



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ELEANOR SHARPSTON
presentate il 10 marzo 2016*

Causa C-543/14

**Ordre des barreaux francophones et germanophone e altri
Vlaams Netwerk van Verenigingen waar armen het woord nemen ASBL e altri
Jimmy Tessens e altri
Orde van Vlaamse Balies
Ordre des avocats du barreau d'Arlon e altri
contro
Conseil des ministres**

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Cour constitutionnelle (Corte Costituzionale, Belgio)]

«IVA — Direttiva 2006/112/CEE — Validità e interpretazione — Servizi prestati da avvocati — Mancata esenzione dall'IVA — Accesso alla giustizia — Diritto all'assistenza di un avvocato — Parità delle armi — Gratuito patrocinio»

1. In forza di una disposizione transitoria risalente alla sesta direttiva IVA**, che originariamente era destinata ad applicarsi per cinque anni a partire dal 1° gennaio 1978 ma che è tuttora presente nell'attuale direttiva IVA***, il Belgio ha esentato dall'IVA i servizi prestati dagli avvocati fino al 31 dicembre 2013. È stato l'unico Stato membro ad avvalersi di tale deroga.
2. Taluni consigli dell'ordine degli avvocati belgi, insieme a svariate associazioni umanitarie e per i diritti umani e a taluni privati che avevano pagato onorari di avvocati soggetti ad IVA hanno fatto ricorso dinanzi alla Cour constitutionnelle (Corte costituzionale) impugnando l'abolizione di tale esenzione a partire dal 1° gennaio 2014. Il punto chiave dei loro argomenti è che il conseguente aumento del costo del contenzioso viola varie garanzie del diritto di accesso alla giustizia.
3. Prima di decidere su tali argomenti, la Cour constitutionnelle (Corte costituzionale) ha richiesto una pronuncia pregiudiziale sull'interpretazione e sulla validità di alcune disposizioni della direttiva IVA.

* Lingua originale: l'inglese.

** Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

*** Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

Contesto normativo

Accordi internazionali

4. L'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (in prosieguo: la «CEDU»)^{****} dispone, in particolare: «Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti». Tra i diritti minimi garantiti dall'articolo 6, paragrafo 3, ad ogni accusato vi è il diritto di «difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia».

5. L'articolo 14, paragrafo 1, del patto internazionale sui diritti civili e politici (in prosieguo: il «PIDCP»)^{*****} dispone, in particolare: «Tutti sono eguali dinanzi ai tribunali e alle corti di giustizia. Ogni individuo ha diritto ad un'equa e pubblica udienza dinanzi a un tribunale competente, indipendente e imparziale, stabilito dalla legge, allorché si tratta di determinare la fondatezza dell'accusa penale che gli venga rivolta, ovvero di accertare i suoi diritti ed obblighi mediante un giudizio civile». Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3, lettere b) e d), ogni individuo accusato di un reato ha diritto, in posizione di piena eguaglianza, a «comunicare con un difensore di sua scelta» e a «essere presente al processo ed a difendersi personalmente o mediante un difensore di sua scelta; nel caso sia sprovvisto di un difensore, ad essere informato del suo diritto ad averne e, ogni qualvolta l'interesse della giustizia lo esiga, a vedersi assegnato un difensore d'ufficio, a titolo gratuito se egli non dispone di mezzi sufficienti per compensarlo».

6. L'articolo 9 della Convenzione sull'accesso alle informazioni, la partecipazione del pubblico ai processi decisionali e l'accesso alla giustizia in materia ambientale (in prosieguo: la «convenzione di Aarhus»)^{*****} riguarda l'accesso alla giustizia.

7. I paragrafi da 1 a 3 di tale articolo richiedono la disponibilità di procedure per consentire al pubblico un ricorso di natura amministrativa e/o giurisdizionale di taluni tipi di atti o di omissioni in materia ambientale. I paragrafi 1 e 2 specificano che ciascuna parte della convenzione deve prevedere le procedure in questione «nel quadro della propria legislazione nazionale», mentre il paragrafo 3 fa riferimento ai «criteri eventualmente previsti dal diritto nazionale» e alla contestazione delle «omissioni dei privati o delle pubbliche autorità compiuti in violazione del diritto ambientale nazionale».

8. Il paragrafo 4 dispone che le procedure di cui ai paragrafi da 1 a 3 devono «offrire rimedi adeguati ed effettivi, ivi compresi, eventualmente, provvedimenti ingiuntivi, e devono essere obiettive, eque, rapide e non eccessivamente onerose», mentre il paragrafo 5 impone alle parti di «considerare l'introduzione di appositi meccanismi di assistenza diretti ad eliminare o ridurre gli ostacoli finanziari o gli altri ostacoli all'accesso alla giustizia».

^{****} Firmata a Roma il 4 novembre 1950. Tutti gli Stati membri sono firmatari della CEDU, ma l'Unione europea in quanto tale non vi ha ancora aderito; v. parere 2/13, EU:C:2014:2454.

^{*****} Adottato il 16 dicembre 1966 dall'assemblea generale delle Nazioni Unite, United Nation Treaty Series, vol. 999, pag. 171 e vol. 1057, pag. 407. Tutti gli Stati membri dell'Unione europea sono parti del patto, che è entrato in vigore il 23 marzo 1976.

^{*****} Firmata a Aarhus il 25 giugno 1998 e approvata a nome della Comunità europea con la decisione 2005/370/CE del Consiglio, del 17 febbraio 2005 (GU L 124, pag. 1). È stata attuata nel diritto dell'Unione dalla direttiva 2003/35/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 maggio 2003, che prevede la partecipazione del pubblico nell'elaborazione di taluni piani e programmi in materia ambientale e modifica le direttive del Consiglio 85/337/CEE e 96/61/CE relativamente alla partecipazione del pubblico e all'accesso alla giustizia (GU L 156, pag. 17).

Trattato sull'Unione europea

9. L'articolo 9 TUE dispone: «L'Unione rispetta, in tutte le sue attività, il principio dell'uguaglianza dei cittadini (...)».

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea

10. L'articolo 20 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»)***** dispone: «Tutte le persone sono uguali davanti alla legge».

11. L'articolo 47, intitolato «Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale», dispone:

«Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo.

Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare.

A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia».

12. L'articolo 51, paragrafo 1, dispone che le disposizioni della Carta si applicano alle istituzioni, organi e organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione.

13. A norma dell'articolo 52, paragrafo 1:

«Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui».

14. L'articolo 52, paragrafo 3, dispone:

«Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa».

Direttiva IVA

15. L'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva IVA dispone:

«Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

***** GU C 83, pag. 389.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

16. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), dispone che «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale» sono soggette all'IVA.

17. Ai sensi dell'articolo 97, l'aliquota normale dell'IVA non può essere inferiore al 15%. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 98, gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III. L'elenco di cui all'allegato III non ricomprende i servizi degli avvocati. Tuttavia, ai sensi del punto 15, sono ricomprese le «cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di organismi di cui è riconosciuto il carattere sociale dagli Stati membri e che sono impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale, nella misura in cui tali operazioni non siano esenti in virtù degli articoli 132, 135 e 136» *****.

18. L'articolo 132, paragrafo 1, elenca una serie di «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico». Ancora una volta, tali attività non comprendono i servizi degli avvocati. Tra esse figurano, alla lettera g), «le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale».

19. L'articolo 168 dispone:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)».

20. Ai sensi dell'articolo 371, «[g]li Stati membri che al 1° gennaio 1978 esentavano le operazioni elencate nell'allegato X, parte B, possono continuare ad esentarle, alle condizioni esistenti alla suddetta data in ciascuno Stato membro interessato». La parte B dell'allegato X, intitolata «Operazioni che gli Stati membri possono continuare ad esentare», ricomprende, al punto 2, «le prestazioni di servizi degli autori, artisti, interpreti artistici, avvocati ed altri membri di libere professioni diverse dalle professioni mediche e paramediche», ad eccezione di talune prestazioni che non rilevano ai fini del presente procedimento *****.

Diritto belga

21. L'articolo 23, paragrafo 2, della Costituzione belga garantisce a chiunque, tra l'altro, il diritto al gratuito patrocinio.

***** Le esenzioni di cui agli articoli 135 e 136 non rilevano nella presente causa.

***** Fino al 1° gennaio 2007, le stesse disposizioni erano presenti nell'articolo 28, paragrafo 3, lettera b), dell'allegato F della sesta direttiva IVA.

