



## Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
MELCHIOR WATHELET  
presentate il 5 aprile 2017<sup>1</sup>

**Causa C-616/15**

**Commissione europea  
contro**

**Repubblica federale di Germania**

«Inadempimento di uno Stato – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE – Esenzione dall'IVA delle prestazioni di servizi fornite ai loro membri da associazioni autonome di persone – Limitazione alle associazioni autonome i cui membri esercitano un numero limitato di professioni»

1. Con il presente ricorso la Commissione europea chiede alla Corte di constatare che, limitando ad associazioni i cui membri esercitano un numero ridotto di professioni l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA), la Repubblica federale di Germania ha violato i propri obblighi derivanti dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE<sup>2</sup>. L'interpretazione di quest'ultima disposizione è altresì sollevata nelle cause Commissione/Lussemburgo (C-274/15), DNB Banka (C-326/15) e Aviva (C-605/15), attualmente pendenti dinanzi alla Corte.

### **I. Contesto normativo**

#### **A. Diritto dell'Unione**

##### ***1. La sesta direttiva 77/388/CEE***

2. L'articolo 13, parte A, della direttiva 77/388/CEE<sup>3</sup> così recitava:

«1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, a condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

<sup>1</sup> Lingua originale: il francese.

<sup>2</sup> Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1, in prosieguo: la «direttiva IVA»).

<sup>3</sup> Direttiva 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 1977, L 145, pag. 1, in prosieguo: la «sesta direttiva»), che è stata abrogata e sostituita, a partire dal 1° gennaio 2007, dalla direttiva IVA.

- b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;
- c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato;

(...)

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

(...)).

3. L'articolo 28, paragrafi 3 e 4, della citata direttiva così recitava:

«3. Durante il periodo transitorio di cui al paragrafo 4, gli Stati membri possono:

- a) continuare ad assoggettare all'imposta le operazioni esenti ai sensi dell'articolo 13 o dell'articolo 15, elencate nell'allegato E;

(...).

4. Il periodo transitorio avrà una durata iniziale di cinque anni, a decorrere dal 1° gennaio 1978. Al più tardi sei mesi prima della fine di questo periodo, e successivamente, se necessario, il Consiglio, sulla base di una relazione della Commissione, procederà al riesame della situazione per quanto riguarda le deroghe previste al paragrafo 3, e deciderà all'unanimità su proposta della Commissione sull'eventuale soppressione di alcune o di tutte queste deroghe».

4. L'allegato E di tale direttiva, dal titolo «Elenco delle operazioni di cui all'articolo 28, paragrafo 3, lettera a)», così recitava:

«(...)

3. Operazioni di cui all'articolo 13 A, paragrafo 1, lettera f), diverse da quelle delle associazioni a carattere medico o paramedico;

(...)).

## **2. La diciottesima direttiva 89/465/CEE**

5. Ai sensi del preambolo della diciottesima direttiva 89/465/CEE<sup>4</sup>:

«considerando che l'articolo 28, paragrafo 3 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - sistema comune di [IVA]: base imponibile uniforme, modificata da ultimo dall'atto di adesione della Spagna e del Portogallo, autorizza gli Stati membri ad applicare talune deroghe al regime normale del sistema comune dell'IVA per un periodo transitorio; che il periodo transitorio aveva una durata iniziale di cinque anni; che il Consiglio si è impegnato a decidere, su proposta della Commissione, prima della scadenza di questo periodo, l'eventuale soppressione di alcune o di tutte le deroghe;

considerando che molte deroghe provocano, per quanto riguarda il sistema delle risorse proprie delle Comunità, difficoltà di calcolo circa le compensazioni previste dal regolamento (CEE, Euratom) n. 1553/89 [del Consiglio], del 29 maggio 1989, concernente il regime uniforme definitivo di riscossione delle risorse proprie provenienti dall'[IVA]; che per garantire un funzionamento migliore del sistema è opportuno sopprimerle;

considerando che la soppressione delle deroghe contribuirà inoltre a dare migliore neutralità al sistema d'[IVA] su scala comunitaria;

considerando che conviene sopprimere alcune di queste deroghe a decorrere rispettivamente dal 1° gennaio 1990, dal 1° gennaio 1991, dal 1° gennaio 1992 e dal 1° gennaio 1993;

(...).

6. L'articolo 1 di tale direttiva stabilisce quanto segue:

«La direttiva 77/388/CEE è così modificata:

- 1) Nell'allegato E a decorrere dal 1° gennaio 1990 sono soppresse le operazioni di cui ai punti 1, da 3 a 6, 8, 9, 10, 12, 13 e 14.

(...).

## **3. La direttiva IVA**

7. I considerando 1 e 3 della direttiva IVA sono così redatti:

«(1) La 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 [IVA]: base imponibile uniforme ha subito diverse e sostanziali modificazioni. In occasione di nuove modificazioni di detta direttiva è opportuno, per ragioni di chiarezza e di razionalizzazione, procedere alla rifusione delle disposizioni in questione.

(...)

<sup>4</sup> Direttiva del Consiglio del 18 luglio 1989, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - soppressione di talune deroghe previste dall'articolo 28, paragrafo 3 della sesta direttiva (GU 1989, L 226, pag. 21).

(3) Per assicurare che le disposizioni siano presentate in modo chiaro e razionale, in armonia con il principio del miglioramento della regolamentazione, è opportuno procedere alla rifusione della struttura e del testo della direttiva, benché ciò non debba comportare, in linea di principio, modifiche sostanziali della legislazione esistente. Un numero ridotto di modifiche sostanziali inerenti al processo di rifusione dovrebbe comunque essere apportato. I casi in cui queste modifiche sono effettuate sono riportati in maniera esaustiva nelle disposizioni sull'attuazione e l'entrata in vigore della direttiva».

8. L'articolo 13, paragrafo 1, primo e secondo comma, della direttiva IVA dispone quanto segue:

«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».

9. L'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA, contenuto al capo 2, recante il titolo «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», del titolo IX della stessa, prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

- a) quando sono effettuate dai servizi pubblici postali, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni accessori a dette prestazioni, esclusi il trasporto di persone e le telecomunicazioni;
- b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;
- c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato;
- d) le cessioni di organi, di sangue e di latte umani;
- e) le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio della loro professione dagli odontotecnici, nonché le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici;
- f) le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza;

(...)».

## B. Diritto tedesco

10. Il secondo capitolo, dal titolo «Esenzione e rimborso dell'imposta», dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, in prosieguo: l'«UStG») contiene, al suo articolo 4, un elenco delle prestazioni di servizi esenti da IVA. Ai sensi dell'articolo 4, punto 14, dell'UStG, nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale, sono esenti:

- «a) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, medico, dentista, naturopata, fisioterapista, ostetrica (...);
- b) l'ospedalizzazione e le cure mediche, ivi comprese la diagnostica, le visite mediche, la prevenzione, la riabilitazione, l'assistenza al parto e le prestazioni di ospizio, nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico (...);
- (...)
- d) altre prestazioni di servizi che associazioni i cui membri esercitano le professioni di cui alla lettera a) o fanno parte degli stabilimenti di cui alla lettera b), forniscono ai loro membri, quando tali prestazioni siano direttamente necessarie all'esercizio delle attività di cui alla lettera a) o alla lettera b), e quando le associazioni si limitino ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante;
- (...))».

## II. Procedimento precontenzioso

11. Con lettera di diffida datata 23 novembre 2009 la Commissione ha comunicato alla Repubblica federale di Germania talune perplessità quanto alla compatibilità con la direttiva IVA delle disposizioni tedesche relative all'esenzione dall'IVA delle prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone (in prosieguo: le «AAP») che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività.

12. La Commissione ha precisato in tale lettera che il diritto tedesco [nella specie, l'articolo 4, punto 14, lettera d), dell'UStG] limitava l'esenzione sopra citata alle prestazioni di servizi di AAP in cui membri esercitavano attività o professioni in ambito sanitario [vale a dire quelle di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 4, punto 14, dell'UStG] mentre la direttiva IVA non limitava l'esenzione in parola ad associazioni di categorie professionali determinate, prevedendola al contrario per tutte le AAP qualora tali persone fossero esenti dall'IVA o non avessero la qualità di soggetto passivo per l'attività da esse esercitata. Pertanto, la Commissione ha ritenuto che il diritto tedesco relativo all'imposta sulla cifra d'affari non fosse conforme agli obiettivi della direttiva IVA.

13. La Repubblica federale di Germania ha risposto alla lettera di diffida con comunicazione del 22 marzo 2010, nella quale confermava che effettivamente la normativa tedesca esentava le prestazioni di servizi di AAP solo ove si trattasse di associazioni di medici o di persone esercenti professioni paramediche, nonché di associazioni di ospedali o di stabilimenti di identica natura. Essa ha asserito che tale limitazione era giustificata dal fatto che spettava al legislatore nazionale verificare quali categorie professionali potessero beneficiare dell'esenzione di cui trattasi senza provocare una distorsione della concorrenza. Pertanto, a suo modo di vedere, il legislatore tedesco aveva ritenuto, a seguito di verifica, che l'esenzione in questione si giustificasse solo con riferimento al settore sanitario.

14. Il 7 aprile 2011 la Commissione ha notificato al governo tedesco un parere motivato, nel quale essa ha espresso dubbi in ordine alla tesi della Repubblica federale di Germania secondo cui, per evitare distorsioni concorrenziali, le attività e le professioni sanitarie erano le uniche a poter beneficiare dell'esenzione di trattasi. Secondo la Commissione, la procedura legislativa in seno all'Unione dimostrava che la direttiva IVA mirava proprio ad estendere l'esenzione ad associazioni che comprendessero altre categorie di persone. La Commissione ha inoltre affermato che taluni giudici tedeschi avevano dovuto in più occasioni ampliare l'ambito di applicazione dell'esenzione di cui trattasi a categorie professionali diverse da quelle contemplate nel diritto tedesco riguardante l'imposta sulla cifra d'affari.

