



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

21 settembre 2017*

«Inadempimento di uno Stato – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 132, paragrafo 1, lettera f) – Esenzione 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»

Nella causa C-616/15,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'articolo 258 TFUE, proposto il 20 novembre 2015,

Commissione europea, rappresentata da M. Owsiany-Hornung, B.-R. Killmann e R. Lyal, in qualità di agenti,

ricorrente,

contro

Repubblica federale di Germania, rappresentata da T. Henze, J. Möller e K. Petersen, in qualità di agenti,

convenuta,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, E. Juhász, C. Vajda (relatore), K. Jürimäe e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: X. Lopez Bancalari, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 15 febbraio 2017,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 aprile 2017,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

- 1 Con il suo ricorso, la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che, limitando l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) ad associazioni autonome di persone (in prosieguo: le «AAP») i cui membri esercitano un numero ristretto di professioni, la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'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 (GU 2006, L 347, pag. 1).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

La sesta direttiva

- 2 La sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), è stata abrogata e sostituita, dal 1° gennaio 2007, dalla direttiva 2006/112. L'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva enunciava:

«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi 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.

Se però 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 di concorrenza di una certa importanza.

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

(...).

- 3 L'articolo 13, A, della sesta direttiva disponeva quanto segue:

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

(...)

- f) le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale [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 sia tale da provocare distorsioni di concorrenza;

(...).

4 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 delle 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».

5 L'allegato E di detta direttiva, dal titolo «Elenco delle operazioni di cui all'articolo 28, paragrafo 3, lettera a)», prevedeva quanto segue:

«(...)

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

(...)».

La diciottesima direttiva 89/465/CEE

6 Ai sensi dell'articolo 1 della diciottesima direttiva 89/465/CEE 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 77/388 (GU 1989, L 226, pag. 21):

«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.

(...)».

La direttiva 2006/112

7 L'articolo 13, paragrafo 1, primo e secondo comma, della direttiva 2006/112 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.

Se però 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 di concorrenza di una certa importanza».

- 8 L'articolo 131 della direttiva 2006/112, figurante al capo 1, dal titolo «Disposizioni generali», del titolo IX, rubricato «Esenzioni», della medesima, recita:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso».

- 9 L'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, 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 hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non sia tale da provocare distorsioni di concorrenza;
- g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;

(...)

- i) l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;

(...)

- m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica;
- n) talune prestazioni di servizi culturali e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato;

(...)).

10 Ai sensi dell'articolo 133, primo comma, della direttiva 2006/112:

«Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n), all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

(...)

d) le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA».

11 L'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, contenuto al capo 3, recante il titolo «Esenzioni a favore di altre attività», del titolo IX di quest'ultima, prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) le operazioni di assicurazione e di riassicurazione, comprese le prestazioni di servizi relative a dette operazioni, effettuate dai mediatori e dagli intermediari di assicurazione;

(...)

d) le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ad eccezione del ricupero dei crediti;

e) le operazioni, compresa la negoziazione, relative a divise, banconote e monete con valore liberatorio, ad eccezione delle monete e dei biglietti da collezione ossia monete d'oro, d'argento o di altro metallo e biglietti che non sono normalmente utilizzati per il loro valore liberatorio o presentano un interesse per i numismatici;

(...)).

La normativa tedesca

12 Il secondo capo, 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 sua versione applicabile ai fatti di cui trattasi, sono esenti:

«a) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, medico, dentista, naturopata, fisioterapista, ostetrica o ogni altra attività professionale medica analoga. Il primo periodo non si applica alla fornitura o alla riparazione di protesi dentarie (...) e di apparecchi di ortodonzia (...), a condizione che l'imprenditore li abbia fabbricati o riparati nella propria impresa;

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;

(...)».