22. Fino al 31 dicembre 2013, l'articolo 44, paragrafo 1, primo comma del codice dell'IVA belga prevedeva che le prestazioni di servizi effettuate dagli avvocati ***** nell'esercizio della loro attività abituale erano esenti dall'IVA. Tali prestazioni sono state esenti a partire dall'introduzione dell'IVA in Belgio il 1° gennaio 1971. Dai lavori preparatori citati nell'ordinanza di rinvio emerge che lo scopo dell'istituzione e del successivo mantenimento dell'esenzione era evitare un aumento ulteriore dei costi di accesso alla giustizia.

23. Gli articoli 60 e 61 (in prosieguo, congiuntamente: le «disposizioni impugnate») della legge del 30 luglio 2013 ***** hanno abolito tale esenzione con effetto dal 1° gennaio 2014. Dai lavori preparatori citati nell'ordinanza di rinvio emerge che lo scopo era, in senso ampio, regolarizzare una situazione anomala, portare il diritto belga in linea con quello degli altri Stati membri e mettere fine a distorsioni della concorrenza, perseguendo allo stesso tempo finalità di bilancio.

24. L'aliquota normale dell'IVA in Belgio è pari al 21%.

25. Ai sensi dell'articolo 446 ter del codice di procedura civile belga, gli avvocati devono fissare le proprie tariffe «con la discrezionalità che ci si può attendere da essi nell'esercizio delle loro funzioni». L'importo può non dipendere esclusivamente dall'esito del procedimento. Le tariffe che eccedono un importo «equo e moderato» devono essere ridotte dal consiglio dell'ordine degli avvocati competente.

26. In pratica, le tariffe sono fissate tramite accordo tra l'avvocato e il cliente, secondo una di queste quattro modalità: una tariffa oraria; una tariffa forfettaria in base al tipo di causa; un importo determinato con riferimento al valore della controversia ma variabile tra un minimo e un massimo definiti a seconda dell'esito del procedimento; e (per i clienti abituali) una tariffa rinnovabile da pagare a scadenze fisse o per ogni causa o al raggiungimento di periodici volumi di attività *****.

Procedimento e questioni pregiudiziali

27. Tra novembre 2013 e febbraio 2014 la Cour constitutionnelle (Corte costituzionale) ha ricevuto quattro ricorsi avverso le disposizioni impugnate.

28. Il primo è stato presentato dall'Ordre des barreaux francophones et germanophone (Consiglio dell'ordine degli avvocati di lingua francese e tedesca), insieme a talune associazioni i cui scopi rientrano, in senso ampio, nell'ambito della giustizia, compresi i diritti umani e la tutela dei lavoratori e dei membri della società più svantaggiati, che non sono soggetti passivi legittimati a detrarre l'IVA qualora si avvalgano dei servizi di avvocati. Il secondo ricorso è stato presentato da alcuni privati («Jimmy Tessens e a.») che si sono avvalsi dei servizi di un avvocato specializzato al fine di impugnare espropriazioni di terreni e che si sono ritrovati con gli onorari dell'avvocato aumentati del 21%, che in quanto soggetti privati, non erano legittimati a detrarre. Il terzo ricorrente era l'Orde van Vlaamse Balies (Consiglio dell'ordine degli avvocati fiammingo). Il quarto ricorso è stato presentato congiuntamente da undici consigli dell'ordine degli avvocati di lingua francese e da un avvocato a titolo individuale. Il Conseil des barreaux européennes (Consiglio degli ordini forensi dell'Unione europea; in prosieguo: il «CCBE») è stato autorizzato a presentare istanze di intervento nelle cause dalla seconda alla quarta.

29. Nell'ordinanza di rinvio, la Cour constitutionnelle (Corte costituzionale) riporta gli argomenti dei ricorrenti rilevanti ai fini della domanda di pronuncia pregiudiziale.

***** Vale a dire gli avvocati (avocats/advokaten). Anche i servizi dei notai e degli ufficiali giudiziari sono stati esenti fino al 31 dicembre 2001, quando tale esenzione è stata abolita.

***** Legge del 30 luglio 2013 recante disposizioni varie.

***** V., ad esempio, il sito web dell'Ordre des barreaux francophones et germanophone, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

30. In primo luogo, essi sostengono che, nell'ambito del diritto a un equo processo, le disposizioni impugnate ostacolano il diritto all'accesso alla giustizia e il diritto all'assistenza di un avvocato e non sono controbilanciate da un adeguamento del sistema di gratuito patrocinio.

31. In secondo luogo, le disposizioni impugnate pongono i servizi degli avvocati sullo stesso piano delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi ordinarie, mentre le cessioni e prestazioni relative all'esercizio di diritti fondamentali sono esenti dall'IVA, per ragioni di accessibilità economica.

32. In terzo luogo, i servizi degli avvocati non sono comparabili a quelli di altre libere professioni, essendo caratteristiche di uno Stato di diritto e a questo essenziali.

33. In quarto luogo, le disposizioni impugnate sono discriminatorie nei confronti delle parti che non sono soggetti passivi e che si avvalgono dei servizi degli avvocati per le loro operazioni imponibili: queste non possono pertanto detrarre l'IVA su tali servizi; tali soggetti sono, altresì, spesso economicamente più deboli.

34. In quinto luogo, in subordine, un'aliquota IVA ridotta avrebbe dovuto essere applicata per riflettere la natura dei servizi degli avvocati, che sono paragonabili a quelli dei medici e l'accesso ai quali è un diritto fondamentale, non un lusso.

35. Infine, il legislatore avrebbe dovuto prevedere una deroga per i ricorsi promossi da privati nei confronti di un'autorità pubblica, al fine di garantire un giusto equilibrio tra le parti.

36. La Cour constitutionnelle (Corte costituzionale) esamina talune sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo (in prosieguo: la «Corte di Strasburgo») relative agli articoli 6 e 14 della CEDU e conclude che il legislatore deve dare un'attuazione concreta ai principi generali quali il diritto di accesso alla giustizia e la parità delle armi tra le parti.

37. Tale giudice rileva poi che un aumento del 21% del costo dei servizi degli avvocati potrebbe, per talune parti, ostacolare il diritto di accesso all'assistenza legale. Inoltre, il fatto che talune parti siano in grado di detrarre l'IVA sulla prestazione di tali servizi, al contrario di altre (sebbene talune di queste ultime beneficino del gratuito patrocinio), e che parti contrapposte possano essere in posizioni differenti sotto questo aspetto potrebbe incidere sul principio di parità delle armi tra le parti.

38. La Cour constitutionnelle (Corte costituzionale) è dell'avviso che la finalità delle disposizioni impugnate sia principalmente di bilancio. A tal proposito, il legislatore dispone di un'ampia discrezionalità, ma una siffatta finalità non potrebbe ragionevolmente giustificare una discriminazione in materia di accesso alla giustizia e all'assistenza legale o per quanto riguarda la parità delle armi tra le parti. Essa rileva altresì che, nella sentenza Commissione/Francia^{*****}, la Corte ha statuito che, anche ammesso che le prestazioni rese dagli avvocati nell'ambito del gratuito patrocinio rivestano un carattere sociale e possano essere qualificate come «impegni in attività di assistenza e di sicurezza sociale», tale circostanza non è sufficiente per concludere che detti avvocati possono essere qualificati come «organismi di cui è riconosciuto il carattere sociale ed impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale» ai sensi del punto 15 dell'allegato III della direttiva IVA. Tuttavia, in tale causa la Corte non si è pronunciata sulla compatibilità della direttiva con il diritto a un equo processo. Infine, la Cour constitutionnelle (Corte costituzionale) rileva che, poiché la direttiva IVA è una direttiva di armonizzazione, non spetta al legislatore belga concepire norme proprie differenti, ma la frase «alle condizioni esistenti alla suddetta data in ciascuno Stato membro interessato», di cui all'articolo 371 di tale direttiva, potrebbe conferirgli un certo margine di discrezionalità a tal proposito.