15. La Commissione ha inoltre affermato di non comprendere in base a quali elementi il legislatore tedesco rilevasse persistenti distorsioni della concorrenza nel caso in cui, oltre alle professioni sanitarie già esenti, dovesse concedere l'esenzione di cui trattasi a tutti i settori economici tedeschi. Essa ha ritenuto che il legislatore tedesco non dovesse valutare le distorsioni concorrenziali basandosi su una riflessione *di carattere generale*, ma che si dovesse per contro rifiutare l'esenzione in parola solo in caso di *rischio reale* che quest'ultima, considerata di per sé stessa, potesse nell'immediato o in futuro provocare distorsioni della concorrenza.

16. La Repubblica federale di Germania ha risposto al parere motivato mediante comunicazione del 6 giugno 2011. In quest'ultima essa ha evidenziato, in primis, la posizione occupata dalla disposizione relativa all'esenzione in parola nell'economia della direttiva IVA, vale a dire nel capo dedicato alle esenzioni in favore di talune attività di interesse pubblico. Essa ne ha dedotto che tale esenzione non potesse essere estesa a tutte le attività della vita economica.

17. In secondo luogo, la Repubblica federale di Germania ha precisato che la trasposizione nel proprio diritto interno teneva conto proprio del divieto di distorsioni della concorrenza [sancito dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA] nel limitare la disposizione attinente all'esenzione a talune categorie professionali del settore sanitario e che si poteva temere, in linea di principio, una distorsione della concorrenza per altri settori.

18. Essa ha affermato, in terzo luogo, di non comprendere quale categoria professionale risultasse ingiustamente esclusa dall'esenzione di cui trattasi in base al diritto tedesco.

19. La Repubblica federale di Germania ha pertanto respinto la richiesta rivolta dalla Commissione di assumere tutte le misure necessarie per conformarsi al parere motivato.

20. Posto che la normativa tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari continuava a limitare l'esenzione dall'IVA alle AAP che esercitano un'attività nel settore sanitario, la Commissione ha annunciato la propria decisione di adire la Corte, come ha poi fatto in data 20 novembre 2015.

### **III. Procedimento dinanzi alla Corte**

21. La Commissione e la Repubblica federale di Germania sono state sentite all'udienza del 15 febbraio 2017.

## IV. Valutazione

### A. Argomenti delle parti

#### 1. Commissione

22. Ad avviso della Commissione, la Repubblica federale di Germania limita a talune associazioni professionali ben definite l'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA in favore delle «prestazioni di servizi effettuate da [AAP] che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività». L'esenzione ai sensi della legislazione tedesca in materia di IVA riguarda meramente le associazioni i cui membri sono medici ovvero esercitano professioni paramediche, o ancora esercitano attività nel settore dell'ospedalizzazione e delle cure mediche.

23. Secondo la Commissione, ciò è incompatibile con l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA. Né il tenore letterale, né lo scopo, né la genesi di tale articolo giustificano una siffatta limitazione dell'esenzione dall'IVA a talune associazioni professionali. L'esenzione dovrebbe invece essere concessa alle AAP di qualsiasi categoria professionale, nel caso in cui i loro membri esercitino attività esenti.

24. La limitazione prevista dalla legislazione tedesca in materia di IVA non sarebbe neppure giustificata dall'eventualità di una generale distorsione concorrenziale. Infatti, l'eventuale esistenza di una distorsione della concorrenza nell'applicazione dell'esenzione potrebbe e dovrebbe essere valutata solo alla luce delle circostanze della fattispecie. Sarebbe impossibile constatare in termini generali l'esistenza di distorsioni della concorrenza per prestazioni di servizi fornite da categorie professionali determinate.

25. Peraltro, il fatto che l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA richieda un esame delle circostanze fattuali e specifiche emergerebbe altresì dal punto 77 della lettera del Bundesministerium der Finanzen<sup>5</sup> redatta in occasione di una modifica dell'articolo 4 dell'UStG nel 2009, che si pone all'origine della versione qui rilevante di tale disposizione.

#### 2. La Repubblica federale di Germania

##### *a) Sull'esenzione stessa e sulla sua limitazione alle attività di interesse pubblico*

26. La Repubblica federale di Germania sottolinea anzitutto che le esenzioni previste dalla direttiva IVA sono riunite nell'ambito del suo titolo IX, denominato «Esenzioni», suddiviso a sua volta in dieci capi. Essa osserva inoltre che l'esenzione di cui trattasi rientra nei casi di esenzione contemplati all'articolo 132 della direttiva IVA e che tale disposizione, il cui tenore sarebbe rimasto pressoché identico sin dall'entrata in vigore della sesta direttiva, si situa all'interno del capo 2 della direttiva, recante il titolo «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico». Dalla posizione dell'esenzione stessa nell'ambito dell'economia generale della direttiva IVA deriverebbe che essa può avere ad oggetto esclusivamente prestazioni di servizi effettuate da AAP le cui attività siano al servizio dell'interesse pubblico.

<sup>5</sup> Ministero federale delle Finanze, Germania. Lettera del 26 giugno 2009 (IV B 9 – S 7170/08/10009).

27. La Repubblica federale di Germania ritiene che, invece, l'esenzione in parola non si applichi alle AAP che esercitino attività esenti non rientranti nel capo 2 e che non siano funzionali all'interesse pubblico. Ove il legislatore dell'Unione avesse auspicato che tale esenzione fosse applicabile a tutte le categorie professionali e a tutte le attività esenti, avrebbe collocato tale disposizione altrove, come, ad esempio, nell'ambito del capo 1 del titolo IX relativo alle esenzioni, intitolato «Disposizioni generali».

28. Le associazioni di banche e di assicurazioni, esenti da IVA in forza dell'articolo 135 della direttiva IVA, non potrebbero pertanto essere incluse nell'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva stessa.

29. Le proposte legislative e le comunicazioni emanate in precedenza dalla Commissione allo scopo di ottenere una modifica della direttiva IVA confermerebbero anch'esse che l'esenzione in questione riguarda esclusivamente AAP che svolgono attività al servizio dell'interesse pubblico. La Commissione avrebbe in tal senso presentato in data 28 novembre 2007 una proposta di direttiva riguardante «[l']introduzione del meccanismo del “gruppo di condivisione dei costi”» nell'ambito assicurativo e finanziario<sup>6</sup>. Qualora l'esenzione di cui trattasi fosse già applicabile alle prestazioni di servizi in tale ambito, la Commissione non sarebbe stata tenuta a proporre l'inclusione di tali prestazioni nell'ambito applicativo dell'esenzione.

30. Nel documento recante il riferimento MEMO/07/519<sup>7</sup>, che accompagnava la citata proposta di direttiva, la Commissione avrebbe inoltre addirittura ammesso che «[l]e disposizioni di esenzione esistenti relative alla condivisione dei costi risultano poco chiare e non sono attuate in maniera uniforme. Per porvi rimedio, la proposta contiene un'esenzione dall'IVA riguardante specificamente il settore dell'industria e applicabile ai meccanismi di condivisione dei costi, ivi compresi i meccanismi transfrontalieri. Tale modifica consentirà alle imprese di effettuare le loro operazioni in comune nell'ambito di un'associazione e di suddividere i costi tra i membri di tale associazione senza creare un nuovo onere di IVA non recuperabile».

31. La Repubblica federale di Germania cita inoltre la comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo in merito alla possibilità di costituzione di un'IVA di gruppo ai sensi dell'articolo 11 della direttiva IVA [COM(2009) 325 def.]. La Commissione confermerebbe nell'ambito di tale comunicazione che «va osservato che la presente comunicazione non si riferisce al concetto di “modalità di condivisione dei costi”, che, in base all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA attualmente costituisce un'esenzione obbligatoria per talune attività nell'interesse pubblico e una nuova forma delle quali è stata anche introdotta nella recente proposta della Commissione riguardante il trattamento IVA dei servizi assicurativi e finanziari».

32. La Repubblica federale di Germania ne deduce che, secondo la Commissione, l'esenzione di cui trattasi si applica solo alle attività di interesse pubblico. Essa ritiene inoltre che si tratti, segnatamente, delle attività contemplate all'articolo 132, paragrafo 1, lettere da b) a e), della direttiva IVA, che precedono l'esenzione menzionata alla lettera f) e che riguardano il settore sanitario. Essa rammenta in tale contesto che, secondo la giurisprudenza della Corte, le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva IVA sono volte ad escludere dall'IVA le sole attività di interesse generale ivi elencate e descritte in modo molto particolareggiato (sentenza del 10 giugno 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, punto 29 e giurisprudenza ivi citata) e che i termini con i quali sono state designate dette esenzioni devono essere interpretati restrittivamente (sentenza del 22 ottobre 2015, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, punto 34).

6 Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il trattamento dei servizi assicurativi e finanziari, COM(2007) 747 def., del 28 novembre 2007.

7 [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-07-519\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en).



33. La Repubblica federale di Germania aggiunge che la sua tesi secondo cui l'esenzione in parola riguarda le attività elencate alle lettere da b) a e) dell'articolo 132 della direttiva IVA è avvalorata dalla precisa formulazione scelta dalla Corte per spiegare la finalità dell'esenzione stessa, vale a dire di «evitare che la persona che offre taluni servizi sia assoggettata al pagamento di detta imposta quando essa è stata indotta a collaborare con altri professionisti mediante una struttura comune che svolge talune attività necessarie al compimento della prestazione» (sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punto 37).