Il procedimento precontenzioso

- 13 Con lettera di diffida datata 23 novembre 2009, la Commissione ha comunicato alla Repubblica federale di Germania talune perplessità in merito alla compatibilità delle disposizioni di diritto nazionale relative all'esenzione dall'IVA 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.
- 14 La Commissione ha rilevato in tale lettera che il diritto tedesco limitava siffatta esenzione alle prestazioni di servizi fornite dalle AAP i cui membri esercitano attività o professioni in ambito sanitario, mentre la direttiva 2006/112 non limitava l'esenzione in parola ad associazioni di categorie professionali determinate, ma concedeva tale esenzione alle associazioni di tutte le persone, qualora queste ultime 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 del diritto dell'Unione, come perseguiti dalla direttiva 2006/112.
- 15 La Repubblica federale di Germania rispondeva a tale lettera di diffida con lettera del 22 marzo 2010. In quest'ultima, essa confermava che effettivamente la normativa tedesca in esame esentava le prestazioni di servizi fornite dalle AAP solo se si trattava 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 erano le categorie professionali che potessero beneficiare dell'esenzione di cui trattasi senza provocare una distorsione della concorrenza. Pertanto, secondo tale Stato membro, a seguito di verifica, il legislatore tedesco aveva ritenuto che tale esenzione si giustificasse solo con riferimento al settore sanitario.
- 16 Il 7 aprile 2011 la Commissione ha inviato alla Repubblica federale di Germania un parere motivato. In quest'ultimo, la Commissione ha espresso dubbi in ordine all'affermazione di tale Stato membro, secondo cui, per evitare distorsioni concorrenziali, le attività e le professioni sanitarie erano le uniche a poter beneficiare dell'esenzione di cui trattasi. Secondo detta istituzione, emergerebbe dalla procedura legislativa in seno all'Unione che la direttiva 2006/112 mirava proprio ad estendere l'esenzione ad associazioni che comprendessero altre categorie di persone. La Commissione, inoltre, ha 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 nella normativa tedesca riguardante l'imposta sulla cifra d'affari.
- 17 La Commissione ha inoltre affermato di non comprendere in base a quali elementi il legislatore tedesco ha constatato la persistenza di distorsioni della concorrenza nel caso in cui, oltre alle professioni sanitarie già esenti, dovrebbe estendere l'esenzione di cui trattasi a tutti i settori economici nazionali. Tale istituzione ha ritenuto che detto legislatore non dovesse valutare le distorsioni concorrenziali eventuali basandosi su una riflessione di carattere generale. Secondo essa, occorre, per contro, rifiutare l'esenzione in parola solo in caso di rischio reale di vedere che quest'ultima, considerata di per sé stessa, potesse, nell'immediato o in futuro, provocare distorsioni della concorrenza.

- 18 La Repubblica federale di Germania ha risposto a tale parere motivato mediante lettera del 6 giugno 2011. In quest'ultima, detto Stato membro ha insistito, in primis, sulla posizione occupata dalla disposizione relativa all'esenzione in parola nella direttiva 2006/112, vale a dire nel capo dedicato alle esenzioni in favore di talune attività di interesse pubblico. Esso ne ha dedotto che tale esenzione non potesse essere estesa a tutte le attività della vita economica.
- 19 In secondo luogo, la Repubblica federale di Germania ha sostenuto che la trasposizione della disposizione interessata nel diritto interno ha tenuto precisamente conto del divieto di distorsioni della concorrenza, nel limitare tale esenzione a talune categorie professionali del settore sanitario. A tale riguardo, detto Stato membro ha sottolineato che il legislatore tedesco aveva considerato che detta esenzione fosse giustificata unicamente per le associazioni di professioni sanitarie, in quanto non esistevano fornitori autonomi per le attività proposte da questo tipo di associazioni.
- 20 Tale Stato membro ha rilevato, in terzo luogo, che la Commissione non aveva individuato la categoria professionale che risulterebbe ingiustamente esclusa dall'esenzione di cui trattasi in base al diritto tedesco.
- 21 Di conseguenza, la Repubblica federale di Germania ha respinto la richiesta rivolta dalla Commissione volta ad ottenere l'adozione di tutte le misure necessarie per conformarsi al parere motivato.
- 22 Posto che la normativa tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari continuava a limitare l'esenzione dall'IVA alle AAP i cui membri esercitano un'attività nel settore sanitario, la Commissione ha deciso di adire la Corte del presente ricorso.