***** Sentenza Commissione/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348, punti dal 45 a 47).

39. Sulla base di tali considerazioni, pertanto, la Cour constitutionnelle (Corte costituzionale) chiede una pronuncia pregiudiziale sulle seguenti questioni:

- «1. a) Se, nell'assoggettare all'IVA le prestazioni di servizi effettuate dagli avvocati, senza prendere in considerazione, con riferimento al diritto all'assistenza di un avvocato e al principio della parità delle armi, il fatto che l'individuo che non beneficia del gratuito patrocinio sia o no soggetto all'IVA, la [direttiva IVA] sia compatibile con l'articolo 47 della [Carta], in combinato disposto con l'articolo 14 del [PIDCP] e con l'articolo 6 della [CEDU], nella misura in cui tale articolo riconosce a qualsiasi persona il diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare e il diritto al patrocinio a spese dello Stato per coloro che non dispongono di mezzi sufficienti, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia.
- b) Per le medesime ragioni, se la [direttiva IVA] sia compatibile con l'articolo 9, paragrafi 4 e 5, della [Convenzione di Aarhus], nella misura in cui tali disposizioni prevedono un diritto d'accesso alla giustizia senza che il costo di tali procedimenti sia proibitivo e mediante "l'introduzione di appositi meccanismi di assistenza diretti ad eliminare o ridurre gli ostacoli finanziari o gli altri ostacoli all'accesso alla giustizia".
- c) Se i servizi che forniscono gli avvocati nell'ambito di un regime nazionale di gratuito patrocinio possano essere inclusi nei servizi di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della suddetta [direttiva IVA], che sono strettamente connessi all'assistenza e alla sicurezza sociale, o se essi possano essere esentati in virtù di un'altra disposizione della direttiva. In caso di risposta negativa a tale questione, se la [direttiva IVA], interpretata nel senso che non consente di esentare dall'IVA le prestazioni di servizi effettuate dagli avvocati a favore degli individui che beneficiano del gratuito patrocinio nell'ambito di un regime nazionale di gratuito patrocinio, sia compatibile con l'articolo 47 della [Carta], in combinato disposto con l'articolo 14 del [PIDCP] e con l'articolo 6 della [CEDU].
2. In caso di risposta negativa alle questioni menzionate al punto 1, se l'articolo 98 della [direttiva IVA], nella misura in cui non prevede la possibilità di applicare un'aliquota ridotta dell'IVA per le prestazioni di servizi effettuate dagli avvocati, a seconda che l'individuo che non beneficia del gratuito patrocinio sia o no soggetto all'IVA, sia compatibile con l'articolo 47 della [Carta], in combinato disposto con l'articolo 14 del [PIDCP] e con l'articolo 6 della [CEDU], nella misura in cui tale articolo riconosce a qualsiasi persona il diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare e il diritto al patrocinio a spese dello Stato per coloro che non dispongono di mezzi sufficienti, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia.
3. In caso di risposta negativa alle questioni menzionate al punto 1, se l'articolo 132 della [direttiva IVA] sia compatibile con il principio di uguaglianza e di non discriminazione enunciato agli articoli 20 e 21 della [Carta] e all'articolo 9 [TUE], in combinato disposto con l'articolo 47 di tale Carta, nella misura in cui non prevede, tra le attività di interesse pubblico, l'esenzione dall'IVA a favore delle prestazioni di avvocato, mentre altre prestazioni di servizi sono esentate in quanto attività di interesse pubblico, ad esempio, le prestazioni effettuate dai servizi pubblici postali, diverse prestazioni mediche o ancora alcune prestazioni connesse all'insegnamento, allo sport o alla cultura, e considerato che tale differenza di trattamento tra le prestazioni di avvocato e le prestazioni esentate dall'articolo 132 della [direttiva IVA] solleva dubbi sufficienti, in quanto le prestazioni di avvocato contribuiscono al rispetto di taluni diritti fondamentali.

4. a) In caso di risposta negativa alle questioni menzionate ai punti 1 e 3, se l'articolo 137 della [direttiva IVA] possa essere interpretato, a norma dell'articolo 47 della [Carta], nel senso che autorizza uno Stato membro dell'Unione a mantenere parzialmente l'esenzione delle prestazioni di servizi di avvocati qualora tali prestazioni siano effettuate a favore di individui che non sono soggetti all'IVA.
- b) Se l'articolo 371 della [direttiva IVA] possa altresì essere interpretato, a norma dell'articolo 47 della [Carta], nel senso che autorizza uno Stato membro dell'Unione a mantenere parzialmente l'esenzione delle prestazioni di servizi di avvocati qualora tali prestazioni siano effettuate a favore di individui che beneficiano del gratuito patrocinio nell'ambito di un regime nazionale di gratuito patrocinio».

40. Hanno presentato osservazioni scritte alla Corte l'Ordre des barreaux francophones et germanophone e a., l'Orde van Vlaamse Balies, il CCBE, i governi belga, francese e greco, il Consiglio dell'Unione europea e la Commissione europea. All'udienza del 16 dicembre 2015, le stesse parti – fatta eccezione per i governi francese e greco ma con l'aggiunta di Jimmy Tessen e a. – hanno presentato osservazioni orali.

Valutazione

41. Ritengo preferibile affrontare innanzitutto gli aspetti delle questioni pregiudiziali relativi all'interpretazione della direttiva IVA in quanto tale, per poi passare alle varie tematiche sollevate con riferimento alla compatibilità delle disposizioni di tale direttiva che precludono l'esenzione dei servizi prestati dagli avvocati, o la loro tassazione secondo un'aliquota ridotta, con taluni principi fondamentali sanciti in atti vincolanti per le istituzioni dell'Unione.

Questione 4 (possibilità di mantenere un'esenzione di portata ridotta)

42. Sebbene tale questione venga sollevata dal giudice del rinvio solo nel caso di risposta negativa alle questioni 1 e 3, può essere opportunamente affrontata per prima, indipendentemente dalle risposte a tali due questioni.

43. È pacifico che, ai sensi, inizialmente, dell'articolo 28, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva, e poi dell'articolo 371 della direttiva IVA, il Belgio era legittimato a mantenere le esenzioni esistenti per i servizi degli avvocati per un periodo divenuto di fatto indeterminato a partire dal 1° gennaio 1978, e che ha mantenuto tale situazione fino al 31 dicembre 2013, quando ha abolito l'esenzione.

44. Il giudice del rinvio sostanzialmente chiede se uno Stato membro, avendo così legittimamente mantenuto la piena esenzione per i servizi degli avvocati, possa poi, tenuto conto dell'articolo 47 della Carta, mantenere l'esenzione in una forma più limitata.

45. La risposta a tale questione, così come è stata posta, deve evidentemente essere positiva – senza alcuna necessità di fare riferimento all'articolo 47 della Carta.

46. La Corte ha statuito che, poiché l'articolo 28, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva autorizzava gli Stati membri a continuare ad applicare talune esenzioni dall'IVA esistenti, esso consentiva altresì di mantenere tali esenzioni con una portata ridotta, ma non di istituire nuove esenzioni o di estendere la portata delle esenzioni esistenti *****. Lo stesso deve valere ora per l'articolo 371 della direttiva IVA.

47. Tuttavia, come rilevano il governo francese e la Commissione, la questione viene posta in un momento in cui l'esenzione è già stata totalmente abolita in Belgio, nella sua interezza.

48. Se la questione viene interpretata letteralmente, pertanto, essa non può rilevare ai fini del procedimento principale, poiché non è più materialmente possibile mantenere l'esenzione, indipendentemente dal fatto che la sua portata venga ridotta o meno. Da questo punto di vista, concordo con il governo francese e con la Commissione sul fatto che la questione è irricevibile.

49. Se, tuttavia, essa viene interpretata nel senso di stabilire se l'esenzione, una volta abolita, possa essere reintrodotta in una forma più limitata, la risposta è evidentemente negativa. Ciò comporterebbe l'introduzione di quella che sarebbe ora una nuova esenzione non prevista dalla direttiva IVA, il che non è consentito dall'articolo 371.

Questione 1 c), prima parte (possibilità di esenzione per i servizi prestati nell'ambito di un regime nazionale di gratuito patrocinio)

50. Il giudice del rinvio chiede se i servizi prestati dagli avvocati nell'ambito di un regime nazionale di gratuito patrocinio debbano essere esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, in quanto servizi strettamente connessi con l'assistenza e la previdenza sociale, o ai sensi di qualsiasi altra disposizione di tale direttiva.