34. In proposito la Repubblica federale di Germania osserva come la Corte menzioni esplicitamente i «professionisti» e che la direttiva IVA impiega il termine «professione» solo in un numero limitato di casi, che presentano nella grande maggioranza un nesso con professioni mediche al servizio dell'interesse pubblico. Ciò significherebbe che la Corte, nel descrivere la finalità dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, si riferiva esclusivamente ad un'associazione di «professionisti» che esercitano professioni mediche al servizio dell'interesse pubblico.

35. Ad avviso della Repubblica federale di Germania, il suo punto di vista risulta confermato dalla genesi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA. Essa osserva in proposito che in una proposta della Commissione riguardante la sesta direttiva<sup>8</sup>, l'esenzione in favore delle AAP faceva già parte delle «esenzioni in favore di talune attività di interesse pubblico» e si applicava ai «servizi forniti ai loro membri da associazioni autonome professionali a carattere medico o paramedico, per le necessità delle loro attività esenti».

36. Tornando alla prima versione della sesta direttiva, la Repubblica federale di Germania rileva che il combinato disposto dell'articolo 28, paragrafo 3, lettera a), e del punto 3 dell'allegato E mirava inoltre a garantire che l'esenzione prevista dall'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), in favore delle prestazioni fornite da AAP di carattere medico o paramedico fosse immediatamente applicabile, mentre gli Stati membri potevano continuare ad assoggettare a imposta, fino al 31 dicembre 1989, le prestazioni analoghe fornite dalle altre AAP.

37. Secondo la Repubblica federale di Germania, la disposizione transitoria di cui all'articolo 28, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva non era destinata a limitare né ad estendere l'ambito applicativo dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva. La soppressione, a partire dal 1° gennaio 1990, del diritto di sottoporre a imposta le altre AAP non significherebbe pertanto un cambiamento di paradigma in materia di imposta sulla cifra d'affari. Tale soppressione avrebbe piuttosto ad oggetto, come risulterebbe dai considerando della diciottesima direttiva 89/465, la soppressione di talune difficoltà di ordine meramente pratico al di fuori del sistema stesso dell'IVA, segnatamente attinenti al calcolo delle risorse proprie provenienti dall'IVA.

38. La Repubblica federale di Germania afferma che neppure dal passaggio dalla sesta direttiva alla direttiva IVA è possibile trarre indizi tali da avvalorare la tesi sostenuta dalla Commissione, secondo cui l'autorizzazione a limitare l'esenzione in parola ad AAP aventi carattere medico o paramedico sarebbe stata soppressa. Il cambiamento di direttiva non avrebbe implicato, sotto tale profilo, alcuna modifica sostanziale, come emergerebbe dal considerando 3 della direttiva IVA.

39. Infine, la Repubblica federale di Germania ricorda che l'interpretazione dei termini impiegati per definire le esenzioni previste dalla direttiva IVA deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dall'esenzione e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA (sentenza del 22 ottobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punto 35).

<sup>8</sup> Proposta della Commissione riguardante la sesta direttiva del Consiglio 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 COM(73) 950 def., del 20 giugno 1973 (*Bollettino delle Comunità europee*, supplemento 11/73, pag. 13)

40. Orbene, secondo la giurisprudenza della Corte, la finalità dell'esenzione di cui trattasi sarebbe quella di evitare che la persona che offre taluni servizi sia assoggettata al pagamento dell'IVA quando essa è stata indotta a collaborare con altri professionisti mediante una struttura comune che svolge talune attività necessarie al compimento della prestazione (sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punto 37).

41. Tuttavia, contrariamente a quanto affermato dalla Commissione, nell'ipotesi in cui l'esenzione non fosse applicabile, sarebbe comunque l'AAP stessa ad essere tenuta al versamento dell'IVA, e non i suoi membri. L'AAP dovrebbe aumentare il prezzo delle proprie prestazioni in misura pari all'importo dell'IVA e fatturarla così ai suoi membri. Il fattore di costo non sarebbe quindi rappresentato dalla prestazione fornita dall'associazione, bensì dall'IVA inclusa nel prezzo.

42. Secondo la Repubblica federale di Germania, l'argomento della Commissione basato sulla neutralità dell'IVA è inoperante. Essa rammenta che, in ossequio al principio della neutralità fiscale (sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punti 46 e 47), l'IVA non deve gravare sull'imprenditore, purché le operazioni a monte, per le quali egli abbia versato l'IVA, siano utilizzate per le necessità delle proprie operazioni assoggettate a imposta. Il problema della non detraibilità dell'imposta pagata a monte risulterebbe semplicemente spostato alla fase precedente in caso di applicazione dell'esenzione alle prestazioni di servizi fornite dall'associazione in favore dei propri membri, atteso che, in seguito, l'AAP non beneficerebbe del diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte. Il fattore di costo presente nella catena risulterebbe pertanto mantenuto.

43. Ad avviso della Repubblica federale di Germania, il vero vantaggio dell'esenzione di cui trattasi è rappresentato dalla possibilità di sottrarre all'imposizione un'effettiva creazione di valore realizzata dall'AAP in favore dei propri membri nella fase della fornitura della prestazione o di ottenere, in qualità di «gruppo d'acquisto» formato dai propri membri, sconti e vantaggi a livello di prezzi. Per ragioni di natura politica, vantaggi di tal genere dovrebbero essere ammissibili proprio in favore dei soggetti che esercitano attività di interesse pubblico. In considerazione di tale obiettivo le associazioni di banche e di assicurazioni non potrebbero rientrare nell'ambito applicativo dell'esenzione stessa, atteso che non esercitano alcuna attività di interesse pubblico.

44. Sarebbe inoltre necessario tener conto del fatto che l'esenzione riguardante i servizi finanziari è stata concepita come un'esenzione di carattere puramente tecnico, senza giustificazione attinente alla politica fiscale, e che essa è stata posta in essere segnatamente in considerazione delle difficoltà collegate alla determinazione della base imponibile nonché dell'importo dell'IVA detraibile (sentenza del 22 ottobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punto 36). Orbene, non sussisterebbe alcuna difficoltà nel determinare la base imponibile delle prestazioni fornite da un'associazione di banche e di assicurazioni in favore dei propri membri.

#### ***b) Sulla possibilità che l'esenzione provochi distorsioni della concorrenza***

45. In secondo luogo, la Repubblica federale di Germania osserva che in Germania il legislatore tedesco ha giustamente vagliato la condizione secondo cui l'esenzione di cui trattasi non può essere tale da provocare distorsioni della concorrenza. Essa contesta gli argomenti della Commissione secondo cui non sarebbe ammissibile una constatazione in termini generali dell'esistenza di distorsioni della concorrenza per le prestazioni di servizi fornite da categorie professionali determinate.

46. Anzitutto, posto che una direttiva risulta obbligatoria solo con riferimento al risultato da ottenere, la Repubblica federale di Germania asserisce che il legislatore tedesco era legittimato, al fine di perseguire l'obiettivo stabilito dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, a scegliere tale forma di normativa e altresì a procedere egli stesso, ai fini della trasposizione, alla valutazione del rischio di distorsioni della concorrenza.

47. Ai sensi della giurisprudenza della Corte, la trasposizione compiuta per via legislativa sarebbe proprio quella che risponde maggiormente al principio stesso della creazione del diritto e rappresenterebbe, di norma, una congrua modalità di trasposizione. Per contro, semplici prassi amministrative, per natura modificabili a piacimento dell'amministrazione e prive di adeguata pubblicità, non possono essere considerate valido adempimento degli obblighi imposti dal TFUE (sentenza dell'8 luglio 1999, Commissione/Belgio, C-203/98, EU:C:1999:380, punto 14).

48. La Repubblica federale di Germania ritiene che la Commissione chieda, in definitiva, l'adozione di una legislazione che lasci alle autorità fiscali competenti quasi un margine discrezionale analogo a quello di cui esse disporrebbero se, in assenza di base giuridica, fosse loro lasciato il compito di trasporre la direttiva IVA mediante una prassi amministrativa. Tuttavia, la condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza non sarebbe sufficientemente precisa né incondizionata dal punto di vista del suo contenuto, ma dovrebbe essere precisata a livello nazionale per permettere di stabilire se, in un caso specifico, l'esenzione si applichi (sentenza del 26 giugno 2003, Commissione/Francia, C-233/00, EU:C:2003:371, punto 76).

49. La semplice circostanza che il legislatore tedesco non riproduca letteralmente l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA non sarebbe peraltro contraria alla giurisprudenza della Corte. Una riproduzione testuale delle disposizioni della direttiva non sarebbe, in linea di principio, indispensabile, qualora la piena applicazione della direttiva sia effettivamente garantita in termini sufficientemente chiari e precisi (sentenze del 7 gennaio 2004, Commissione/Spagna, C-58/02, EU:C:2004:9, punto 26; del 20 ottobre 2005, Commissione/Regno Unito, C-6/04, EU:C:2005:626, punto 21 e del 6 aprile 2006, Commissione/Austria, C-428/04, EU:C:2006:238, punto 99).

50. La Repubblica federale di Germania afferma poi che, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, il legislatore nazionale può ricorrere a una valutazione per categoria del rischio di distorsioni della concorrenza esistente in seno a talune categorie professionali e che tale valutazione è lecita anche qualora il legislatore proceda all'esclusione ex ante di talune categorie professionali.

51. In proposito la Repubblica federale di Germania rammenta che la Corte ha stabilito che gli Stati membri non hanno l'obbligo di recepire letteralmente nel loro diritto nazionale la condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza di cui all'articolo 4, paragrafo 5, secondo comma, della sesta direttiva – disposizione successivamente sostituita dall'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA – né di precisare limiti quantitativi di non assoggettamento (sentenza del 17 ottobre 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e a., 231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, punto 23). Sarebbe lecito addirittura che il Ministro delle Finanze venga incaricato da una legge nazionale a procedere alla determinazione concreta delle attività che comportano distorsioni della concorrenza (sentenza del 14 dicembre 2000, Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, punti da 32 a 35).

