



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

29 ottobre 2015*

«Rinvio pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 13, paragrafo 1 — Non assoggettamento all'imposta — Nozione di “ente di diritto pubblico” — Società per azioni incaricata della fornitura di servizi in materia di programmazione e di gestione del servizio sanitario della regione autonoma delle Azzorre — Determinazione delle modalità di tali servizi, ivi compresa la loro retribuzione, in alcuni contratti programma stipulati tra detta società e la stessa regione»

Nella causa C-174/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema, Portogallo), con decisione del 12 marzo 2014, pervenuta in cancelleria il 9 aprile 2014, nel procedimento

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

contro

Fazenda Pública,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente della terza sezione, facente funzione di presidente della quarta sezione, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (relatore) e K. Jürimäe, giudici,

avvocato generale: N. Jääskinen

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 19 marzo 2015,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA, da G. Leite de Campos, M. Clemente e J. Batista Pereira, advogados;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes e R. Campos Laires, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, da L. Christie, in qualità di agente, assistito da P. Mantle, barrister;
- per la Commissione europea, da P. Guerra e Andrade e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il portoghese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 giugno 2015,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 marzo 2004, relativa al coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi (GU L 134, pag. 114), e dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (in prosieguo: la «Saudaçor») e la Fazenda Pública (Erario pubblico), in merito all'assoggettamento di tale società all'imposta sul valore aggiunto (IVA) per le proprie attività in materia di programmazione e di gestione del servizio sanitario della regione autonoma delle Azzorre (in prosieguo: la «RAA»).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

- 3 La direttiva 2006/112 ha abrogato e sostituito, a partire dal 1° gennaio 2007, la legislazione comunitaria esistente in materia di IVA, in particolare la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati [m]embri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 4 Ai sensi del primo e del terzo considerando della direttiva 2006/112, la rifusione della sesta direttiva era necessaria per presentare tutte le disposizioni applicabili in modo chiaro e razionale nel contesto di una struttura e di un testo riveduti senza apportare, in linea di principio, modifiche sostanziali.
- 5 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 è così formulato:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».
- 6 Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della medesima direttiva:

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

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

7 L'articolo 13 della direttiva in parola stabilisce quanto segue:

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

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

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

2. Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività degli enti di diritto pubblico quando esse sono esenti a norma degli articoli 132 (...)».

8 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18:

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

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

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

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

Il diritto portoghese

La normativa in materia di IVA

- 9 L'articolo 2, paragrafo 2, del codice IVA (Código do IVA) dispone che lo Stato e le altre persone giuridiche di diritto pubblico non sono soggetti passivi dell'IVA per le operazioni che esercitano nell'adempimento delle proprie potestà d'imperio, anche qualora percepiscano per l'attività svolta canoni o corrispettivi di qualsiasi altro genere, sempreché tale esenzione non provochi distorsioni della concorrenza.
- 10 L'articolo 2, paragrafo 3, del predetto codice prevede che lo Stato e le altre persone giuridiche di diritto pubblico sono in ogni caso soggetti passivi dell'IVA quando svolgono determinate attività e relativamente alle operazioni imponibili alle stesse connesse, salvo che sia appurato che le svolgono in misura trascurabile.