51. La risposta deve evidentemente essere negativa.

52. Per quanto riguarda, in primo luogo, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, la Corte ha costantemente statuito che le esenzioni previste dall'articolo 132 hanno lo scopo di favorire *talune* attività di interesse pubblico; esse non riguardano tutte le attività del genere, ma solo quelle ivi elencate e descritte in modo molto dettagliato. I termini impiegati per individuare tali esenzioni devono essere interpretati restrittivamente, dato che le esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati dall'articolo 132 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti. Tali termini devono quindi essere interpretati alla luce del contesto nel quale si inseriscono, nonché delle finalità e dell'impianto sistematico della sesta direttiva IVA, tenendo conto particolarmente della ratio legis dell'esenzione di cui trattasi *****.

53. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA esenta «le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale».

54. La Corte non ha in precedenza avuto l'occasione di considerare l'applicazione di tale disposizione a servizi prestati dagli avvocati nell'ambito di un regime nazionale di gratuito patrocinio.

***** V. sentenze Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, punto 17); Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211, punto 19), e Idéal tourisme (C-36/99, EU:C:2000:405, punto 32). V. anche, per analogia, sentenza Danfoss e AstraZaneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punti dal 24 a 44, in relazione all'analogia possibilità di mantenere esclusioni del diritto alla detrazione dell'IVA).

***** V., ad esempio, sentenza Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punti da 17 a 20 e giurisprudenza citata).

55. Essa ha tuttavia esaminato se il punto 15 dell'allegato III della direttiva IVA [che, letto in combinato disposto con l'articolo 98 di tale direttiva, consente agli Stati membri di applicare un'aliquota ridotta dell'IVA per le «cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di organismi di cui è riconosciuto il carattere sociale dagli Stati membri e che sono impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale, nella misura in cui tali operazioni non siano esenti in virtù degli articoli 132 (...)] si potesse applicare alle prestazioni rese dagli avvocati per le quali questi sono indennizzati totalmente o parzialmente dallo Stato nell'ambito del gratuito patrocinio *****.

56. In tale ambito, essa ha fatto riferimento alla giurisprudenza relativa all'esenzione di cui all'attuale articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA per concludere che, nell'ambito del gratuito patrocinio, gli avvocati non sono automaticamente esclusi dalla categoria di cui al punto 15 dell'allegato III solo perché sono enti privati che perseguono uno scopo di lucro e che gli Stati membri dispongono di un potere discrezionale per riconoscere un carattere sociale a taluni organismi, sebbene tale potere discrezionale debba essere esercitato nel rispetto dei limiti consentiti dalla direttiva IVA *****.

57. Quanto a tali limiti, la Corte ha rilevato che il legislatore ha inteso limitare la possibilità di applicare un'aliquota ridotta dell'IVA alle sole prestazioni di servizi fornite da organismi rispondenti a detto duplice criterio di avere essi stessi carattere sociale e di essere impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale. Essa ha considerato che tale intenzione sarebbe inibita se uno Stato membro fosse libero di qualificare enti privati che perseguono uno scopo di lucro come organismi ai sensi di detto punto 15 per il semplice fatto che detti enti forniscono anche servizi di carattere sociale. Ne consegue che, onde rispettare i termini di tale punto, uno Stato membro non può applicare un'aliquota ridotta a prestazioni di servizi fornite da enti privati che perseguono uno scopo di lucro sulla base della mera valutazione del carattere di questi servizi, senza tener conto degli obiettivi perseguiti da detti enti considerati globalmente e della stabilità dell'impegno sociale di questi. La categoria professionale degli avvocati in generale non può essere considerata nel senso che essa presenti un carattere sociale. Pertanto, anche ammesso che le prestazioni rese dagli avvocati nell'ambito del gratuito patrocinio rivestano un carattere sociale e possano essere qualificate come «impegni in attività di assistenza e di sicurezza sociali», ciò non sarebbe sufficiente per concludere che detti avvocati possono essere qualificati come «organismi di cui è riconosciuto il carattere sociale ed impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociali» ai sensi del punto 15 dell'allegato III *****.

58. Risulta evidente da tale giurisprudenza, e in generale dalla necessità di interpretare in maniera coerente le disposizioni della direttiva IVA formulate in modo analogo, che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g) non consente agli Stati membri di esentare i servizi prestati dagli avvocati nell'ambito di un regime nazionale di gratuito patrocinio.

59. In secondo luogo, quanto all'espressione «qualsiasi altra disposizione della direttiva», la risposta deve essere la stessa. Come rileva il governo francese, da una parte, il giudice del rinvio non ha suggerito un'altra disposizione che possa consentire una siffatta esenzione e, dall'altra parte, se una tale disposizione esistesse, si porrebbe in contrasto con l'articolo 371 della direttiva IVA, nel senso che consentirebbe ad uno Stato membro di *istituire una nuova esenzione* per i servizi prestati dagli avvocati, mentre l'articolo 371 consente solo il *mantenimento di esenzioni preesistenti* non altrimenti previste dalla direttiva.

***** Sentenza Commissione/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348).

***** Sentenza Commissione/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348, punti da 36 a 41 e giurisprudenza citata).

***** Sentenza Commissione/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348, punti da 43 a 47).

Questioni dalla 1 alla 3 (compatibilità della direttiva IVA con gli atti internazionali e i principi fondamentali, nella misura in cui essa non consente agli Stati membri di esentare i servizi prestati dagli avvocati né di tassare tali servizi a un'aliquota ridotta)

60. Con le questioni dalla 1 alla 3, il giudice del rinvio chiede se il fatto che i servizi prestati dagli avvocati non siano esenti da IVA, né possano essere soggetti ad un'aliquota ridotta dell'IVA, sia compatibile con una serie di principi fondamentali sanciti dalla CEDU, dal PIDCP, dalla Convenzione di Aarhus, dal Trattato sull'Unione europea e dalla Carta *****.

61. Le questioni 1 a) e 2 fanno riferimento al diritto ad un equo processo, che comprende i diritti all'assistenza e alla rappresentanza legale, e al diritto al gratuito patrocinio per coloro che non dispongono di mezzi sufficienti. La questione 1 b) fa riferimento al diritto di accesso alla giustizia il cui costo non sia «proibitivo», nell'ambito della Convenzione di Aarhus, le questioni 1 a) e 1 b) fanno riferimento alla parità delle armi tra le parti, mentre la questione 1 c) riguarda il diritto al gratuito patrocinio per coloro che non dispongono di mezzi sufficienti. La questione 3 riguarda il principio generale di uguaglianza e di non discriminazione (che può anche essere espresso come «neutralità fiscale») nell'ambito di regimi IVA differenti per prestazioni di servizi potenzialmente comparabili.

62. Affrontare le questioni 1 a), 1 b), 1 c), 2 e 3 singolarmente e in successione comporterebbe una buona dose di ripetizioni, poiché esse sollevano svariate volte le stesse tematiche, o tematiche analoghe, in contesti solo lievemente differenti. Preferisco pertanto affrontare tali questioni sulla base dei diversi principi fondamentali interessati, che sono tutti aspetti del sottostante diritto a un equo processo.

63. Mi si consenta anzitutto di indicare che comprendo e condivido le preoccupazioni espresse e gli scopi perseguiti dai ricorrenti nel procedimento principale. L'accesso alla giustizia è invero un diritto fondamentale, che deve essere garantito (anche se non può mai essere assoluto o avere la precedenza su qualsiasi altra considerazione) tanto dal diritto degli Stati membri quanto da quello dell'Unione. L'esercizio di tale diritto è inevitabilmente reso più arduo qualora il costo dell'assistenza e della rappresentanza legale aumenti a causa dell'abolizione di un'esenzione fiscale.

64. Cionondimeno, per le ragioni che esporrò, non ritengo vi sia alcuna incompatibilità tra l'assoggettamento, in linea di principio, dei servizi degli avvocati all'IVA e un qualsiasi aspetto del diritto fondamentale di accesso alla giustizia.

65. A tal proposito, taluni argomenti presentati dinanzi alla Corte si sono concentrati sulla modalità con cui il Belgio ha abolito l'esenzione eccezionale dall'IVA dei servizi degli avvocati, più che sull'abolizione stessa. Ad esempio, è stato suggerito che avrebbero dovuto essere adottate misure transitorie e di accompagnamento per alleviare le difficoltà derivanti da questo cambiamento improvviso, o che il sistema del gratuito patrocinio avrebbe dovuto essere riformato.