Sul ricorso

Argomenti delle parti

- 23 La Commissione sostiene che la normativa tedesca in parola, vale a dire l'articolo 4, punto 14, dell'UStG, limita l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 ai servizi effettuati dalle AAP i cui membri esercitano un numero ristretto di professioni, essenzialmente limitate al settore sanitario. Secondo la Commissione, siffatta limitazione è contraria a detto articolo 132, paragrafo 1, lettera f).
- 24 In primo luogo, la Commissione ritiene che tale normativa non sia compatibile con l'ambito di applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, in quanto quest'ultimo non è limitato alle prestazioni fornite dalle AAP i cui membri esercitano talune categorie professionali determinate.
- 25 Secondo la Commissione, l'esenzione prevista in tale disposizione non si limita alle AAP i cui membri esercitano attività di interesse pubblico, ma riguarda tutte le AAP i cui membri esercitano un'attività esente da IVA. Tale istituzione aggiunge che, anche se tale esenzione riguardasse unicamente le AAP i cui membri esercitano attività di interesse pubblico, il suo ambito di applicazione non sarebbe tuttavia limitato alle AAP i cui membri esercitano professioni che rientrano nel settore sanitario, come previsto dalla normativa tedesca in parola.
- 26 La Commissione ritiene che la sua interpretazione dell'ambito di applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 è confermata dal tenore letterale di tale disposizione, dall'obiettivo perseguito e dal contesto storico nel quale essa si inserisce, nonché dalla sentenza del

20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), in cui la Corte avrebbe applicato l'esenzione di cui trattasi alle prestazioni di servizi fornite da un'associazione di compagnie di assicurazione.

- 27 Secondo la Commissione, la mera circostanza che il capo nel quale figura l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 rechi il titolo «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico» non consente di privare il tenore letterale di tale disposizione della sua univocità. Il titolo di detto capo sarebbe il risultato di una negligenza redazionale, che si spiegherebbe per il fatto che il progetto iniziale della sesta direttiva prevedeva un limite all'esenzione di cui trattasi alle AAP a carattere medico o paramedico.
- 28 In secondo luogo, la Commissione ritiene che la normativa tedesca in parola non possa essere giustificata dal riferimento alla condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza, di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112.
- 29 Secondo siffatta istituzione, la presenza o assenza di distorsioni della concorrenza può essere valutata unicamente alla luce delle circostanze del caso di specie. Sarebbe impossibile effettuare una valutazione in merito all'esistenza di distorsioni della concorrenza in maniera generale per i servizi forniti da professioni determinate e per i servizi offerti da una AAP ad essi direttamente collegati. Pertanto, sarebbe contrario alla piena applicazione della direttiva 2006/112 che il legislatore stesso proceda a tale verifica per categoria, per interi settori professionali, come fatto dal legislatore tedesco.
- 30 La Repubblica federale di Germania sostiene, in primo luogo, che si evince dal tenore letterale e dalla posizione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 in seno a quest'ultima, nonché dal contesto storico nel quale siffatta disposizione si inserisce e dagli obiettivi perseguiti, che l'ambito di applicazione soggettivo dell'esenzione in esame è limitato ad associazioni di persone che esercitano alcune attività di interesse pubblico.
- 31 Per quanto riguarda tale tenore letterale e detta posizione, la Repubblica federale di Germania rileva anzitutto che siffatta esenzione figura all'articolo 132 della direttiva 2006/112, il quale fa parte del capo 2 di quest'ultima, recante il titolo «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico». Ne conseguirebbe che l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), di tale direttiva può avere ad oggetto esclusivamente prestazioni di servizi fornite dalle AAP i cui membri esercitano attività di interesse pubblico.
- 32 Tale Stato membro ritiene, segnatamente, che l'esenzione di cui a tale disposizione si applichi unicamente alle AAP i cui membri esercitano le attività elencate all'articolo 132, paragrafo 1, lettere da b) a e), della direttiva 2006/112, le quali precedono l'esenzione figurante all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), di tale direttiva e riguardante il settore sanitario. Se così non fosse, il legislatore avrebbe posto tale esenzione alla fine dell'articolo 132 della direttiva 2006/112 o anche in un articolo specifico.
- 33 L'interpretazione secondo cui l'esenzione in parola riguarda le attività elencate all'articolo 132, paragrafo 1, lettere da b) a e), della direttiva 2006/112 sarebbe corroborata dall'uso che la Corte avrebbe fatto del termine «professionisti», nell'ambito della sua interpretazione di tale esenzione, nella sua sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punto 37). Nella direttiva 2006/112, il termine «professione», sarebbe, infatti, utilizzato principalmente nell'ambito delle professioni mediche.
- 34 Inoltre, la Repubblica federale di Germania sostiene che il suo argomento è confermato dal contesto storico nel quale si inserisce l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112. A tale riguardo, essa rileva, segnatamente, che, nella prima versione della sesta direttiva, il combinato disposto dell'articolo 28, paragrafo 3, lettera a), e del punto 3 dell'allegato E di tale direttiva miravano a garantire che l'esenzione prevista dall'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), di quest'ultima si applicasse alle prestazioni fornite dalle AAP di carattere medico o paramedico, mentre gli Stati membri potevano