Il regime giuridico della Saudaçor

- 11 La Saudaçor è stata costituita con il decreto legislativo regionale n. 41/2003/A della RAA, che dispone la trasformazione dell'istituto di gestione finanziaria della sanità della regione autonoma delle Azzorre in società per azioni di capitali esclusivamente pubblici denominata SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA e che modifica il decreto legislativo regionale n. 28/99/A del 31 luglio (Decreto Legislativo Regional n. 41/2003/A, Transforma o Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a designar-se SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA e altera o Decreto Legislativo Regional n. 28/99/A, de 31 Julho), del 17 ottobre 2003, (*Diário da República* I, serie A, n. 257, del 6 novembre 2003, pag. 7430), ove il suo capitale sociale è detenuto al 100% da detta regione.
- 12 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, di detto decreto legislativo regionale, la Saudaçor ha l'incarico di prestare servizi di interesse economico generale nel settore della sanità. L'oggetto di tale incarico è la programmazione e la gestione del sistema sanitario regionale e dei sistemi di informazione, delle infrastrutture e delle installazioni ad esso connessi, nonché la realizzazione di lavori di costruzione, manutenzione, ripristino e ricostruzione delle unità e dei servizi sanitari, in particolare in regioni colpite da catastrofi naturali e in zone considerate a rischio.
- 13 Ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo regionale n. 41/2003/A:
- «Nell'ambito del suo incarico avente ad oggetto la prestazione di servizi di interesse economico generale, le mansioni della Saudaçor sono le seguenti:
- a) realizzare in modo centralizzato l'approvvigionamento del sistema sanitario regionale;
 - b) fornire beni e servizi agli enti membri del sistema sanitario regionale;
 - c) concedere finanziamenti alle unità sanitarie, conformemente agli obiettivi aventi ad oggetto la prestazione di cure per le quali ciascuna unità si è impegnata ai sensi dei contratti che le stesse hanno firmato;
 - d) definire le norme e i principi guida per la gestione del bilancio delle unità sanitarie nonché per seguire la sua attuazione;
 - e) valutare la gestione economico finanziaria delle istituzioni e dei servizi integrati nel sistema sanitario regionale o finanziati da quest'ultimo, e predisporre relazioni periodiche sulla sua situazione finanziaria e sulla gestione delle sue risorse umane e materiali;
 - f) favorire lo sviluppo di sistemi di informazione per le istituzioni che dipendono dal sistema sanitario regionale;
 - g) realizzare lavori che riguardano il sistema sanitario regionale la cui realizzazione sia opportuna per l'interesse pubblico;
 - h) fornire un sostegno ai servizi e alle sedi del sistema sanitario regionale nei settori in cui ciò risulti necessario».

14 L'articolo 4, paragrafo 1, di detto decreto legislativo regionale stabilisce che la Saudaçor è soggetta alle disposizioni del presente testo, allo statuto allegato, al regime giuridico del settore degli enti statali, sancito dal decreto legge n. 558/99 (Decreto-Lei n. 558/99), del 17 dicembre 1999 (*Diário da República*

- I, serie A, n. 292, del 17 dicembre 1999, pag. 9012), e al diritto privato. Ai sensi del paragrafo 2 del medesimo articolo, nell'ambito delle proprie attività, la Saudaçor osserva le norme di organizzazione e di funzionamento del servizio sanitario regionale della RAA.
- 15 L'articolo 10 del decreto legislativo regionale n. 41/2003/A prevede che, per l'esecuzione delle proprie mansioni, la Saudaçor dispone delle stesse potestà d'imperio della RAA ed elenca in seguito, a titolo di esempio, alcuni di tali poteri tra cui quello espropriativo.
 - 16 Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 3, del decreto legge n. 558/99, come modificato, gli enti pubblici sono assoggettati a imposizione e tassati, direttamente e indirettamente, ai sensi del regime comune. Una disposizione identica figura all'articolo 9, paragrafo 2, del decreto legislativo regionale n. 7/2008/A, relativo al regime delle imprese pubbliche della regione autonoma delle Azzorre (Decreto Legislativo Regional n. 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores), del 5 marzo 2008 (*Diário da República* I, serie A, n. 58, del 24 marzo 2008, pag. 1649), per quanto concerne le imprese pubbliche regionali.
 - 17 La Saudaçor esercita le proprie attività nell'ambito di contratti programma stipulati con il governo della RAA, conformemente all'articolo 21, paragrafo 1, del proprio statuto, nel quale sono definiti, segnatamente, i servizi che essa deve prestare nel settore della programmazione e della gestione del servizio sanitario regionale e il compenso, definito «compartecipazione finanziaria», che deve essere versato da tale regione come corrispettivo per la fornitura di detti servizi e diretto a coprire le spese di funzionamento della Saudaçor.
 - 18 Così, il 23 luglio 2004 è stato stipulato un primo contratto programma, per il periodo 2004-2008, che prevedeva un compenso globale pari a EUR 15 905 000, di cui EUR 3 990 000 per l'anno 2007 ed EUR 4 050 000 per l'anno 2008. La clausola 5 di detto contratto stabiliva che tale importo globale poteva essere oggetto di revisione mediante un atto emanato di concerto dai membri del governo competenti in materia di finanza e di salute se, a causa di una modifica dovuta alle circostanze, detto importo fosse risultato manifestamente insufficiente per consentire l'esecuzione di detto contratto. Un secondo contratto programma, concluso il 1° gennaio 2009 per il periodo 2009-2012, prevedeva un compenso annuo di EUR 8 500 000 nonché una clausola di revisione simile a quella stipulata nel contratto precedente. Con atto emanato di concerto l'8 marzo 2010 dai membri del governo della RAA competenti in materia di finanza e di salute, tale importo è stato ridotto a EUR 6 599 147 per l'anno 2009.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 19 Il 2 marzo 2011 l'Erario pubblico ha redatto un progetto di relazione di verifica proponendo alcune rettifiche con riguardo all'IVA dovuta dalla Saudaçor per le proprie attività relative agli anni dal 2007 al 2010 per un importo complessivo pari a EUR 4 750 586,24.
- 20 Il 6 aprile 2011 la relazione di verifica è stata adottata, dopo aver sentito la Saudaçor.
- 21 In tale relazione l'Erario pubblico ha rilevato, in particolare, che, tenuto conto del suo regime giuridico, la Saudaçor non poteva far valere la norma di non assoggettamento all'IVA degli enti di diritto pubblico prevista dall'articolo 2, paragrafo 2, del codice IVA, disposizione che mira a recepire l'articolo 4, paragrafo 5, primo comma, della sesta direttiva, il cui contenuto corrisponde a quello dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112.
- 22 Secondo tale amministrazione, i servizi forniti dalla Saudaçor in materia di programmazione e di gestione del servizio sanitario regionale nell'ambito dei contratti programma riguardano settori di attività che rientrano nell'iniziativa privata, il che implica che il non assoggettamento all'IVA potrebbe dar luogo a distorsioni della concorrenza. Ciò avverrebbe, ad esempio, nel caso della gestione e della