***** È vero che la CEDU e il PIDCP non sono stati formalmente integrati nel diritto dell'Unione (v. sentenza Inuit Tapiriit Kanatami e a./Commissione, C-398/13, EU:C:2015:535, punto 45 e giurisprudenza citata). Tuttavia, il fatto che il significato e la portata dei diritti garantiti dalla Carta siano gli stessi dei diritti garantiti dalla CEDU ha portato la Corte a fare costante riferimento a quest'ultima e alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo nell'interpretare la Carta. Inoltre, la Corte ha rilevato che, in materia di diritti dell'uomo, la CEDU riveste un particolare significato e che il PIDCP è annoverato tra gli strumenti internazionali di cui la Corte tiene conto per l'applicazione dei principi generali del diritto dell'Unione (v., ad esempio, sentenza Parlamento/Consiglio, C-504/03, EU:C:2006:429, punti da 35 a 38 e giurisprudenza citata).

66. A mio avviso, sarebbe stato opportuno adottare misure per mitigare l'impatto che l'introduzione dell'IVA sui servizi degli avvocati avrebbe avuto sul costo dell'accesso alla giustizia in Belgio, e tali misure avrebbero potuto avere un effetto positivo nel garantire l'ottemperanza agli obblighi di tale Stato membro ai sensi della Carta e della CEDU. Tuttavia, alla Corte viene chiesto di determinare la compatibilità con i diritti fondamentali invocati del principio di cui alla direttiva IVA secondo cui i servizi degli avvocati dovrebbero essere soggetti all'IVA, e non la modalità con cui il Belgio ha messo fine all'esenzione che aveva in precedenza applicato a titolo di deroga.

Il diritto al gratuito patrocinio

67. Il diritto al gratuito patrocinio per coloro che non dispongono di mezzi sufficienti per pagare i servizi di un avvocato è sancito dall'articolo 6, paragrafo 3, della CEDU, dall'articolo 14, paragrafo 3, lettera d), del PIDCP e dall'articolo 47 della Carta. Si fa altresì riferimento a tale diritto, in modo decisamente meno assertivo, nell'articolo 9, paragrafo 5, della Convenzione di Aarhus, che impone alle parti di «considerare l'introduzione di appositi meccanismi di assistenza diretti ad eliminare o ridurre gli ostacoli finanziari o gli altri ostacoli all'accesso alla giustizia».

68. Al contrario dell'assicurazione sulla tutela giudiziaria o della prestazione di servizi legali gratuiti da parte di avvocati che agiscono pro bono publico, i regimi nazionali di gratuito patrocinio sono per la maggior parte, se non esclusivamente, finanziati da risorse statali. Risulta certamente essere così in Belgio, come emerge dalle disposizioni del codice di procedura civile citate dal governo belga. Gli avvocati che prestano servizi nell'ambito di un siffatto regime sono quindi pagati dallo Stato. Se i loro onorari vengono aumentati del 21% in conseguenza dell'imposizione dell'IVA su tali onorari, lo Stato dovrà pagare il 21% in più. Tuttavia, è lo Stato stesso che riscuote tale 21%, cosicché il costo del finanziamento del regime nazionale di gratuito patrocinio rimane invariato per lo Stato.

69. Invero, all'udienza è risultato evidente che, al fine di evitare tali pagamenti circolari, il Belgio, di fatto, ha assoggettato le tariffe del gratuito patrocinio a un'aliquota IVA dello 0% *****.

70. Di conseguenza, sembrerebbe che l'abolizione dell'esenzione per i servizi prestati dagli avvocati non abbia compromesso la portata della prestazione del gratuito patrocinio in Belgio.

71. Tuttavia, sebbene l'applicazione dell'IVA ai servizi degli avvocati risulti, in sostanza, neutra in termini di costi per lo Stato con riferimento al finanziamento del regime di gratuito patrocinio, essa potrebbe comunque generare entrate aggiuntive nel caso di servizi forniti al di fuori di tale regime. Di conseguenza, uno Stato membro nella situazione del Belgio probabilmente avrebbe maggiori risorse che potrebbero, qualora lo Stato membro decida in tal senso, essere utilizzate per aumentare il finanziamento del regime di gratuito patrocinio, ad esempio aumentando la soglia di legittimazione al beneficio del regime qualora l'applicazione dell'IVA si dimostrasse eccessivamente onerosa per coloro la cui situazione finanziaria fosse leggermente superiore a tali soglie. Sottolineo, tuttavia, che una

***** Anche se un siffatto approccio giunge allo stesso risultato, dal punto di vista dello Stato, di quello che risulterebbe dall'applicazione dell'IVA per alimentare il sistema del gratuito patrocinio con gli importi riscossi, nutro dubbi quanto alla sua compatibilità con la direttiva IVA. Oltre a essere formalmente incompatibile, potrebbe altresì compromettere la riscossione delle risorse proprie dell'Unione, che ricomprendono una percentuale degli imponibili IVA armonizzati [v. articolo 2, lettera b), della decisione 2007/436/CE Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee (GU L 163, pag. 17)]. Tuttavia, tale questione non viene sollevata dal giudice nazionale nella presente causa, né è rilevante ai fini delle questioni da esso presentate.

scelta di questo tipo dovrebbe essere effettuata dallo Stato membro interessato, alla luce di tutte le circostanze relative al finanziamento delle spese processuali nell'ambito del proprio ordinamento giuridico; essa non è in alcun modo dettata o preclusa dall'applicazione del sistema comune dell'IVA stabilito dalla direttiva IVA *****.

72. Aggiungerei, infine, che l'applicazione dell'IVA ai servizi prestati dagli avvocati non ha alcun effetto sui servizi prestati pro bono, che non sono oggetto di retribuzione, e che qualsiasi aumento del costo dell'assicurazione sulla tutela giudiziaria è una questione che rientra nella sezione successiva, dedicata ai costi dell'accesso alla giustizia in assenza del gratuito patrocinio.

73. Sono pertanto dell'avviso che l'applicazione dell'IVA ai servizi prestati dagli avvocati non abbia alcun effetto sul diritto al gratuito patrocinio garantito dall'articolo 47 della Carta o da qualsiasi altro atto vincolante per le istituzioni dell'Unione.

Costo dell'accesso alla giustizia in assenza del gratuito patrocinio

74. È evidente che il diritto a un equo processo presuppone che il costo di un'adeguata assistenza e rappresentanza legale non impedisca a una parte o a un imputato di ottenere tali servizi.

75. È altresì evidente che l'assistenza e la rappresentanza legale (esclusi i servizi prestati pro bono a discrezione dei singoli avvocati) devono essere retribuite.

76. In alcuni casi, i costi delle parti o dei convenuti privi di mezzi saranno sostenuti in tutto o in parte dalla spesa pubblica e, come ho dimostrato, non vi è alcun motivo per ritenere che l'applicazione dell'IVA ai servizi in questione debba compromettere in qualsiasi modo tale situazione.

77. Per contro, qualora una parte o un convenuto debba pagare in tutto o in parte personalmente per i servizi di un avvocato, qualsiasi aumento del costo di tali servizi aggraverà, in misura maggiore o minore, l'onere finanziario per esercitare il diritto di accesso alla giustizia o il diritto a un equo processo. In tale ambito, l'applicazione dell'IVA agli onorari degli avvocati ove prima non veniva applicata è suscettibile di aumentare il costo dei loro servizi per coloro che non sono soggetti passivi, o per i soggetti passivi che non possono recuperare tale importo a titolo di imposta a monte perché i servizi in questione non sono elementi costitutivi del costo delle loro operazioni imponibili.

78. Tuttavia, sono necessarie alcune osservazioni a tal proposito.

79. In primo luogo, come rileva lo stesso giudice del rinvio, e come sottolineano i governi francese e greco, nell'ambito della CEDU, la Corte di Strasburgo ha statuito che il diritto di accesso alla giustizia non è assoluto. Può essere soggetto a limitazioni, poiché il diritto di accesso, per sua stessa natura, richiede una regolamentazione da parte dello Stato, che gode di un certo margine di discrezionalità, a

***** I regimi di gratuito patrocinio negli Stati membri variano in larga misura in termini di finanziamento e di copertura. V., ad esempio, Study on the functioning of judicial systems in the EU Member States, Facts and figures from the CEPEJ 2012-2014 evaluation exercise, effettuato dalla Commissione europea per l'efficacia della giustizia (CEPEJ), da cui risulta che nel 2012 la voce di bilancio per il gratuito patrocinio in Austria era pari a EUR 2,25 per abitante, vale a dire un importo totale inferiore rispetto alle entrate dello Stato derivanti da spese processuali o imposte, mentre il budget in Svezia era di EUR 24,74 per abitante, di cui solo l'1% era coperto da spese processuali o imposte. Tuttavia, tali questioni, allo stato attuale del diritto dell'Unione, sono di esclusiva competenza di ogni Stato membro, nel rispetto della Carta, della CEDU e della giurisprudenza della Corte di Strasburgo; v., ad esempio, il considerando 48 della direttiva 2013/48/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 22 ottobre 2013, relativa al diritto di avvalersi di un difensore nel procedimento penale e nel procedimento di esecuzione del mandato d'arresto europeo, al diritto di informare un terzo al momento della privazione della libertà personale e al diritto delle persone private della libertà personale di comunicare con terzi e con le autorità consolari (GU L 294, pag. 1).

condizione che le limitazioni applicate non circoscrivano o riducano l'accesso residuo dell'individuo in modo tale o in misura tale che l'essenza stessa del diritto risulti compromessa, che perseguano uno scopo legittimo e che sussista un rapporto di proporzionalità ragionevole tra i mezzi impiegati e lo scopo perseguito *****.