52. Per contro, la riproduzione testuale della condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza nella legge nazionale, nonché la valutazione delle distorsioni della concorrenza alla luce delle circostanze di ciascun caso specifico comporterebbero un inaccettabile pregiudizio alla chiarezza e alla certezza del diritto.

53. Ciò varrebbe in particolare in considerazione del fatto che, secondo la giurisprudenza della Corte, l'esenzione deve essere negata ove «esista un rischio reale che l'esenzione possa provocare di per sé, nell'immediato o in futuro, distorsioni della concorrenza» (sentenza del 20 novembre 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, punto 64). L'esame di tale condizione presupporrebbe, pertanto, una valutazione sia della situazione concorrenziale attuale sia di quella che potrebbe prodursi in futuro, valutazione che potrebbe essere svolta solo sulla base di analisi economiche complesse riguardanti ciascun ambito di attività. Per le autorità tributarie competenti a livello locale

un siffatto esame delle circostanze economiche complesse esistenti in ciascun caso specifico sarebbe, semplicemente, impossibile da effettuarsi. Inoltre, sarebbe inaccettabile l'impossibilità per l'AAP e i per suoi membri di prevedere con la necessaria certezza se le prestazioni di servizi di cui trattasi saranno o meno esenti dall'IVA al momento di ogni futura operazione.

54. L'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva IVA dimostrerebbe altresì che gli ambiti di attività rilevanti in materia di concorrenza possono essere stabiliti dal legislatore. Il legislatore dell'Unione avrebbe predisposto, all'allegato I di questa stessa direttiva, un elenco di attività per le quali è possibile, in linea di principio, presumere l'esistenza di distorsioni della concorrenza. Con riferimento a tale articolo 13, paragrafo 1, della direttiva IVA, la Corte avrebbe dichiarato che possono inoltre esistere a livello nazionale altre attività non elencate nell'allegato I e il cui elenco può variare da uno Stato membro all'altro o da un settore economico all'altro (sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punti 35 e 36). La citata giurisprudenza dimostrerebbe chiaramente che la valutazione delle distorsioni della concorrenza può essere svolta a livello legislativo. Ad avviso della Repubblica federale di Germania, ciò deve valere, a maggior ragione, per la legislazione nazionale che enumera taluni ambiti di attività nei quali non si deve temere l'esistenza di distorsioni della concorrenza sul mercato nazionale.

55. La Repubblica federale di Germania aggiunge che la condizione secondo cui l'esenzione di cui trattasi non deve essere tale da provocare distorsioni della concorrenza ha l'obiettivo di limitare il suo ambito di applicazione. Essa tenderebbe quindi a ripristinare la regola generale dell'assoggettamento di qualsiasi attività di natura economica e non potrebbe di conseguenza essere interpretata restrittivamente (sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punti 72 e 73).

56. Infine, la Repubblica federale di Germania adduce che la Commissione non ha dimostrato che un'esenzione delle prestazioni di servizi fornite da AAP in favore dei loro membri non implicherebbe distorsioni della concorrenza in settori diversi da quello delle professioni sanitarie contemplate dall'UStG.

57. Orbene, spetterebbe alla Commissione, nell'ambito di un ricorso promosso sulla base dell'articolo 258 TFUE, stabilire la sussistenza dell'asserito inadempimento e fornire alla Corte gli elementi necessari alla verifica dell'esistenza di tale inadempimento, senza che la Commissione possa basarsi su una presunzione qualunque (sentenza del 6 aprile 2006, *Commissione/Austria*, C-428/04, EU:C:2006:238, punto 98 e giurisprudenza ivi citata). La Commissione non avrebbe fornito prove o indizi atti a dimostrare che una legislazione applicabile per categoria è inappropriata ai fini della trasposizione della condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA.

58. La Repubblica federale di Germania ritiene che, per qualificare come inappropriato un siffatto metodo di trasposizione, la Commissione avrebbe dovuto dimostrare, in base a fatti concreti, che solamente una riproduzione testuale della condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza nella legislazione, con delega totale della decisione alle autorità tributarie competenti, rappresenterebbe una trasposizione lecita dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA. Orbene, la Commissione non avrebbe fornito una simile prova di ordine generale.

59. Anzitutto, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, dal punto 77 della lettera del Ministero federale delle Finanze (v. paragrafo 25 delle presenti conclusioni) non emergerebbe che la stessa Repubblica federale di Germania mette in dubbio l'adeguatezza del metodo di trasposizione da essa prescelto.

60. Il fatto di non menzionare altri settori professionali nell'ambito dell'UStG significherebbe che, con riferimento a tali altri settori, sussisterebbe in ogni caso un rischio di distorsioni concorrenziali. Il fatto di menzionare il settore sanitario non significherebbe che in esso non possa mai prodursi alcuna distorsione della concorrenza. Il punto 77 della citata lettera preciserebbe piuttosto, a titolo di esempio, i tipi concreti di prestazioni fornite dagli studi medici che devono essere esenti da IVA, nei limiti in cui tali prestazioni forniscano i servizi direttamente necessari all'esercizio delle attività contemplate all'articolo 4, punto 14, lettere a) o b), dell'UStG. Si tratterebbe, ai sensi del punto 72 della lettera citata, della messa a disposizione di impianti medici, di apparecchi e di attrezzature, nonché di analisi di laboratorio, di radiografie e di altre prestazioni tecniche in ambito medico.

61. Per contro, ove l'associazione si facesse carico, in favore dei propri membri, segnatamente della contabilità, della consulenza giuridica ovvero dell'attività di una cassa medica di compensazione, si tratterebbe in tal caso, ai sensi del punto 73 della lettera, di prestazioni solo indirettamente riferite alla fornitura di prestazioni mediche esenti e che, di conseguenza, non sarebbero esenti dall'IVA. Il punto 77 della lettera stessa preciserebbe che tali prestazioni sono inoltre in concorrenza con altre imprese, sicché si potrebbero oltretutto temere distorsioni concorrenziali che andrebbero escluse, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA.

62. La lettera del Ministero federale delle Finanze si limiterebbe quindi a fornire indicazioni ai fini di un'applicazione conforme alla direttiva IVA dell'articolo 4, punto 14, lettera d), dell'UStG in ciascun caso specifico riguardante le attività delle AAP menzionate all'articolo 4, punto 14, lettera d), dell'UStG. La cerchia dei beneficiari non risulterebbe tuttavia, per questo motivo, in alcun caso estesa o ridotta, né l'approccio legislativo sarebbe messo in discussione in quanto tale.

63. In secondo luogo, neppure le decisioni dei giudici nazionali citate dalla Commissione al punto 29 del ricorso consentirebbero di concludere che il metodo di trasposizione scelto dal legislatore tedesco non sia appropriato per la trasposizione dell'esenzione in parola. A tal proposito, la Repubblica federale di Germania osserva che i giudici tedeschi avrebbero potuto o avrebbero addirittura già dovuto sottoporre alla Corte questioni pregiudiziali analoghe a quelle di cui trattasi nella presente causa, ma non l'hanno fatto. Senza un'esplicita decisione della Corte, dal semplice fatto che un giudice nazionale non abbia sottoposto alcuna questione pregiudiziale alla Corte non sarebbe possibile dedurre che tale giudice abbia correttamente interpretato la disposizione del diritto dell'Unione.

64. In terzo luogo, il parere del Bundesrat (Consiglio federale, Germania) in merito all'Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung (progetto di legge inteso a sviluppare la stabilizzazione dei mercati finanziari), cui fa riferimento la Commissione, non fornirebbe alcuna prova atta a dimostrare che il metodo di trasposizione prescelto quanto all'articolo 4, punto 14, lettera d), dell'UStG non sia sufficientemente congruo. Inoltre, la proposta citata sarebbe stata respinta dagli altri organi legislativi. La Repubblica federale di Germania afferma pertanto che tale proposta, mai trasformata in legge, non può essere prodotta quale prova volta a dimostrare che, nel settore delle banche e delle assicurazioni, non possa in alcun caso temersi alcuna distorsione concorrenziale.

65. La Commissione, nel riferirsi al punto 77 della lettera del Ministero federale delle Finanze (v. paragrafo 25 delle presenti conclusioni), non terrebbe conto del fatto che la limitazione dell'esenzione, prevista dall'UStG, a talune categorie professionali del settore sanitario non significa che, secondo il legislatore tedesco, le distorsioni di concorrenza siano escluse per tutte le attività rientranti in tale settore. La lettera stessa evidenzerebbe, in tal senso, che occorre effettuare un esame approfondito della condizione relativa all'assenza di distorsioni concorrenziali alla luce delle attività concretamente esercitate dalle AAP che beneficiano di un regime favorevole ai sensi dell'articolo 4, punto 14, lettera d), dell'UStG e conterrebbe precisazioni in proposito. Secondo la Repubblica federale di Germania, non è possibile dedurre a contrario che le autorità fiscali nazionali possono procedere a un esame caso per caso della condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA per tutti i settori economici e che un esame siffatto si impone sul piano giuridico.

66. La Commissione non avrebbe inoltre prodotto sufficienti indizi atti a dimostrare che l'esame operato dal legislatore tedesco in merito alla condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza non sia corretto con riferimento alle categorie professionali di cui all'articolo 4, punto 14, lettera d), dell'UStG.

67. Quanto alle decisioni dei giudici tedeschi, cui si riferisce la Commissione, la Repubblica federale di Germania rileva che il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) non ha statuito in maniera definitiva in merito a un'applicazione diretta dell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA e non si è neppure pronunciato sulla questione delle distorsioni della concorrenza in ordine alle controversie di cui era stato investito. Le sentenze del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) non consentirebbero quindi di concludere che, in caso di estensione dell'esenzione di cui trattasi ad altri settori professionali, non sussisterebbe alcun rischio di distorsioni della concorrenza.