manutenzione del sistema informatico sanitario della regione. Si tratterebbe, in realtà, di un'attività di natura economica, cosicché i contributi fissati dai contratti programma e versati come corrispettivo di detti servizi da parte delle autorità regionali sarebbero assoggettati all'IVA. La Saudaçor avrebbe del resto riconosciuto il proprio assoggettamento a tale imposta nel chiedere il versamento di una somma totale pari a EUR 2 300 273,17 a titolo di detrazioni dell'IVA sui propri acquisti di beni e servizi.

- 23 La Saudaçor ha proposto ricorso dinanzi al Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (Tribunale amministrativo e fiscale di Ponta Delgada, Portogallo) contro gli avvisi di accertamento dell'IVA e degli interessi di mora per gli esercizi relativi agli anni compresi tra il 2007 e il 2010, per i quali le è stato chiesto il pagamento di un importo complessivo pari a EUR 5 157 249,72.
- 24 Con la propria sentenza detto giudice ha respinto tale ricorso argomentando in particolare, che ai fini dell'interpretazione della norma di non assoggettamento all'IVA degli enti di diritto pubblico prevista dall'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112, non occorre fare riferimento alla nozione di «ente di diritto pubblico» definita, nell'ambito del diritto degli appalti pubblici, all'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18, poiché quest'ultima nozione ha un'accezione ampia, mentre la nozione di «ente di diritto pubblico» ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 deve essere interpretata restrittivamente nel contesto dell'applicazione della norma di non assoggettamento all'IVA, dato che quest'ultima costituisce un'eccezione alla norma generale di tassazione di qualsiasi attività economica.
- 25 Secondo lo stesso giudice, detta norma di non assoggettamento all'IVA non ricomprende un ente come la Saudaçor che, sebbene sia stata creata dalla RAA, è una società per azioni, distinta dalla regione, soggetta alle norme di diritto privato, che svolge le proprie mansioni e persegue i propri obiettivi in modo indipendente.
- 26 Il Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (Tribunale amministrativo e fiscale di Ponta Delgada, Portogallo) ha altresì rilevato che i servizi prestati dalla Saudaçor nell'ambito dei contratti programma costituiscono un'attività di natura economica, essendo forniti a titolo oneroso. I contributi versati dalla RAA rappresenterebbero, infatti, il corrispettivo per la fornitura dei servizi da parte della Saudaçor e non potrebbero essere considerati come trasferimenti tra enti pubblici.
- 27 Investito di un'impugnazione avverso tale sentenza, il giudice del rinvio ritiene che la questione centrale nel procedimento principale sia se un ente come la Saudaçor possa invocare la norma di non assoggettamento all'IVA degli enti di diritto pubblico prevista dall'articolo 2, paragrafo 2, del codice IVA, il cui contenuto corrisponde all'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, e se gli importi relativi agli avvisi di accertamento dell'IVA controversi costituiscano trasferimenti di bilancio tra enti pubblici.
- 28 A suo parere, sebbene la giurisprudenza della Corte indichi chiaramente che solo le attività di enti di diritto pubblico che agiscono in qualità di pubbliche autorità sono escluse dall'assoggettamento all'IVA, la stessa giurisprudenza non consente di determinare se un ente come la Saudaçor, tenuto conto del suo status giuridico di società per azioni derivante dalla trasformazione di un ente statale, rientri in tale nozione di ente di diritto pubblico. Si porrebbe, in particolare, la questione se la portata di detta nozione coincida con quella della nozione di «ente di diritto pubblico» prevista all'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18 nell'ambito delle definizioni delle differenti categorie di «amministrazioni aggiudicatrici».
- 29 Alla luce di quanto sopra, il Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se la nozione di ente di diritto pubblico ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 debba essere interpretata (...) facendo riferimento alla nozione di “ente di diritto pubblico” [di cui all]’articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18.