80. Anche questa Corte ha statuito che il principio della tutela giurisdizionale effettiva, quale sancito dall'articolo 47 della Carta, può – quanto ad un possibile esonero dal pagamento delle spese giudiziali e/o degli onorari dell'avvocato – essere sottoposto a condizioni, purché queste non costituiscano una limitazione del diritto di accesso alla giustizia che lede la sostanza stessa di tale diritto, tendano a uno scopo legittimo e sussista un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati e lo scopo perseguito *****.

81. A mio avviso, un aumento del costo dei servizi degli avvocati, anche se dovesse ammontare al 21%, non può essere considerato lesivo della sostanza stessa del diritto di accesso alla giustizia. Quanto allo scopo perseguito, non credo nemmeno che possano essere considerati scopi non legittimi, ai sensi del diritto dell'Unione, una finalità di bilancio (che, in definitiva, è lo scopo fondamentale di qualsiasi imposizione) o l'intenzione di allineare il diritto belga a quello degli altri Stati membri (e al regime di una direttiva di armonizzazione) e di mettere fine a distorsioni della concorrenza. Infine, a tal proposito, l'imposizione dell'aliquota IVA nazionale normale non può in alcun modo essere considerata sproporzionata rispetto a tali scopi.

82. In secondo luogo, come rileva in particolare il governo belga, gli avvocati belgi i cui servizi sono diventati soggetti ad IVA il 1° gennaio 2014 hanno anche acquisito il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte sui beni e sui servizi acquistati ai fini dei servizi che prestano. I loro costi sono stati pertanto ridotti dell'importo dell'IVA che hanno pagato su tali acquisti. Presumendo che non abbiano fatto altri aggiustamenti, ma che abbiano invece semplicemente applicato l'aliquota IVA normale ai loro onorari netti e detratto l'imposta assolta a monte, allora tali onorari dovrebbero essere aumentati non del 21%, ma del 21% meno una percentuale che rappresenta l'importo dell'IVA assolta a monte che hanno potuto detrarre. È vero che gli avvocati non hanno costi imponibili così alti come altri operatori economici, ma il loro effetto non può essere completamente ignorato.

83. In terzo luogo, è ben noto il fatto che, nonostante la logica fiscale sottostante al sistema dell'IVA, gli operatori economici che forniscono beni o servizi a coloro che non sono soggetti passivi (vale a dire, a consumatori finali) di norma non determinano indipendentemente i prezzi IVA esclusa prima di aggiungere meccanicamente l'aliquota IVA applicabile a tali prezzi. In qualsiasi mercato di consumo concorrenziale, essi devono tenere conto – prendendo solo due esempi – del livello massimo di prezzi, comprensivi di imposte, che il mercato sopporterà, o del livello minimo che fornirà loro un fatturato sufficiente per rendere proficuo un margine di profitto inferiore. Pertanto, quando le aliquote IVA aumentano o diminuiscono, gli operatori economici spesso non ripercuotono sui consumatori l'impatto (totale) di tali modifiche.

84. In pratica, pertanto, non si può affermare che sussista un'automatica e stretta correlazione tra un aumento dell'aliquota IVA applicabile (nella presente causa, da una situazione in cui non veniva applicata l'IVA ma non vi era alcun diritto di detrazione, a un 21% ma con un diritto pieno di detrazione) e un aumento del costo dei beni e dei servizi prestati ai consumatori.

***** V., ad esempio, sentenza Jones e a. c. Regno Unito, nn. 34356/06 e 40528/06, § 186, CEDU 2014.

***** V., ad esempio, ordinanza GREP (C-156/12, EU:C:2012:342, punti 35 e ss. e dispositivo). V. anche, quanto al diritto a un ricorso effettivo stabilito dall'articolo 47 della Carta, sentenza Orizzonte Salute (C-61/14, EU:C:2015:655, punto 49).

85. In Belgio, gli onorari degli avvocati non sono regolamentati per legge ma sono concordati tra l'avvocato e il cliente. In tale ambito, gli avvocati devono agire con «la discrezionalità che ci si può attendere da essi nell'esercizio delle loro funzioni» e le tariffe non devono «eccedere i limiti dell'equa moderazione» *****. Possibili metodi di calcolo ricomprendono la fissazione di una tariffa oraria per il lavoro effettuato, una tariffa forfettaria in base al tipo di controversia di cui trattasi o una percentuale del valore della controversia; è possibile variare l'importo addebitato a seconda dell'esito della controversia (ma non è possibile far dipendere interamente le tariffe da tale risultato). Possono essere presi in considerazione altri criteri per adattare il livello delle tariffe – ad esempio, la situazione finanziaria del cliente o l'esperienza dell'avvocato, la sua specializzazione o la sua reputazione *****. Anche a prescindere da tali aggiustamenti, i livelli delle tariffe sembrano variare ampiamente in Belgio *****.

86. Appare improbabile, pertanto, che l'abolizione dell'esenzione dall'IVA degli onorari degli avvocati comporterà inevitabilmente un aumento generalizzato dei costi di accesso alla giustizia. Piuttosto, (come ha rilevato la Commissione), è probabile che le parti considerino la qualità dei servizi prestati e il «rapporto qualità-prezzo» offerto, come criteri maggiormente rilevanti rispetto al mero costo (negoziabile) del servizio.

87. In quarto luogo, talvolta è possibile che i singoli avvocati operino una qualche forma di finanziamento incrociato del proprio studio legale, adattando i loro onorari al fine di tenere conto dell'introduzione dell'IVA sui loro servizi e di alleviarne l'effetto sulle parti, per le quali il costo di tali servizi potrebbe altrimenti essere un deterrente. Secondo il sito Internet dell'Ordre des barreaux francophones et germanophone, la situazione finanziaria del cliente è il primo elemento che gli avvocati prendono in considerazione nel determinare i propri onorari nei limiti dell'equa moderazione; è pertanto possibile predisporre, per i clienti che non presentano i requisiti per il gratuito patrocinio, un tariffario che garantisca che a nessuno sia negato, a causa del costo, il diritto fondamentale di accesso alla giustizia. Ciò posto, condivido pienamente l'osservazione formulata in udienza dall'avvocato di Jimmy Tessen e a., secondo la quale una siffatta opzione non è possibile in pari modo per tutti gli avvocati ma dipenderà dalla composizione della clientela di ciascun avvocato.

88. Pertanto, né nella direttiva IVA né nella decisione del Belgio di mettere fine alla deroga prevista da tale direttiva, che consente di esentare i servizi degli avvocati, non rinvento nessun elemento che sia suscettibile di violare l'articolo 47 della Carta sulla base del fatto che l'imposizione dell'IVA su tali servizi aumenta il costo dell'accesso alla giustizia.

89. Le stesse considerazioni possono sostanzialmente essere applicate all'articolo 9, paragrafi 4 e 5, della Convenzione di Aarhus. Tuttavia, a tal proposito è possibile formulare una serie di ulteriori osservazioni specifiche.