continuare ad assoggettare a imposta, fino al 31 dicembre 1989, le prestazioni analoghe fornite da altre AAP. La soppressione, a decorrere dal 1° gennaio 1990, di tale possibilità non avrebbe modificato l'ambito di applicazione dell'esenzione di cui trattasi, ma avrebbe piuttosto avuto ad oggetto la soppressione di talune difficoltà di ordine meramente pratico al di fuori del sistema stesso dell'IVA.

- 35 In secondo luogo, la Repubblica federale di Germania ritiene che la normativa tedesca in questione sia giustificata alla luce della condizione secondo cui l'esenzione in parola si applica unicamente qualora essa non possa provocare distorsioni della concorrenza. Essa afferma che, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, il legislatore nazionale può ricorrere a una valutazione per categoria professionale del rischio di distorsioni della concorrenza esistente in seno a talune categorie professionali e, quindi, limitare l'esenzione in esame a talune di queste categorie.
- 36 A tale riguardo, detto Stato membro ricorda che tale condizione non è né sufficientemente chiara né incondizionata dal punto di vista del suo contenuto e che essa deve dunque essere precisata a livello nazionale. La valutazione di tale condizione non potrebbe essere affidata alle autorità fiscali, in quanto potrebbe essere effettuata unicamente sulla base di analisi economiche complesse, relative a ciascun settore di attività.
- 37 Alla luce di ciò, la Repubblica federale di Germania rileva che emerge dalla giurisprudenza della Corte e, segnatamente, dalla sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punti 35 e 36), che la valutazione della condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza, di cui all'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, analoga a quella che figura all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, può essere effettuata dal legislatore nazionale.
- 38 La Repubblica federale di Germania aggiunge che spetta 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. Orbene, siffatta istituzione non avrebbe dimostrato che un'esenzione delle prestazioni di servizi fornite dalle AAP in favore dei loro membri non implicherebbe distorsioni della concorrenza in settori diversi da quello delle professioni contemplate dall'UStG.

Giudizio della Corte

- 39 In via preliminare, occorre sottolineare che il ricorso della Commissione riguarda esclusivamente la limitazione, da parte della Repubblica federale di Germania, dell'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 alle associazioni i cui membri esercitano un numero ristretto di professioni.
- 40 Occorre dunque esaminare, in primo luogo, l'ambito di applicazione soggettivo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, e, in secondo luogo, valutare la condizione, relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza, prevista da tale disposizione.

Sull'ambito di applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112

- 41 Relativamente all'ambito di applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, la censura principale della Commissione verte sul fatto che l'esenzione di cui a tale disposizione non è limitata alle AAP i cui membri esercitano attività di interesse pubblico, ma riguarda tutte le AAP i cui membri esercitano un'attività esente da IVA, ivi compreso, di conseguenza, quelle i cui membri esercitano un'attività economica nel settore delle banche e delle assicurazioni. In subordine, la Commissione sostiene che, anche se tale disposizione riguardasse unicamente le AAP i

cui membri esercitano attività di interesse pubblico, il suo ambito di applicazione non sarebbe tuttavia limitato alle AAP i cui membri esercitano delle professioni che rientrano nel settore sanitario, come previsto dalla normativa tedesca in parola.