- 2) Se un ente costituito in forma di società per azioni, con capitale esclusivamente pubblico, detenuta al 100% dalla RAA, il cui oggetto sociale consiste nel praticare attività di consulenza e gestione dell'area del sistema sanitario regionale ai fini della sua promozione e razionalizzazione, conformemente ai contratti programma stipulati con detta regione, che ha delegato all'ente medesimo la sua potestà d'imperio in materia di sanità e alla quale incombe ab origine l'obbligo di offrire il servizio pubblico sanitario – possa rientrare nella nozione di “ente di diritto pubblico” che agisce come pubblica autorità, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112.
- 3) Se, alla luce di tale direttiva, il corrispettivo ricevuto da tale società, consistente nel trasferimento dei fondi necessari per l'esecuzione di tali contratti programma, possa considerarsi come retribuzione dei servizi prestati agli effetti dell'assoggettamento all'IVA.
- 4) In caso affermativo, se tale società integri i requisiti necessari per beneficiare della norma di non assoggettamento all'IVA di cui all'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla terza questione

- 30 Con la sua terza questione, che occorre esaminare in primo luogo, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che costituisce un'attività economica, ai sensi di tale disposizione, un'attività come quella di cui trattasi nel procedimento principale, consistente, per una società, nel fornire a una regione taluni servizi in materia di programmazione e di gestione del servizio sanitario regionale conformemente ai contratti programma conclusi tra tale società e detta regione.
- 31 La Corte ha statuito più volte che dall'economia e dalla finalità di detta direttiva nonché dal ruolo dell'articolo 13 di quest'ultima nel sistema comune di IVA stabilito dalla sesta direttiva emerge che qualsiasi attività di natura economica è, in via di principio, imponibile. Sono assoggettate all'IVA, in generale e conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, le prestazioni di servizi fornite a titolo oneroso, comprese quelle fornite dagli enti di diritto pubblico. Gli articoli 9 e 13 della stessa direttiva attribuiscono pertanto un ambito di applicazione molto ampio all'IVA (sentenza Commissione/Paesi Bassi, C-79/09, EU:C:2010:171, punto 76 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 La possibilità di qualificare una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (v., in particolare, sentenza *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 Tenuto conto della natura dell'analisi da effettuare, e come già deciso dalla Corte, spetta al giudice nazionale qualificare le attività di cui trattasi nel procedimento principale in base ai criteri individuati dalla Corte (sentenza *Fazenda Pública*, C-446/98, EU:C:2000:691, punto 23, e ordinanza *Gmina Wrocław*, C-72/13, EU:C:2014:197, punto 18).