***** Articolo 446 ter del codice di procedura civile belga.

***** V. il sito Internet dell'Ordre des barreaux francophones et germanophone, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

***** Così, lo Study on the Transparency of Civil Judicial Proceedings in the European Union realizzato per la Commissione europea nel dicembre 2007 indica che le tariffe orarie medie per gli onorari degli avvocati in Belgio prima dell'applicazione dell'imposta erano comprese tra EUR 100 e EUR 250 (v. https://e-justice.europa.eu/content_costs_of_proceedings-37-en.do). Nel 2015, la consultazione di una serie di siti Internet di avvocati indica tariffe orarie di base che, al di fuori di Bruxelles, sembrano variare tra almeno EUR 80 e EUR 150, mentre una notizia recente relativa ad uno studio legale di Bruxelles impiegato dal governo belga indicava che le tariffe dello studio erano comprese tra EUR 225 e EUR 600 all'ora, in seguito a sconti ma al netto dell'imposta (v. http://www.rtbfb.be/info/belgique/detail_la-ministre-galant-appellee-a-s-expliquer-a-la-chambre-sur-ses-frais-d-avocats?id=9120926).

90. In primo luogo, l'espressione «non eccessivamente onerose» (utilizzata dall'articolo 9, paragrafo 4, della Convenzione di Aarhus) è stata interpretata dalla Corte nell'ambito dell'articolo 10 bis della direttiva 85/337 ***** nel senso che alle persone interessate non venga impedito di proporre o di proseguire un ricorso giurisdizionale a causa dell'onere finanziario che potrebbe risultarne. Nel valutare le questioni relative a tale requisito, i giudici nazionali devono tenere conto tanto dell'interesse della persona che desidera difendere i propri diritti quanto dell'interesse generale connesso alla tutela dell'ambiente. Nell'operare tale valutazione essi non possono basarsi unicamente sulla situazione economica dell'interessato, ma devono altresì procedere a un'analisi oggettiva dell'importo delle spese, e possono tenere conto della situazione delle parti in causa, delle ragionevoli possibilità di successo del richiedente, dell'importanza degli interessi in gioco per il medesimo e per la tutela dell'ambiente, della complessità del diritto e della procedura applicabili, del carattere eventualmente temerario del ricorso nelle sue varie fasi nonché della sussistenza di un sistema nazionale di assistenza giurisdizionale o di un regime cautelare in materia di spese *****.

91. È pertanto evidente che si deve valutare in concreto caso per caso se il requisito secondo cui i ricorsi non devono essere eccessivamente onerosi sia stato soddisfatto. Cionondimeno, la Corte ha statuito che si può concludere che tale requisito sia stato correttamente trasposto nel diritto nazionale soltanto se «il giudice nazionale sia tenuto in forza di una norma giuridica ad assicurare che il costo del procedimento non sia eccessivamente oneroso per il ricorrente» *****. Nel caso di specie nessuna delle parti del procedimento principale ha sostenuto che tale requisito non sia stato correttamente trasposto nel diritto belga.

92. Inoltre, l'articolo 9, paragrafo 4, della Convenzione di Aarhus concerne le procedure di cui all'articolo 9, paragrafi da 1 a 3, che si riferiscono tutte a criteri di diritto nazionale. Su tale base la Corte ha statuito che l'articolo 9, paragrafo 3, non contiene alcun obbligo incondizionato e sufficientemente preciso tale da disciplinare direttamente la situazione giuridica dei singoli ed è subordinato, nella sua esecuzione o nei suoi effetti, all'intervento di un atto ulteriore. Di conseguenza, esso non può essere invocato per mettere in discussione la validità di una disposizione di diritto dell'Unione *****.

93. Quanto all'articolo 9, paragrafo 5, della Convenzione di Aarhus, è sufficiente rilevare che tale disposizione impone semplicemente alle parti di «considerare» l'introduzione di appositi meccanismi di assistenza diretti a eliminare o ridurre gli ostacoli finanziari o gli altri ostacoli all'accesso alla giustizia. Esso pertanto non può essere invocato per contestare la validità di alcuna disposizione di diritto dell'Unione effettivamente adottata.

Parità delle armi tra le parti

94. Sostanzialmente, la questione riguarda il fatto che i soggetti passivi che si avvalgono dei servizi degli avvocati ai fini delle loro operazioni imponibili hanno il diritto di detrarre l'IVA (a monte) dovuta su tali servizi dall'IVA (a valle) che devono alle autorità tributarie, mentre i consumatori finali (o i soggetti passivi che si avvalgono dei servizi degli avvocati per fini diversi da quelli delle loro

***** Direttiva 85/337/CEE del Consiglio, del 27 giugno 1985, concernente la valutazione dell'impatto ambientale di determinati progetti pubblici e privati (GU L 175, pag. 40); v. supra, nota 6. Il quinto paragrafo dell'articolo 10 bis dispone che la procedura sia «giusta, equa, tempestiva e non eccessivamente onerosa».

***** Sentenza Edwards e Pallikaropoulos (C-260/11, EU:C:2013:221, punti 36 e ss. e dispositivo).

***** Sentenza Commissione/Regno Unito (C-530/11, EU:C:2014:67, punto 55).

***** V., ad esempio, sentenza Consiglio e a./Vereniging Milieudefensie e Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht (da C-401/12 P a C-403/12 P, EU:C:2015:4, punti 54 e 55 e giurisprudenza citata).

operazioni imponibili) non godono di tale diritto di detrazione. Di conseguenza, i ricorrenti nel procedimento principale ritengono che coloro che appartengono a quest'ultima categoria si trovino in una situazione (finanziaria) sfavorevole in qualsiasi controversia contro coloro che appartengono alla prima categoria.

95. Come ha riconosciuto la Corte di Strasburgo nell'ambito dell'articolo 6 della CEDU, la nozione di processo equo ricomprende il requisito della parità delle armi, nel senso di un giusto equilibrio tra le parti della controversia, e implica che a ogni parte deve essere garantita un'adeguata opportunità di agire in giudizio in condizioni che non la penalizzino nettamente rispetto ai propri avversari *****. Nella sua giurisprudenza, detta Corte ha trattato varie cause in cui è stato violato il requisito della parità delle armi ***** ma, per quanto di mia conoscenza, non ha mai dovuto esaminare una situazione in cui il costo dell'assistenza legale era soggetto a un'imposta ad valorem che colpiva in definitiva una parte ma non l'altra.

96. La situazione più analoga a quella appena descritta sembra essere la causa «McDonald's Two» ***** , in cui a due persone fisiche, citate per diffamazione dalla catena di fast food McDonald's per aver pubblicato un volantino di critica nei confronti della catena, è stato negato il gratuito patrocinio per lo svolgimento della loro difesa ***** . La Corte di Strasburgo si è fondata in particolare sulla durata e sulla complessità giuridica inusuali del procedimento per concludere che il diniego del gratuito patrocinio privava i resistenti della possibilità di difendere la propria causa in modo efficace e contribuiva a un'inaccettabile disparità delle armi rispetto alla McDonald's. Sussisteva, pertanto, una violazione dell'articolo 6, paragrafo 1, della CEDU.

97. Ciò nonostante, non ritengo tale decisione particolarmente utile per i ricorrenti nel procedimento principale. È vero che essa riguarda una situazione in cui una parte può accedere più agevolmente ai servizi di un avvocato rispetto all'altra. Tuttavia, è evidente che la Corte di Strasburgo nella sua sentenza ha ammesso che un livello di disparità delle armi dovuto alla differenza di capacità di pagare per tali servizi possa e addirittura debba essere tollerato. La conclusione della violazione dell'articolo 6, paragrafo 1, della CEDU era basata sulle particolari circostanze della causa, che comprendevano un ricorso lungo e complesso proposto da una ricca multinazionale contro due persone fisiche a basso reddito a cui era stato negato il gratuito patrocinio nonostante la possibilità di concederlo discrezionalmente.

***** V., ad esempio, *Dombo Beheer B.V. c. Paesi Bassi*, 27 ottobre 1993, n. 14448/88, § 33, serie A, n. 274; *Ankerl c. Svizzera*, 23 ottobre 1996, § 38, Reports of Judgements and Decisions 1996-V; *Kress c. Francia* [GC], n. 39594/98, § 72, CEDU 2001; e *Komanický c. Slovacchia*, n. 32106/96, § 45, 4 giugno 2002. Nella sua analisi del principio di parità delle armi, la Corte di giustizia ha adottato una posizione identica: v. sentenze *Otis e a.* (C-199/11, EU:C:2012:684, punto 71), e *Guardian Industries e Guardian Europe/Commissione* (C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punto 31).