## **B. Analisi**

68. Preciso anzitutto che il ricorso della Commissione ha ad oggetto esclusivamente la limitazione, da parte della Repubblica federale di Germania, dell'esenzione dall'IVA prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA. Infatti, a termini della disposizione tedesca di trasposizione contenuta all'articolo 4 dell'UStG, l'esenzione è concessa solo alle associazioni i cui membri siano medici, ovvero esercitino professioni paramediche o ancora esercitino attività nel settore dell'ospedalizzazione e delle cure mediche.

69. Si devono analizzare le due categorie di argomenti dedotti dalla Repubblica federale di Germania per smentire la tesi della Commissione, vale a dire, in primis, la categoria riguardante l'ambito di applicazione soggettivo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f) della direttiva IVA e, in secondo luogo, la categoria riguardante la condizione, prevista da tale articolo, relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza.

### ***1. Prima categoria di argomenti della Repubblica federale di Germania: l'ambito di applicazione soggettivo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f) della direttiva IVA***

70. Secondo la posizione di principio della Commissione, la legislazione tedesca in esame non è conforme all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, atteso che l'ambito di applicazione soggettivo di tale disposizione non è limitato a talune categorie professionali determinate e che tale disposizione è pertanto applicabile anche a settori diversi da quello sanitario, senza limitazione alle attività di interesse pubblico, e pertanto, segnatamente, al settore delle banche e delle assicurazioni. In subordine, la Commissione asserisce che anche qualora detta disposizione dovesse riguardare solo le AAP che esercitano attività di interesse pubblico, il suo ambito di applicazione soggettivo non sarebbe comunque limitato alle AAP i cui membri esercitano professioni nel settore sanitario. La Repubblica federale di Germania contesta tanto l'interpretazione estensiva, quanto l'interpretazione più restrittiva dell'ambito di applicazione soggettivo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, sostenute dalla Commissione.

71. Nel suo controricorso, la Repubblica federale di Germania deduce che dal tenore letterale e dalla collocazione sistematica dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, nonché dalla sua genesi e dalle sue finalità, emerge che l'ambito di applicazione soggettivo dell'esenzione di cui trattasi è *limitato ad AAP operanti nel settore sanitario o quanto meno svolgenti talune attività di interesse pubblico* (escludendo ad esempio le banche e le assicurazioni).

*a) Analisi sistematica*

72. Mi sembra opportuno ritornare, in questa sede, sulla nozione stessa di «associazione», che compare all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva in esame.

73. Essa ha ad oggetto le associazioni di mezzi non riconosciute, atteso che un'associazione non è necessariamente dotata di personalità giuridica e che può derivare da un semplice accordo contrattuale.

74. Tale tecnica deve essere peraltro posta in relazione all'articolo 11 della direttiva IVA, che consente agli Stati membri di considerare *come un unico soggetto passivo* «le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi»<sup>9</sup>.

75. La citata tecnica dei gruppi IVA non è stata attuata da tutti gli Stati, e in particolare non lo è stata dalla Repubblica francese, ma lo è stata invece dalla Repubblica federale di Germania<sup>10</sup> ove i gruppi IVA sono ampiamente utilizzati, il che riduce gli effetti della legislazione contestata dalla Commissione.

76. In Francia<sup>11</sup>, il mancato utilizzo della possibilità concessa dall'articolo 11 è stato spiegato con riferimento al fatto che il ricorso alle associazioni di mezzi non riconosciute permetteva di conseguire lo stesso risultato del ricorso ai gruppi IVA, vale a dire il mancato assoggettamento a IVA delle operazioni effettuate tra i membri dell'associazione, con il vantaggio che l'estensione dell'associazione di mezzi non riconosciuta poteva essere più ampia di quella del gruppo IVA. L'effetto delle due tecniche è tuttavia identico, poiché in seno ad un gruppo IVA le operazioni interne non esistono e non sono quindi assoggettate all'IVA, e lo stesso accade in seno a un'associazione di mezzi non riconosciuta. Infatti, «[a]lthough the solutions offered by the cost sharing association [under Article

<sup>9</sup> V. in proposito, segnatamente, Bouchard, J.-C., *TVA et groupement de moyens de fait*, *Revue de droit fiscal*, no 7-8, 14 febbraio 2013, pag. 150 e segg., De Duve, B., *Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA*, *Revue pratique des sociétés*, 110° anno (2011), primo trimestre, pagg. da 5 a 26; Lhote, L. e Warscotte, Q., *Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l'unité TVA et le AAP*, in «TVA, taxer, déduire, exonérer et punir», 2015, pagg. 263- 282; Swinkels, J., *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects*, *International VAT Monitor*, gennaio/febbraio 2010, IBFD, pagg. 36 - 42; Swinkels, J., *The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations*, *International VAT Monitor*, gennaio/febbraio 2008, IBFD, pagg. da 13 a 21; Bernaerts, Y., *Unité et groupement autonome de personnes – Des instruments performants et/ou controversés?*, *Journal de droit fiscal*, luglio-agosto 2007, pagg. 193 - 240; Parolini, A., *European VAT and Groups of Companies*, in «Maisto, G. (éd.), *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, *EC and International Tax Law Series*», Vol. 4, IBFD, 2008, pag. 120, Amand, C., *VAT on financial services: the unanswered questions*, *ERA Forum* (2008) 9:357-376, pag. 373; e Libert, F., *Les associations de frais – Aspects TVA*, R.G.F., 10 ottobre 1997, pag. 304 e segg.

<sup>10</sup> Il regime dei gruppi IVA è stato attuato in 16 Stati membri: il Belgio, la Repubblica ceca, la Danimarca, la Germania, l'Estonia, l'Irlanda, la Spagna, Cipro, l'Ungheria, i Paesi Bassi, l'Austria, la Romania, la Slovacchia, la Finlandia, la Svezia e il Regno Unito. V. van Norden, G.-J., *State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case*, *EC Tax Review*, 2016/4, pag. 211. Bouchard, J.-C., (op. cit.) parla di 17 Stati membri che avrebbero attuato tale regime.

<sup>11</sup> In Francia, l'articolo 261 B del code général des impôts (codice tributario) traspone il meccanismo di esenzione dall'IVA in seno a un'associazione. V. la *Revue de droit fiscal*, numero 45, 6 novembre 2014, LexisNexis, pag. 28.

132(1)(f) of the VAT Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same» [benché le soluzioni offerte da un'associazione di mezzi non riconosciuta (ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA) e da un gruppo IVA (ai sensi del suo articolo 11) siano diverse, i risultati sono in realtà identici]<sup>12</sup>.

77. Peraltro, e viceversa, nel Regno Unito la mancata trasposizione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA è stata spiegata con il fatto che gli stessi obiettivi potevano essere raggiunti facendo ricorso ai gruppi IVA (benché l'articolo citato sia stato comunque giudicato direttamente applicabile da un tribunale del Regno Unito<sup>13</sup>).

78. Al pari di un gruppo IVA, l'associazione ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA risulta pertanto trasparente dal punto di vista dell'IVA. Essa non interviene né in veste di acquirente, né in veste di rivenditore, né a titolo di committente e non agisce quindi in qualità di soggetto passivo in quanto tale nei confronti dei propri membri nei servizi loro resi.

79. In realtà, la direttiva non avrebbe dovuto parlare di esenzione per le prestazioni di servizi fornite da AAP, bensì avrebbe dovuto porre tali operazioni al di fuori dell'ambito applicativo dell'IVA.

80. Infatti, l'impegno di spesa da parte dell'associazione e la rivalsa sui propri membri per una cifra identica ai costi sostenuti rappresentano, in qualche misura, spese interne all'associazione. Non vi è alcun prezzo. Non vi è quindi alcuna prestazione a titolo oneroso, né un'assunzione di rischio attraverso un prezzo, ma più semplicemente vengono messi a disposizione taluni mezzi di cui viene ripartito il costo tra i membri in funzione dell'utilizzo che ne fa ciascuno. Si tratta in qualche modo di operazioni di un ufficio comune che agisce quale organismo esecutivo interno al servizio di un'associazione, dell'ingranaggio di un'impresa, di un organo esecutivo ma non di un'impresa in quanto tale, quanto meno con riferimento alle citate operazioni di utilizzo di mezzi comuni che sono interne all'associazione.

81. Tale caratterizzazione rinvia al punto 88 della sentenza del 29 aprile 2004, EDM, (C-77/01, EU:C:2004:243)<sup>14</sup> nonché a un considerando di una sentenza del Conseil d'État francese nella causa Société d'analyses financière et économique del 6 febbraio 1984<sup>15</sup>, il quale precisava che, «in base alla dottrina amministrativa, nel caso in cui varie imprese attribuiscono ad una di esse l'esecuzione di mansioni comuni o nel caso in cui l'esecuzione di tali mansioni venga svolta da una società distinta creata ad hoc, le somme incassate da quest'ultima società, rappresentando il rimborso esatto di forniture o di prestazioni svolte in favore delle altre imprese, non costituiscono operazioni imponibili sotto il profilo dell'IVA».

12 La traduzione è mia. «Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Art. 13(A)(1)(f) of the Sixth Directive [ora articolo 132, paragrafo 1, lettera f, della direttiva IVA] is called a quasi-grouping arrangement». Tuttavia, nel contempo, «[i]n the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services». V. Vyncke, K., Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium, International VAT Monitor, IBFD, 2006, pagg. 340 e 346.

13 V. VAT and Duties Tribunal, London, in Peterborough Diocesan Conference and Retreat House, decisione 14081 del 15 e 16 febbraio 1996.