- 34 Nel caso di specie spetta al giudice del rinvio verificare se dagli elementi del fascicolo e in particolare dai contratti programma conclusi tra la Saudaçor e la RAA risulti che le attività di tale società siano effettuate a titolo oneroso e, pertanto, abbiano carattere economico. Tuttavia, la Corte può fornire a tale giudice, alla luce delle informazioni contenute nella decisione di rinvio, gli elementi di interpretazione idonei a consentirgli di statuire.
- 35 In proposito, da detta decisione risulta che, secondo i termini stessi di questi contratti, la RAA è tenuta a versare alla Saudaçor, «come corrispettivo» per la prestazione dei servizi in materia di programmazione e di gestione del servizio sanitario regionale che deve essere fornito da quest'ultima, un compenso, definito «compartecipazione finanziaria», il cui importo è specificato in tali contratti.
- 36 In considerazione della natura permanente e continuativa delle prestazioni di programmazione e di gestione fornite dalla Saudaçor, la circostanza che tale indennizzo non sia fissato in funzione di prestazioni personalizzate, bensì in modo forfettario e su una base annua diretta a coprire le spese di funzionamento di tale società non è di per sé tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (v., in tal senso, sentenza *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punti 36 e 37).
- 37 L'esistenza di detto nesso diretto non sembra nemmeno essere messa in discussione dal fatto che i contratti programma conclusi tra la Saudaçor e la RAA contengono determinate clausole che prevedono che l'importo del compenso dovuto alla Saudaçor può essere adeguato qualora, a causa di una modifica delle circostanze, tale importo risulti manifestamente insufficiente per consentire l'esecuzione di detti contratti.
- 38 Infatti, nella misura in cui tali clausole sono dirette a determinare in anticipo il livello di detto compenso secondo criteri chiaramente individuati che garantiscono che questo livello sia sufficiente a coprire le spese di funzionamento della Saudaçor, è da ritenersi che esse siano intese ad adeguare l'importo del corrispettivo forfettario alle prestazioni fornite in modo continuativo e permanente da detta società. Inoltre, sebbene, come risulta dalla decisione di rinvio, per il 2009, il compenso annuo inizialmente previsto sia stato ridotto dalla RAA, il governo portoghese ha chiarito in udienza, senza essere contraddetto dalla Saudaçor, che tale riduzione era intesa unicamente a correggere un errore manifesto di calcolo.
- 39 Il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto non sembra nemmeno essere messo in discussione dal fatto che, come sostiene la Saudaçor, l'attività di quest'ultima abbia ad oggetto l'esecuzione di un obbligo costituzionale incombente esclusivamente e direttamente allo Stato in forza della costituzione portoghese, vale a dire l'obbligo di attuare un servizio sanitario nazionale universale e potenzialmente gratuito che deve essere sostanzialmente finanziato mediante risorse pubbliche.
- 40 Infatti, secondo l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, si considera come soggetto passivo chiunque eserciti in modo indipendente un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività.
- 41 Inoltre, sebbene l'obiettivo di attuare un servizio sanitario nazionale universale e potenzialmente gratuito che deve essere sostanzialmente finanziato mediante risorse pubbliche sia preso in considerazione nell'ambito del sistema comune dell'IVA, in quanto, in forza dell'articolo 132, paragrafo 1, di detta direttiva, determinate prestazioni mediche assicurate, in particolare, da enti di diritto pubblico devono essere esentate dall'IVA, è pacifico che l'attività di programmazione e di gestione del servizio sanitario regionale di cui trattasi nel procedimento principale non rientra in nessuna di tali esenzioni.

42 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alla terza questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che costituisce un'attività economica, ai sensi di tale disposizione, un'attività come quella di cui trattasi nel procedimento principale, consistente, per una società, nel fornire a una regione taluni servizi in materia di programmazione e di gestione del servizio sanitario regionale conformemente ai contratti programma conclusi tra tale società e detta regione.

Sulla prima, la seconda e la quarta questione

43 Con la prima, la seconda e la quarta questione pregiudiziale, che occorre esaminare congiuntamente e in secondo luogo, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che ricade nella norma di non assoggettamento all'IVA, prevista da tale disposizione, un'attività come quella di cui trattasi nel procedimento principale, consistente, per una società, nel fornire a una regione taluni servizi in materia di programmazione e di gestione del servizio sanitario regionale conformemente ai contratti programma conclusi tra tale società e detta regione, nell'ipotesi in cui tale attività costituisca un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva.

44 In tale contesto, il giudice del rinvio chiede se, come sostiene la Saudaçor, la nozione di «altri enti di diritto pubblico» ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, di detta direttiva debba essere interpretata facendo ricorso alla definizione della nozione di «ente di diritto pubblico» enunciata all'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18.

45 Tale interpretazione dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 non può essere accolta.

46 Infatti, nel definire in senso lato la nozione di «ente di diritto pubblico» e, di conseguenza, quella di «amministrazioni aggiudicatrici», l'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18 è volto a delimitare l'ambito di applicazione di tale direttiva in modo sufficientemente ampio al fine di garantire che le norme in materia, segnatamente, di trasparenza e di non discriminazione che si impongono nell'ambito di aggiudicazione di appalti pubblici si applichino a un insieme di enti statali che non fanno parte della pubblica amministrazione ma che sono tuttavia controllati dallo Stato, in particolare mediante il loro finanziamento o la loro gestione.

47 Orbene, il contesto in cui si inserisce la nozione di «altri enti di diritto pubblico» che figura nell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 presenta differenze sostanziali.