***** Ad esempio, cause in cui il ricorso di una delle parti non era stato notificato all'altra parte (*Beer c. Austria*, n. 30428/96, § 19, 6 febbraio 2001), un termine era scaduto soltanto nei confronti di una parte (*Platakou c. Grecia*, n. 38460/97, § 48, CEDU 2001-I; *Wynen c. Belgio*, n. 32576/96, § 32, CEDU 2001-VIII), era stata ammessa l'escussione di uno solo dei due testimoni principali (*Dombo Beheer B.V. c. Paesi Bassi*, 27 ottobre 1993, n. 14448/88, §§ 34 e 35, serie A, n. 274), una parte godeva di vantaggi significativi quanto all'accesso ad informazioni rilevanti, occupava una posizione dominante nell'ambito del procedimento ed esercitava una forte influenza con riferimento alle valutazioni del giudice (*Yvon c. Francia*, n. 44962/98, § 37, CEDU 2003-V), o una delle parti deteneva posizioni o funzioni che la mettevano in una situazione di vantaggio e il giudice rendeva difficile all'altra parte opporsi in modo efficace, non consentendole di produrre elementi probatori documentali o testimoniali rilevanti (*De Haes e Gijssels c. Belgio*, 24 febbraio 1997, n. 19983/92, §§54 e 58, Reports of Judgements and Decisions 1997-I).

***** *Steel and Morris c. Regno Unito*, n. 68416/01, §§ da 59 a 72, CEDU 2005-II.

***** Sebbene i resistenti soddisfacessero i criteri economici generali per la concessione del gratuito patrocinio, i procedimenti per diffamazione erano in linea di principio esclusi dal regime del gratuito patrocinio e il potere discrezionale di concederlo in casi eccezionali non è stato esercitato.

98. Come ho già rilevato, le norme che disciplinano il gratuito patrocinio sono totalmente indipendenti da quelle che disciplinano l'applicazione dell'IVA ai servizi prestati dagli avvocati. Tuttavia, gli Stati membri possono utilizzare il gratuito patrocinio per compensare la disparità delle armi e in taluni casi potrebbero essere tenuti a farlo (come, ad esempio, nella causa *McDonald's Two*). Ma la giurisprudenza della Corte di Strasburgo non può, a mio avviso, essere interpretata nel senso che impone agli Stati membri di astenersi dall'applicare un'imposta con aliquota del 21% che può essere recuperata da alcuni soggetti e non da altri.

99. Inoltre, ritengo che, se uno scarto di costo massimo di 121/100 comporta invero uno svantaggio di una parte nei confronti dell'altra, esso non violi l'essenza stessa del diritto di accesso alla giustizia. In ogni caso, non vi è alcun obbligo per lo Stato di garantire la parità assoluta delle armi.

100. Osservo altresì che la disparità delle armi può essere condizionata, in pratica, da altri fattori, quali, in particolare, le differenze nel «rapporto qualità-prezzo» offerto da diversi avvocati e nelle risorse finanziarie complessive di ciascuna parte. Ad esempio, se un consumatore facoltoso ha un contenzioso con un commerciante in difficoltà finanziarie, il fatto che il commerciante possa detrarre l'IVA dagli onorari del suo avvocato difficilmente lo metterà in una situazione di vantaggio rispetto al consumatore se non può permettersi di ingaggiare un avvocato di pari qualità di quello che rappresenta il suo avversario. Per contro, se un semplice cittadino ha un contenzioso con un gigante multinazionale senza scrupoli, il fatto che la multinazionale possa detrarre l'IVA sugli onorari degli avvocati esterni difficilmente sarà l'elemento decisivo in una situazione di evidente disparità delle armi.

Parità di trattamento, non discriminazione e neutralità fiscale

101. Con la terza questione si chiede se la mancata esenzione dei servizi degli avvocati dall'IVA costituisca una discriminazione vietata nei confronti di detti servizi rispetto ad altre «attività di interesse pubblico» elencate all'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA.

102. Secondo giurisprudenza costante, «il principio della parità di trattamento, di cui il principio di neutralità fiscale costituisce la trasposizione in materia di IVA, impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata» *****.

103. Ho già rilevato che l'obiettivo delle esenzioni previste dall'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA non è favorire tutte le attività di interesse pubblico ma solo talune di esse, vale a dire quelle «ivi elencate e descritte in modo molto dettagliato» *****. A tal proposito, nelle mie conclusioni nella causa *Horizon College e Haderer* ho osservato che l'elenco delle esenzioni non ha natura sistematica, per cui le conclusioni relative all'intenzione del legislatore non possono necessariamente essere estrapolate da un'esenzione ed applicate ad un'altra esenzione *****.

104. A fini argomentativi, tuttavia, supponiamo che le mie conclusioni in tale causa fossero errate o perlomeno espresse in termini eccessivamente generici. È possibile individuare una qualche logica interna sottostante le esenzioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1?

***** V., come esempio recente, sentenza *Jetair BTW- eenheid BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, punto 53).

***** V. supra, paragrafo 52.

***** C-434/05 e C-445/05, EU:C:2007:149, paragrafo 64.

105. Tali esenzioni coprono, in sintesi: i servizi postali [lettera a)], vari servizi sanitari e correlati [lettere da b) a e) e p)], le associazioni di persone che esercitano attività esenti [lettera f)], l'assistenza e la previdenza sociale [lettera g)], l'assistenza e l'educazione dell'infanzia e della gioventù [lettere da h) a j)] nonché le loro attività sportive [lettera m)], le attività religiose, culturali e correlate [lettere k), l) e n)], la raccolta fondi per le attività di cui alle lettere b), da g) a i) e da l) a n) [lettera o)] e le attività degli enti radiotelevisivi di diritto pubblico [lettera q)].

106. Talune delle attività in questione sono esenti a condizione che non comportino un profitto [v., ad esempio, lettere g) e h)], mentre altre attività possono essere esercitate a fini commerciali [v., ad esempio, lettera j)]. In taluni casi, vi è il requisito che non vengano provocate distorsioni della concorrenza [lettere f), l) e o)].

107. Nella misura in cui si può dire che vi sia un qualche collegamento tra tali attività, si può osservare che esse rientrano in quattro categorie, vale a dire la comunicazione pubblica, la sanità e l'assistenza sociale, l'istruzione e la cultura in senso ampio. Non vi è alcuna base per poter affermare, in generale, che i servizi degli avvocati rientrino in una delle ampie categorie sopra descritte, che siano in concorrenza con l'una o con l'altra o che siano paragonabili a una di esse ***** , alcuna delle ampie categorie sopra descritte, e lo si può affermare ancora meno per quanto riguarda le attività elencate in dettaglio.

108. In ogni caso, ritenere che attività diverse da quelle elencate e descritte all'articolo 132, paragrafo 1 debbano beneficiare dell'esenzione per analogia comporterebbe una modifica sostanziale della giurisprudenza secondo la quale «i termini impiegati per individuare tali esenzioni devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione effettuata a titolo oneroso dal debitore d'imposta» ***** .

109. A mio avviso ne consegue che non ci sono motivi per ritenere che il fatto che i servizi degli avvocati non siano inclusi nell'elenco di cui all'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA comporti un trattamento differente di situazioni analoghe.

Conclusione

110. Alla luce delle considerazioni che precedono, sono dell'avviso che la Corte debba rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dalla Cour constitutionnelle (Belgio) come segue:

- 1) L'articolo 371 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro che, ai sensi di tale disposizione, ha continuato a esentare dall'IVA le prestazioni di servizi da parte degli avvocati, può limitare l'ambito di applicazione di tale esenzione senza abolirla nella sua interezza. Tuttavia, una volta abolita l'esenzione nella sua interezza, tale Stato membro non può più reintrodurre la stessa esenzione con un ambito di applicazione più limitato.
- 2) Né l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), né nessun'altra disposizione della direttiva 2006/112 autorizza gli Stati membri a esentare dall'IVA le prestazioni di servizi da parte degli avvocati nell'ambito di un regime nazionale di gratuito patrocinio a titolo di servizi strettamente connessi con l'assistenza e la previdenza sociale.

***** V., a tal proposito, sentenza Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punto 49), in cui la Corte ha osservato che «mentre la violazione del principio della neutralità fiscale può essere contemplato solo tra operatori economici concorrenti (...) la violazione del principio generale della parità di trattamento può essere contraddistinta, in materia tributaria, da altri tipi di discriminazioni, che toccano operatori economici i quali non sono necessariamente concorrenti, ma versano nondimeno in una situazione comparabile per altri rapporti».

***** V. supra, paragrafo 52.

- 3) Dall'esame delle questioni pregiudiziali non sono emersi elementi atti a inficiare la validità della direttiva 2006/112.