14 «Pertanto, lavori come quelli oggetto del procedimento principale, effettuati dai membri di un consorzio conformemente alle clausole di un contratto di consorzio e corrispondenti alla quota assegnata nel contratto medesimo a ciascuno di essi, non costituiscono una cessione di beni o una prestazione di servizi "effettuate a titolo oneroso" ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva né, di conseguenza, un'operazione imponibile ai sensi di quest'ultima. La circostanza che i detti lavori siano realizzati dal membro gestore del consorzio è irrilevante al riguardo».

15 Conseil d'État, 7 / 9 SSR, del 6 febbraio 1984, 37882, pubblicata in: *recueil Lebon*.



82. Considero inoltre irrilevante il fatto che l'AAP abbia o meno la qualità di soggetto passivo. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA nulla esige dalle AAP in termini di assoggettamento a imposta. Tale articolo si limita a richiedere un'unica cosa, ossia che i *membri* dell'associazione esercitino un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi<sup>16</sup>.

83. Questa analisi sistematica mi porta a concludere che, benché sarebbe stato più corretto parlare di esclusione dall'ambito di applicazione dell'IVA, l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA non possa essere limitata alle operazioni delle AAP che agiscono in settori di interesse generale (il che escluderebbe il settore delle banche e delle assicurazioni) o, a fortiori, al solo settore sanitario.

### ***b) Analisi teleologica***

84. Lo scopo dell'esenzione di cui trattasi è esentare le prestazioni di servizi svolte in favore di persone che non abbiano esse stesse la qualità di soggetti passivi ovvero che siano esenti. La finalità di tale esenzione è pertanto «evitare che la persona che offre taluni servizi sia assoggettata al pagamento [dell'IVA] quando essa è stata indotta a collaborare con altri professionisti mediante una struttura comune che svolge talune attività necessarie al compimento della prestazione»<sup>17</sup>.

85. L'esenzione in esame mira quindi essenzialmente a evitare che le persone riunite in un'AAP debbano versare l'IVA sui servizi prestati dall'AAP stessa, importo che essi non potrebbero detrarre<sup>18</sup>.

86. La citata finalità giustifica il fatto che l'esenzione in questione si applichi a tutte le AAP i cui membri esercitino un'attività esente o per la quale non abbiano la qualità di soggetto passivo, ivi comprese le AAP nel settore delle banche e delle assicurazioni (cui si applica l'esenzione contemplata all'articolo 135 della direttiva IVA) e con ogni evidenza anche le AAP che svolgono attività di interesse pubblico diverse da quelle attinenti al settore sanitario.

87. Osservo che tale esenzione è sottoposta a condizioni assai rigide, vale a dire che i servizi in questione siano prestati da un'AAP ai propri membri, che questi ultimi esercitino un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, che tali servizi siano direttamente necessari all'esercizio della loro attività, che le associazioni si limitino ad esigere dai loro membri solo l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, il tutto a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza.

88. Per quanto concerne gli argomenti della Repubblica federale di Germania attinenti alla neutralità dell'IVA, anche qualora risultassero corretti, essi sarebbero inoperanti. Infatti, se è vero che l'esenzione di cui trattasi non può garantire la neutralità fiscale, atteso che il «problema» della non detraibilità dell'IVA è meramente «posposto»<sup>19</sup>, tale rilievo sarebbe evidentemente applicabile tanto alle AAP operanti nel settore sanitario, quanto alle AAP di diverso genere.

16 Il punto è controverso. V. le conclusioni dell'avvocato generale Kokott nelle cause Commissione/Lussemburgo (C-274/15, EU:C:2016:750), DNB Banka, (C-326/15) e Aviva (C-605/15). Quanto alla questione se un gruppo IVA, di cui all'articolo 11 della direttiva IVA, debba esso stesso avere la qualità di soggetto passivo o se ciò debba avvenire solo a livello dei suoi membri, v. Vyncke, K., *VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations*, International VAT Monitor, luglio/agosto 2007, pag. 255.

17 Sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punto 37. La citata sentenza riguardava l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, disposizione poi sostituita dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA. Il tenore letterale e la collocazione nell'economia di entrambe le direttive erano identici, salvo il fatto che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA parla di «persone» e non di «professionisti».

18 Come spiegato dall'avvocato generale Mischo, detta esenzione mira a uniformare le condizioni di concorrenza su un mercato in cui operano, contemporaneamente, grandi imprese, che possono offrire le loro prestazioni impiegando soltanto le loro risorse interne, e altre più piccole, obbligate, per offrire le medesime prestazioni, a ricorrere a collaborazioni esterne (v. le sue conclusioni nella causa Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, paragrafo 120).

19 Controricorso, punti 53 e 54.

89. Ad ogni modo, la Repubblica federale di Germania ammette che, alla luce dell'obiettivo dell'esenzione di cui trattasi, essa è applicabile alle AAP che esercitano attività di interesse pubblico<sup>20</sup> anche al di fuori del settore sanitario. Di conseguenza, gli argomenti da essa formulati con riferimento all'obiettivo di tale esenzione non possono giustificare, con ogni evidenza, una sua interpretazione limitata alle AAP del settore sanitario.

### *c) Analisi testuale*

#### *1) La genesi della disposizione in questione*

90. Anzitutto, la genesi stessa dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA osta ad una limitazione dell'esenzione alle sole AAP operanti in ambito sanitario, come avviene nella prassi della Repubblica federale di Germania.

91. La proposta della Commissione riguardante la sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari<sup>21</sup>, prevedeva certo inizialmente, al suo articolo 14, parte A, paragrafo 1, lettera f), che dovessero essere esenti i soli «servizi resi ai propri membri dalle associazioni autonome professionali di carattere medico o paramedico, per le necessità delle loro attività esenti». Detta proposta è infine sfociata nella sesta direttiva, la quale se ne è tuttavia discostata in quanto, ai suoi articoli 13, parte A, lettera f), e 28, paragrafo 3, lettera a), nonché nel suo allegato E, essa ha previsto un'esenzione generale in favore delle AAP, indipendente dal loro settore di attività, autorizzando tuttavia gli Stati membri a limitare tale esenzione, in sede di trasposizione nel diritto nazionale, senza poterne escludere le professioni mediche e paramediche.

92. Tale possibilità è stata soppressa dal legislatore a partire dal 1° gennaio 1990<sup>22</sup>, il che significa che, successivamente a tale data, gli Stati membri non sono più autorizzati a limitare l'esenzione dall'IVA in favore delle AAP alle sole professioni sanitarie<sup>23</sup>.

93. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA ha riprodotto il tenore letterale dell'articolo 13, parte A, lettera f), della sesta direttiva. Ciò ha inoltre portato all'esenzione dei gruppi con riferimento a tutte le categorie professionali esenti. L'autorizzazione, soppressa a partire dal 1990, a limitare tale esenzione alle professioni sanitarie non è stata reintrodotta nella direttiva IVA adottata nel 2006. Tale analisi va inoltre chiaramente a smentire la tesi della Repubblica federale di Germania secondo cui essa è autorizzata a limitare l'esenzione alle professioni sanitarie.

#### *2) Sul tenore letterale della disposizione in esame*

94. La Repubblica federale di Germania sostiene tuttavia che la limitazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA ad attività di interesse pubblico emerge in primis dal tenore letterale dell'articolo 132 e dalla sua collocazione nell'economia della direttiva<sup>24</sup>.

20 Controricorso, punti 55 e 56.

21 V. nota 8 delle presenti conclusioni. La proposta della Commissione è reperibile sul suo sito Internet: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_fr.pdf).

22 V. l'articolo 1 della diciottesima direttiva 89/465.

23 Contrariamente a quanto sostenuto dalla Repubblica federale di Germania, dai considerando della diciottesima direttiva 89/465 non è possibile inferire che le deroghe precedentemente applicabili siano state soppresse per mere ragioni di semplificazione del calcolo delle risorse proprie provenienti dall'IVA. Tra i motivi che hanno condotto all'adozione della direttiva citata compare il fatto che la soppressione delle deroghe esistenti avrebbe inoltre contribuito «a dare migliore neutralità al sistema d'[IVA] su scala [dell'Unione]» (v. il terzo considerando, riportato al paragrafo 5 delle presenti conclusioni).

24 Controricorso, punti da 14 a 39.

95. Noto anzitutto che il tenore letterale dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA non contiene alcuna limitazione a un settore professionale determinato o determinabile<sup>25</sup>, a fortiori alle sole attività menzionate ai punti precedenti di tale disposizione che riguardano segnatamente la sanità<sup>26</sup>, posto che l'unica limitazione risulta dal fatto che sono esenti solo i servizi effettuati da un'AAP in favore dei propri membri.

96. Detti membri devono essere inoltre persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi. Ritengo (al pari della Commissione) che mentre la direttiva IVA definisce in tal modo i beneficiari dell'esenzione, essa si limita a precisare, per quanto riguarda il settore di attività professionali dei suoi membri, che deve trattarsi di attività esenti o per le quali i membri non hanno la qualità di soggetti passivi. Con questa riserva, la citata disposizione della direttiva IVA riguarda quindi tutti i settori economici.

97. Nulla nella giurisprudenza della Corte consente di individuare un ulteriore limite all'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA.

98. Con riferimento all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, il cui tenore letterale era quasi identico e che occupava un'identica posizione nell'economia della direttiva rispetto all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA che l'ha poi sostituito<sup>27</sup>, la Corte ha stabilito nella sentenza del 15 giugno 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246, punto 14) che «[l]art[icolo] 13, parte A, [paragrafo] 1, lett[era] f), della sesta direttiva riguarda espressamente solo le [AAP] che rendono dei servizi ai loro membri. Diverso è il caso di una fondazione che presta servizi esclusivamente ad un'altra fondazione, senza che l'una faccia parte dell'altra. Vista la precisione con cui sono state determinate le condizioni di esenzione, ogni interpretazione che estenda la portata del testo dell'art[icolo] 13, parte A, [paragrafo] 1, lett[era] f), della sesta direttiva è in contrasto con la finalità di tale norma».