48 Infatti, tale nozione non mira a definire l'ambito di applicazione dell'IVA, ma opera, al contrario, una deroga alla norma generale su cui si basa il sistema comune di tale imposta, vale a dire quella secondo la quale detto ambito di applicazione è definito in modo assai ampio, comprendendo tutte le prestazioni di servizi fornite a titolo oneroso, incluse quelle effettuate dagli enti di diritto pubblico (v., in tal senso, sentenza Commissione/Paesi Bassi, C-79/09, EU:C:2010:171, punti 76 e 77).

49 In quanto deroga alla norma generale dell'assoggettamento all'IVA di qualsiasi attività di natura economica, l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 va interpretato restrittivamente (v., in particolare, sentenza Isle of Wight Council e a., C-288/07, EU:C:2008:505, punto 60, nonché ordinanza Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, punto 19).

50 Ne consegue che è necessario, in assenza di indicazioni nel testo medesimo dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, prendere in considerazione l'economia e la finalità di tale direttiva, nonché il ruolo di detta disposizione nel sistema comune di IVA stabilito dalla medesima direttiva (v., per analogia, sentenza Isle of Wight Council e a., C-288/07, EU:C:2008:505, punto 25).

- 51 Come risulta da una giurisprudenza costante della Corte, un'analisi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 alla luce degli obiettivi di quest'ultima sottolinea la necessità di soddisfare congiuntamente due condizioni ai fini dell'applicabilità della norma di non assoggettamento a imposta, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità (v., in tal senso, in particolare, ordinanza Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, punto 16 e giurisprudenza ivi citata, nonché sentenza Commissione/Paesi Bassi, C-79/09, EU:C:2010:171, punto 79).
- 52 Inoltre, secondo una costante giurisprudenza della Corte, dalla necessità di garantire tanto l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione quanto il principio di uguaglianza discende che i termini di una disposizione del diritto dell'Unione, la quale non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri ai fini della determinazione del suo senso e della sua portata, devono di norma essere oggetto, nell'intera Unione europea, di un'interpretazione autonoma e uniforme, da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione e della finalità perseguita dalla normativa in questione (v., in particolare, sentenza Fish Legal e Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, punto 42).
- 53 Orbene, si deve rilevare che l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 non contiene alcun rinvio al diritto degli Stati membri.
- 54 Ne consegue che le nozioni contenute in tale disposizione, tra cui quella di «altri enti di diritto pubblico», devono essere oggetto, nell'intera Unione, di un'interpretazione autonoma e uniforme.
- 55 Inoltre, poiché, come ricordato al punto 49 della presente sentenza, l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, in quanto deroga, deve essere interpretato restrittivamente, occorre rilevare che l'elenco contenuto in tale disposizione è esaustivo, in quanto la nozione di «altri enti di diritto pubblico» costituisce una categoria residuale di enti dotati di potestà d'imperio diversi da quelli specificamente menzionati in detta disposizione.
- 56 Per quanto riguarda, in particolare, la prima delle due condizioni poste all'articolo 13, paragrafo 1, di detta direttiva, vale a dire quella relativa alla qualità di ente pubblico, la Corte ha già dichiarato che un soggetto che compia atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità in modo indipendente, senza essere integrato nell'organizzazione della pubblica amministrazione, non può essere qualificato come organismo di diritto pubblico ai sensi di detta disposizione (v., in tal senso, in particolare, ordinanza Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, punto 18 e giurisprudenza ivi citata).
- 57 La Corte ha altresì precisato che la qualità di «ente di diritto pubblico» non può derivare dal solo fatto che l'attività di cui trattasi consiste nel compimento di atti che rientrano nelle potestà d'imperio (v., in tal senso, in particolare, ordinanza Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).
- 58 Cionondimeno, sebbene il fatto che l'ente considerato disponga, in forza del diritto nazionale applicabile, di prerogative di pubblica autorità non sia determinante ai fini di detta qualifica, esso rappresenta tuttavia, ove costituisce una caratteristica essenziale di qualsiasi pubblica autorità, un'indicazione importante per stabilire che detto ente deve essere qualificato come ente di diritto pubblico.
- 59 Orbene, l'articolo 10 del decreto legislativo regionale n. 41/2003/A prevede che, per l'esecuzione delle proprie mansioni, la Saudaçor dispone delle stesse potestà d'imperio della RAA ed elenca poi, a titolo esemplificativo, alcuni di tali poteri, tra cui quello espropriativo.
- 60 Inoltre, in considerazione della giurisprudenza della Corte richiamata al punto 56 della presente sentenza e tenuto conto del diritto nazionale applicabile, non sembra potersi escludere, fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, che la Saudaçor debba essere considerata integrata nell'organizzazione della pubblica amministrazione della RAA.

