, paragrafo 2 bis, del codice IVA prevede che, nel caso in cui un'AAP svolga dei servizi anche nei confronti di non membri, le prestazioni svolte nei confronti dei propri membri beneficino dell'esenzione nel caso in cui tali operazioni rappresentino la parte preponderante dell'attività svolta dall'AAP.

26 Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Aviva, C-605/15, EU:C:2017:150, paragrafo 67.