99. Oltretutto, nella sentenza del 20 novembre 2003, *Taksatorringen*, (C-8/01, EU:C:2003:621), la Corte ha ammesso che le transazioni assicurative che erano esenti ai sensi dell'articolo 13, parte B, lettera a), della sesta direttiva, ricadevano nell'ambito dell'esenzione sulla ripartizione dei costi. La Corte ha quindi già esteso l'esenzione ad attività che non presentano un obiettivo medico o sociale.

100. È interessante poi osservare che all'udienza del 30 giugno 2016 nella causa *DNB Banka* (C-326/15), tutte le parti (tranne la Repubblica federale di Germania), vale a dire la DNB Banka AS, i governi lussemburghese, polacco e del Regno Unito, nonché la Commissione, hanno sostenuto la tesi secondo cui, in sostanza, contrariamente a quanto affermato dalla Repubblica federale di Germania, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA era pienamente applicabile ai servizi finanziari e assicurativi.

101. È tuttavia necessario un chiarimento poiché, se per il governo polacco, nella citata causa *DNB Banka* (C-326/15), «è difficile dare ragione alla Repubblica federale di Germania, quando afferma che l'esenzione sarebbe esclusa per il settore finanziario. La Polonia non individua alcun fondamento giuridico nell'ambito della direttiva che permetta di sostenerlo. L'articolo 132 [della direttiva IVA] afferma che deve trattarsi di un'attività esente. Non vi è alcuna limitazione settoriale. La Polonia non ha mai applicato simili limitazioni settoriali nella sua prassi fiscale», in occasione dell'udienza del 7 dicembre 2016 nell'altra causa connessa *Aviva* (C-605/15) il governo polacco ha sostenuto che «la questione dell'applicabilità dell'articolo 132 agli operatori assicurativi[,] [imponesse] una risposta negativa. L'esenzione in questione non è assolutamente applicabile a [AAP] operanti nel settore

25 Ciò che la stessa Repubblica federale di Germania sembra ammettere (controricorso, punto 16).

26 Come giustificare allora l'esclusione degli altri punti dell'articolo 132 della direttiva IVA?

27 Noto che il testo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA parla di «persone» e non di «professionisti».

assicurativo. L'esenzione di cui si discute oggi deriva dall'articolo 132 della direttiva che si riferisce nella sua integralità ad attività di interesse pubblico. L'attività assicurativa è certamente esente da IVA, tuttavia non è considerata dalla direttiva come attività di interesse pubblico e non è stata esentata con riferimento a tale aspetto di interesse pubblico»<sup>28</sup>.

102. Nella sentenza del 5 ottobre 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), in merito all'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, la Corte ha stabilito che la cessione di sangue umano poteva beneficiare dell'esenzione ivi prevista solo qualora contribuisse direttamente ad attività di interesse pubblico (punto 33), escludendone, su tale fondamento, il cosiddetto plasma «industriale», in quanto destinato a essere integrato in una produzione industriale, in particolare ai fini della produzione di medicinali. La citata sentenza non modifica il mio ragionamento nella presente causa, atteso che non è in discussione il fatto che la cessione di sangue umano sia stata ricondotta nell'ambito dell'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA proprio in ragione del suo carattere di attività di interesse pubblico e che tale esenzione doveva essere pertanto limitata ad attività che presentano tale qualifica. La questione posta nella presente causa è proprio volta a chiarire se l'esenzione di cui alla lettera f) sia o meno sottoposta alla medesima condizione (di essere limitata ad attività di interesse pubblico) e io propongo di fornire una risposta negativa.

### *3) Il titolo del capo 2 della direttiva IVA e la disposizione in esame*

103. Resta il fatto che l'esenzione in esame è collocata nell'ambito del capo 2 della direttiva IVA, recante il titolo «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico» e che tutti gli altri commi del paragrafo 1 dell'articolo 132 riguardano attività di interesse generale<sup>29</sup>.

104. Sono del parere che la mera circostanza che il capo in cui è inserito l'articolo 132 della direttiva IVA rechi il titolo «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico» non consenta di privare il suo tenore letterale della sua univocità<sup>30</sup> e che il titolo di un capo abbia un mero valore indicativo ai fini dell'interpretazione delle disposizioni che contiene<sup>31</sup>.

105. La collocazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA nel capo recante il titolo «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico» non consente dunque assolutamente, di per se stessa, di dimostrare che il legislatore avesse l'intenzione di limitare la portata applicativa dell'esenzione di cui trattasi.

106. Peraltro, la collocazione dell'esenzione stessa in seno alla direttiva IVA è spiegata da ragioni storiche, poiché la Commissione ha ammesso<sup>32</sup> che il titolo dell'articolo 132 della direttiva IVA era il risultato di una negligenza redazionale.

28 V. verbale di tale udienza, pag. 15.

29 Ribadisco che se dalla collocazione dell'esenzione in esame all'interno della direttiva IVA si dovesse comunque dedurre che essa ha ad oggetto solo AAP che esercitano attività di interesse generale (quod non), non ne conseguirebbe assolutamente una limitazione dell'esenzione stessa a AAP operanti nel settore sanitario, contrariamente a quanto sostenuto dalla Repubblica federale di Germania. In una simile ipotesi si dovrebbe in ogni caso estendere l'esenzione anche alle AAP che svolgono altre attività professionali di interesse pubblico, quali sono le attività legate al supporto e alla sicurezza sociali, all'educazione, allo sport e alla cultura. Mi riferisco qui all'articolo 132, paragrafo 1, lettere g), i), m), n) e q) della direttiva IVA.

30 V., per analogia, sentenza del 1° marzo 2016, Alo e Osso (C-443/14 e C-444/14, EU:C:2016:127, punto 25).

31 V., per analogia, in ordine alla nomenclatura combinata di cui all'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 1987, L 256, pag. 1), sentenza del 12 giugno 2014, Lukoyl Neftohim Burgas, C-330/13, EU:C:2014:1757, punto 33.

32 V. replica della Commissione, punti 9 e 14.

107. Rammento che l'iniziale proposta della Commissione relativa alla sesta direttiva<sup>33</sup> prevedeva effettivamente di limitare l'esenzione alle attività di interesse generale. In tale proposta l'esenzione era pertanto – correttamente dal punto di vista sistematico – interamente contenuta in tale titolo, che è stato mantenuto. Tuttavia, quando l'ambito applicativo dell'esenzione è stato modificato nel corso del procedimento legislativo, il legislatore dell'Unione ha omesso di modificare la collocazione nella direttiva della lettera f) del paragrafo 1 dell'articolo 132 della direttiva IVA.

108. La Commissione ha tentato di porvi rimedio, segnatamente, con la sua proposta di direttiva del 28 novembre 2007<sup>34</sup> relativa alle imprese di servizi assicurativi e finanziari, senza che, secondo la Commissione, se ne possa desumere che la Commissione considerasse l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA inapplicabile alle imprese di servizi assicurativi e finanziari esenti ai sensi del suo articolo 135. Per la Commissione, infatti, la citata proposta di direttiva mirava a chiarire in generale le norme che disciplinano l'esenzione dall'IVA applicabile ai servizi assicurativi e finanziari, ivi compresa la condivisione dei costi (punto 1 della motivazione), tuttavia la Repubblica federale di Germania sottolinea che, al punto 3 di quella stessa motivazione, viene precisato che la proposta implica «[l']introduzione del meccanismo del gruppo di condivisione dei costi», il che andrebbe a dimostrare che detto meccanismo non esisteva per i settori in questione. È difficile non constatare il perdurare della negligenza redazionale. In ogni caso, la proposta è stata ritirata dalla Commissione<sup>35</sup> e, inoltre, essa è posteriore alla direttiva IVA.

109. Rilevo in proposito che anche tra il 2007 e il 2013 vi sono stati altri lavori di riforma dell'IVA, dai quali emergerebbe che gli Stati membri e la Commissione muovevano dal presupposto che l'esenzione delle attività delle AAP fosse applicabile alla materia bancaria e finanziaria e che non entrasse in considerazione l'ipotesi di ritirarla. Ciò, quanto meno, è quanto osservato all'udienza nella causa DNB Banka (C-326/15) dal Granducato di Lussemburgo. Interrogata in proposito all'udienza nella presente causa, la Commissione ha confermato che così era effettivamente, fatta eccezione per la Repubblica federale di Germania.

110. Oltre al fatto che un titolo di un capo può avere un valore meramente indicativo e non può evidentemente prevalere sull'univocità del tenore letterale stesso della disposizione, da quanto precede non risulta con chiarezza che il legislatore dell'Unione abbia inteso riservare l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA a AAP che esercitano attività di interesse pubblico. A fortiori, i citati elementi non possono mettere in discussione le conclusioni che mi è possibile trarre dalle analisi di tipo sistematico e teleologico, nonché dall'analisi del tenore letterale della disposizione in esame.

#### ***d) Conclusione parziale***

111. Alla luce di quanto precede ritengo che, nonostante le imperfezioni testuali della direttiva IVA, l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della citata direttiva non possa essere limitata alle attività di interesse pubblico, né, a fortiori, al settore sanitario.

<sup>33</sup> V. note 8 e 21 delle presenti conclusioni.

<sup>34</sup> V. nota 6 delle presenti conclusioni. V. in proposito De Duve, B., op.cit., pag. 8 e segg.

<sup>35</sup> GU 2016, C 155, pag. 3.