- 61 In proposito, come risulta dagli atti sottoposti alla Corte, la Saudaçor, essendo stata costituita dallo Stato sotto forma di società per azioni a seguito di un'operazione di trasformazione mediante decentralizzazione funzionale di un organismo statale esistente, è simile per alcuni aspetti a una persona giuridica di diritto privato e dispone di una certa autonomia nei confronti dello Stato nell'ambito del proprio funzionamento e della propria gestione quotidiana.
- 62 Tuttavia, e sempre fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, determinate caratteristiche della Saudaçor sembrano deporre a favore di una sua qualifica come ente di diritto pubblico ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.
- 63 Infatti, la reale autonomia della Saudaçor sembra limitata giacché il suo capitale, che non è aperto a partecipazioni azionarie da parte di privati, è detenuto al 100% dalla RAA che, fatte salve le prestazioni fornite ai terzi nell'ambito di attività cosiddette «accessorie», di cui è pacifico che abbiano un'importanza marginale, è inoltre il suo unico «cliente». Questi elementi indicano che la RAA è in grado di esercitare un'influenza determinante sulle attività della Saudaçor.
- 64 Ciò è confermato anche dal fatto che, ai sensi della clausola 3, lettera a), del primo dei contratti programma stipulati tra la Saudaçor e la RAA e della clausola 3, paragrafo 1, lettera a), del secondo di tali contratti, questa società svolge i suoi compiti conformemente agli orientamenti fissati dalla RAA, e che, in forza della clausola 3, lettera h), del primo di detti contratti e della clausola 3, paragrafo 1, lettera g), del secondo, detta società è assoggettata al controllo della RAA.
- 65 Inoltre, l'articolo 4, paragrafo 1, del decreto legislativo regionale n. 41/2003/A dispone che la Saudaçor è disciplinata da tale atto, dallo statuto ad esso allegato, dal regime giuridico delle imprese pubbliche previsto dal decreto legge n. 558/99 e dal diritto privato. Sembra che, nell'ambito così definito, il ruolo del diritto privato sia secondario rispetto a quello attribuita alle norme che definiscono il regime giuridico della Saudaçor in quanto impresa pubblica.
- 66 Inoltre, sebbene le modalità della prestazione di servizi in materia di programmazione e di gestione del servizio sanitario regionale debbano essere oggetto di contratti programma, in particolare per quanto concerne il compenso dovuto per tali servizi – ciò che potrebbe indicare che la Saudaçor opera sul mercato considerato in concorrenza con altri operatori privati – resta cionondimeno il fatto che nella RAA detti servizi sono compiuti esclusivamente dalla Saudaçor conformemente alla sua finalità, prevista all'articolo 2, paragrafo 1, del decreto legislativo n. 41/2003/A e che essi non sono attribuiti a operatori privati mediante, ad esempio, una procedura d'appalto.
- 67 Inoltre, sembra esservi un nesso organico tra la Saudaçor e la RAA, se non altro perché tale società è stata costituita con un atto legislativo adottato dal legislatore di questa regione per fornire a quest'ultima una «prestazione di servizi di interesse economico generale nel settore della sanità», come risulta dall'articolo 2, paragrafo 1, del decreto legislativo regionale n. 41/2003/A.
- 68 Fatta salva la verifica di tali elementi da parte del giudice del rinvio, non si può quindi escludere che, in considerazione di una valutazione d'insieme che tenga conto delle disposizioni di diritto nazionale applicabili alla Saudaçor, detto giudice giunga alla conclusione che quest'ultima può essere qualificata come ente di diritto pubblico ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.
- 69 Tuttavia, come ricordato al punto 51 della presente sentenza, ai fini dell'applicabilità della norma di non assoggettamento all'IVA prevista da detta disposizione, occorre inoltre che sia soddisfatta una seconda condizione posta dalla medesima disposizione, vale a dire quella secondo cui sono esenti dall'IVA unicamente le attività compiute da un ente di diritto pubblico che agisce in qualità di pubblica autorità.

- 70 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, attività siffatte sono quelle svolte da detti enti nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati. La Corte ha altresì precisato che l'oggetto o la finalità dell'attività è, al riguardo, irrilevante e che il fatto che l'esercizio dell'attività di cui trattasi nel procedimento principale implichi l'esercizio di poteri propri della pubblica autorità permette di stabilire che tale attività è sottoposta ad un regime di diritto pubblico (v., in tal senso, in particolare, sentenza *Fazenda Pública*, C-446/98, EU:C:2000:691, punti 17, 19 e 22).
- 71 In tale contesto, la Corte ha dichiarato che l'esenzione prevista all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 concerne principalmente le attività esercitate dagli enti di diritto pubblico in quanto pubbliche autorità che, pur essendo di natura economica, sono strettamente connesse all'esercizio di prerogative di pubblico potere (sentenza *Isle of Wight Council e a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punto 31).
- 72 Orbene, detta seconda condizione posta all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della medesima direttiva non sarebbe soddisfatta se, come sostenuto dal governo portoghese e fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, le prerogative di pubblico potere di cui la Saudaçor dispone in forza dell'articolo 10 del decreto legislativo regionale n. 41/2003/A non costituissero uno strumento che possa essere utilizzato da quest'ultima per esercitare le attività in esame nel procedimento principale, vale a dire le attività di programmazione e di gestione del servizio sanitario regionale di cui si contesta l'assoggettamento all'IVA, in quanto dette prerogative consentono di svolgere altre attività.
- 73 Inoltre, anche supponendo che la Saudaçor sia un ente di diritto pubblico e che eserciti l'attività economica di cui trattasi nel procedimento principale in quanto pubblica autorità, dall'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 risulta che un ente come la Saudaçor non può tuttavia essere esentato dall'IVA se si dovesse constatare che il suo non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.
- 74 In proposito, la Corte ha precisato che le distorsioni della concorrenza di una certa importanza che sarebbero provocate dal non assoggettamento degli enti di diritto pubblico operanti in quanto pubbliche autorità devono essere valutate con riferimento all'attività in esame, in quanto tale, senza che tale valutazione riguardi un mercato in particolare, nonché con riferimento alla concorrenza non soltanto effettiva, ma anche potenziale, sempreché la possibilità per un operatore privato di entrare nel mercato rilevante sia effettiva e non meramente ipotetica (sentenza *Commissione/Paesi Bassi*, C-79/09, EU:C:2010:171, punto 91).
- 75 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, si deve rispondere alla prima, alla seconda e alla quarta questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che ricade nella norma di non assoggettamento all'IVA, prevista da tale disposizione, un'attività come quella di cui trattasi nel procedimento principale, consistente, per una società, nel fornire a una regione taluni servizi in materia di programmazione e di gestione del servizio sanitario regionale conformemente ai contratti programma conclusi tra tale società e detta regione, nell'ipotesi in cui tale attività costituisca un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva, se – ciò che spetta al giudice del rinvio verificare – possa ritenersi che detta società debba essere qualificata come ente di diritto pubblico e che essa eserciti tale attività come pubblica autorità, purché il giudice del rinvio rilevi che l'esenzione della stessa attività non è idonea a provocare distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

In tale contesto, la nozione di «altri enti di diritto pubblico» ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, di detta direttiva non deve essere interpretata facendo riferimento alla definizione della nozione di «ente di diritto pubblico» enunciata all'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18.

Sulle spese

⁷⁶ Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

- 1) **L'articolo 9, paragrafo 1, 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 costituisce un'attività economica, ai sensi di tale disposizione, un'attività come quella di cui trattasi nel procedimento principale, consistente, per una società, nel fornire a una regione taluni servizi in materia di programmazione e di gestione del servizio sanitario regionale conformemente ai contratti programma conclusi tra tale società e detta regione.**
- 2) **L'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che ricade nella norma di non assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto, prevista da tale disposizione, un'attività come quella di cui trattasi nel procedimento principale, consistente, per una società, nel fornire a una regione taluni servizi in materia di programmazione e di gestione del servizio sanitario regionale conformemente ai contratti programma conclusi tra tale società e detta regione, nell'ipotesi in cui tale attività costituisca un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva, se – ciò che spetta al giudice del rinvio verificare – possa ritenersi che detta società debba essere qualificata come ente di diritto pubblico e che essa eserciti tale attività come pubblica autorità, purché il giudice del rinvio rilevi che l'esenzione della stessa attività non è idonea a provocare distorsioni della concorrenza di una certa importanza.**

In tale contesto, la nozione di «altri enti di diritto pubblico» ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, di detta direttiva non deve essere interpretata facendo riferimento alla definizione della nozione di «ente di diritto pubblico» enunciata all'articolo 1, paragrafo 9, della direttiva 2004/18/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 marzo 2004, relativa al coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi.

Firme