**2. Seconda categoria di argomenti della Repubblica federale di Germania: quella riguardante la condizione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza**

**a) Argomenti delle parti**

112. Ad avviso della Commissione, la limitazione prevista dalla legislazione tedesca in materia di IVA non è neppure giustificata dall'eventualità di una generale distorsione della concorrenza. Infatti, l'eventuale esistenza di una distorsione concorrenziale al momento dell'applicazione dell'esenzione potrebbe essere valutata solo alla luce delle circostanze di ciascun caso di specie. Sarebbe impossibile constatare in termini generali l'esistenza di distorsioni concorrenziali per prestazioni di servizi fornite da categorie professionali determinate, nonché per i servizi resi da un'associazione, che sono ad essi direttamente collegati, il che è contestato dalla Repubblica federale di Germania.

113. A differenza della Commissione, la Repubblica federale di Germania ritiene tuttavia che non vada verificato caso per caso se sussista il rischio di una distorsione della concorrenza e che il legislatore nazionale possa basarsi su categorie tipo all'atto della trasposizione. Essa ritiene che il citato punto di vista sia avvalorato dal fatto che il legislatore nazionale non è tenuto a trasporre una direttiva letteralmente e che un esame caso per caso è semplicemente impossibile da compiere per le autorità fiscali interessate<sup>36</sup>.

**b) Valutazione**

114. È pacifico tra la Repubblica federale di Germania e la Commissione che l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA sia sottoposta a una riserva. La concessione dell'esenzione può infatti essere negata ove esista un rischio che l'esenzione possa provocare di per sé, nell'immediato o in futuro, distorsioni della concorrenza.

115. Quanto alla condizione relativa all'assenza di distorsioni concorrenziali prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, la giurisprudenza della Corte precisa che gli Stati membri non hanno l'obbligo di trasporre tale condizione letteralmente nel loro diritto nazionale<sup>37</sup>. Questo punto non è, in realtà, neppure contestato dalle parti<sup>38</sup>.

116. Nell'affrontare più precisamente il dibattito che oppone la Repubblica federale di Germania alla Commissione nella presente causa, la sentenza del 19 dicembre 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, (C-495/12, EU:C:2013:861), ha esaminato la facoltà attribuita agli Stati membri dall'articolo 133, primo comma, lettera d), della direttiva IVA di subordinare, caso per caso, la concessione di talune esenzioni dall'IVA alla condizione secondo cui le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA.

117. In tale sentenza la Corte ha stabilito che detta «facoltà concessa agli Stati membri, la cui portata deve essere valutata nel contesto che risulta dalle condizioni di cui all'articolo 133, primo comma, lettere da a) a c), della direttiva [IVA], non consente di adottare misure generali come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che limita l'ambito di applicazione di dette esenzioni. Infatti,

<sup>36</sup> Controricorso, punti da 67 a 86.

<sup>37</sup> Sul criterio di «distorsioni di concorrenza di una certa importanza» richiamato dall'articolo 4, paragrafo 5, secondo comma, della sesta direttiva, disposizione successivamente sostituita dall'articolo 13 della direttiva IVA, v., per analogia, sentenza del 17 ottobre 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e a.* (231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, punto 23).

<sup>38</sup> V., segnatamente, controricorso, punto 75, e replica della Commissione, punto 24.

secondo la giurisprudenza della Corte relativa alle corrispondenti disposizioni della sesta direttiva, uno Stato membro non può, subordinando l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di detta direttiva, ad una o più condizioni previste all'articolo 133 di quest'ultima, modificare il campo di applicazione di tale esenzione»<sup>39</sup>.

118. Su tale fondamento ritengo, come la Commissione, che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA esiga un esame caso per caso dell'esistenza di un rischio di distorsione della concorrenza. Solo un simile esame caso per caso, infatti, consente di stabilire se debba essere negata l'esenzione dall'IVA «ove esista un rischio *reale* che l'esenzione possa *provocare di per sé*, nell'immediato o in futuro, distorsioni della concorrenza» (il corsivo è mio), come stabilito dalla Corte in merito all'articolo 13, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, che ha preceduto l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, nella sua sentenza del 20 novembre 2003, *Taksatorringen*, (C-8/01, EU:C:2003:621, punto 65). Si tratta pertanto di un rischio reale che è necessario commisurare e mi sembra impossibile effettuare una valutazione dell'esistenza di distorsioni della concorrenza in termini generali per i servizi forniti da professioni determinate e per i servizi di un'AAP ad essi direttamente collegati.

119. Ad avviso della Commissione, il fatto che l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA richieda un esame delle circostanze fattuali e delle operazioni individuali deriva altresì dal punto 77 della lettera del Ministero federale delle Finanze<sup>40</sup> redatta nel 2009 in occasione di una modifica dell'articolo 4 dell'UStG, che si pone all'origine della versione in esame di tale disposizione. Ai punti da 71 a 78 di tale lettera, con il riferimento «Imposta sulla cifra di affari, lettera di introduzione all'articolo 4, punto 14, dell'UStG, nella versione vigente a partire dal 1° gennaio 2009», il Ministero federale delle Finanze comunica che l'esenzione è applicabile solo nel caso in cui le prestazioni di servizi fornite dalle AAP siano effettuate in favore di membri facenti parte di una professione sanitaria tra quelle elencate al citato articolo 4, punto 14 dell'UStG e solo qualora siano direttamente funzionali alle operazioni esenti di tali membri. Il punto 77 di tale lettera precisa nei termini seguenti che l'esenzione non deve portare a una distorsione della concorrenza:

«In conformità all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, l'esenzione non deve provocare distorsioni della concorrenza. Essa può inoltre avere ad oggetto solo le altre prestazioni delle associazioni di studi medici e di apparecchiature mediche, e non può riguardare i casi in cui un'associazione si fa carico, per i propri membri, ad esempio, della contabilità, della consulenza giuridica o dell'attività di organo di disciplina medica».

120. Il testo citato presuppone infatti un esame caso per caso. Ci si chiede perché tale esame sia possibile per il settore sanitario e impossibile per gli altri, al punto da presumere, per questi ultimi, l'esistenza di una distorsione della concorrenza.

121. Se è vero che uno Stato membro può validamente precisare la condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza sancita dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, esso deve tuttavia evitare che tali precisazioni limitino o estendano l'ambito applicativo dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA.

122. Sembrerebbe, oltretutto, che il diritto tedesco in materia di imposta sulla cifra di affari sia stato fonte di problemi pratici per i giudici tedeschi, al punto che talune decisioni di detti giudici hanno già invitato, in senso contrario al tenore letterale dell'articolo 4 dell'UStG e sulla base dell'applicabilità diretta del diritto dell'Unione, a estendere l'esenzione di cui trattasi<sup>41</sup> ad AAP di altre categorie professionali non contemplate dall'articolo 4 dell'UStG, ritenendo in proposito che talune associazioni

39 Punto 35, ove la Corte si riferisce alla sentenza del 7 maggio 1998, *Commissione/Spagna* (C-124/96, EU:C:1998:204, punto 21).

40 V. paragrafo 25 delle presenti conclusioni.

41 La Repubblica federale di Germania preferisce parlare, all'udienza, di un ripensamento della limitazione dell'esenzione, come prevista dalla legislazione tedesca di cui trattasi.

di organismi di carattere sociale, come i centri di cura<sup>42</sup>, o talune associazioni assicurative, come le casse malattia<sup>43</sup>, dovessero ricadere nell'esenzione. Detti giudici hanno di volta in volta precisato che la concessione dell'esenzione presupponeva l'accertamento, da parte delle autorità, mediante un esame (che sembrerebbe caso per caso), dell'assenza di distorsioni della concorrenza.

123. Come affermato dalla Commissione, taluni progetti di legge presentati al Parlamento tedesco dimostrano altresì che il legislatore tedesco non collega il rischio di distorsioni della concorrenza all'estensione dell'esenzione ad AAP nel settore bancario e assicurativo<sup>44</sup>.

124. Non risulta infine che il legislatore tedesco abbia compiuto un'analisi approfondita di un rischio reale e generale di distorsione della concorrenza per ciascun settore diverso da quello sanitario<sup>45</sup>, mentre la regola sancita dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA è l'esenzione e quindi il rischio di una distorsione della concorrenza deve essere dimostrato.

125. A tal proposito, benché nessuno contesti il fatto che nell'ambito di un ricorso per inadempimento l'onere della prova incomba sulla Commissione, mi sembra che la Repubblica federale di Germania vada troppo oltre nel sostenere, in udienza, che sarebbe onere della Commissione dimostrare l'assenza di rischio di distorsioni della concorrenza per i settori non rientranti nell'esenzione prevista dalla legislazione tedesca. Ciò somiglierebbe ad una probatio diabolica.

126. In conclusione, ritengo che la limitazione prevista dalla legislazione tedesca non possa essere giustificata da un rischio reale e generale di distorsione della concorrenza per tutte le AAP diverse da quelle operanti nel settore sanitario.

## V. Sulle spese

127. Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ha chiesto la condanna della Repubblica federale di Germania, quest'ultima, rimasta soccombente, deve essere condannata alle spese.

## VI. Conclusione

128. Per tali motivi, propongo alla Corte di statuire come segue:

- constatare che, limitando ad associazioni i cui membri esercitano un numero ristretto di professioni l'esenzione delle prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, la Repubblica federale di Germania ha violato i propri obblighi derivanti dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e
- condannare la Repubblica federale di Germania alle spese.

42 Sentenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) del 30 aprile 2009, n. V R 3/08.

43 Sentenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) del 23 aprile 2009, n. V R 5/07.

44 V. le osservazioni del Bundesrat (Consiglio federale) sul progetto di legge relativo al perseguimento della stabilizzazione dei mercati finanziari, pubblicazione del Bundestag 16/13384, del 12 giugno 2009, pag. 5.

45 Il rappresentante del governo tedesco ha affermato in udienza che «immaginava» che il legislatore tedesco avesse compiuto un'analisi siffatta.