- 42 A tale riguardo, occorre rilevare che i termini di tale disposizione, che riguardano l'attività esente dei membri di una AAP, non consentono di escludere che tale esenzione possa trovare applicazione per tutte le AAP i cui membri esercitano un'attività esente da IVA.
- 43 Tuttavia, conformemente a una costante giurisprudenza, ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (sentenze del 26 aprile 2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, punto 22, e del 4 aprile 2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).
- 44 Trattandosi del contesto in cui si inserisce l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, occorre sottolineare che tale disposizione figura al capo 2, dal titolo «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», del titolo IX della citata direttiva. Tale titolo indica che l'esenzione prevista da detta disposizione riguarda soltanto le AAP i cui membri esercitano attività di interesse pubblico.
- 45 Tale interpretazione è altresì confermata dalla struttura del titolo IX di detta direttiva, vertente sulle «Esenzioni». Infatti, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), all'interno della direttiva 2006/112, non figura al capo 1, recante il titolo «Disposizioni generali», di tale titolo, ma al capo 2 di quest'ultimo. Inoltre, in detto titolo, è effettuata una distinzione tra il capo 2, dal titolo «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», e il capo 3, rubricato «Esenzioni a favore di altre attività», distinzione che indica che le norme previste da tale capo 2 per alcune attività di interesse pubblico non si applicano ad altre attività di cui a tale capo 3.
- 46 Orbene, a detto capo 3, figurano, all'articolo 135, paragrafo 1, lettera a), un'esenzione delle «operazioni di assicurazione e di riassicurazione», nonché alle lettere d) ed e), un'esenzione di talune operazioni che rientrano nel settore dei servizi finanziari, così come segnatamente «le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali», e «le operazioni, compresa la negoziazione, relative a divise, banconote e monete con valore liberatorio». Dall'economia generale della direttiva 2006/112 risulta quindi che l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 non si applica alle operazioni effettuate nel settore delle assicurazioni e delle riassicurazioni né a quelle realizzate nel settore dei servizi finanziari, e che, di conseguenza, i servizi forniti dalle AAP i cui membri operano in tali settori non rientrano in siffatta esenzione.
- 47 Per quanto riguarda l'obiettivo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), all'interno della direttiva 2006/112, occorre ricordare la finalità dell'insieme delle disposizioni dell'articolo 132 della direttiva 2006/112, che consiste nell'esentare dall'IVA talune attività di interesse pubblico, al fine di agevolare l'accesso a talune prestazioni nonché la fornitura di taluni beni evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento all'IVA (sentenza del 5 ottobre 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).
- 48 Quindi, le prestazioni di servizi fornite da una AAP rientrano nell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, qualora tali prestazioni di servizi contribuiscano direttamente all'esercizio di attività di interesse pubblico di cui all'articolo 132 di tale direttiva (v., per analogia, sentenza del 5 ottobre 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punti da 31 a 33).

- 49 Inoltre, va ricordato che l'ambito di applicazione delle esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato restrittivamente, dato che esse costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 5 ottobre 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punto 34 e giurisprudenza citata).
- 50 Ne consegue che non possono rientrare nell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, le prestazioni di servizi che contribuiscono non direttamente all'esercizio di attività di interesse pubblico di cui a tale articolo 132, ma all'esercizio di altre attività esenti, segnatamente quelle di cui all'articolo 135 della citata direttiva.
- 51 Ne consegue che si deve interpretare l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione riguarda esclusivamente le AAP i cui membri esercitano attività di interesse pubblico elencate in detto articolo. Pertanto, occorre respingere la censura principale della Commissione, secondo cui l'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 non è limitato alle AAP i cui membri esercitano attività di interesse pubblico.
- 52 A tale riguardo, occorre rilevare che, contrariamente a quanto effettuato nell'ambito della causa in esame, la Corte, nella sentenza del 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), non si è pronunciata sulla questione se l'esenzione di cui all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva [il corrispondente dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112] fosse limitata ai servizi effettuati da una AAP i cui membri esercitavano attività di interesse pubblico.
- 53 Tuttavia, gli argomenti della Repubblica federale di Germania, secondo cui l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 è limitata alle AAP i cui membri esercitano un'attività professionale in ambito sanitario, devono essere respinti.
- 54 In primo luogo, il solo fatto che l'esenzione relativa alle AAP sia prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 non consente di concludere che tale esenzione si applichi unicamente alle AAP i cui membri esercitano le attività elencate all'articolo 132, paragrafo 1, lettere da b) a e), di tale direttiva, le quali figurano precedentemente rispetto a quelle elencate a detto articolo 132, paragrafo 1, lettera f), e che riguardano l'ambito sanitario.
- 55 Tale esenzione fa infatti riferimento alle «associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente da IVA o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi». Orbene, oltre alle operazioni effettuate in ambito sanitario, la direttiva 2006/112 prende in considerazione altre operazioni di interesse pubblico esenti, così come le operazioni connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, l'educazione, lo sport e la cultura, previste, rispettivamente, all'articolo 132, paragrafo 1, lettere g), i), m), e n), della direttiva 2006/112.
- 56 In secondo luogo, secondo la giurisprudenza della Corte, la finalità dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 consiste nell'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 (v., in tal senso, sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punto 37).
- 57 Tuttavia, contrariamente a quanto sostenuto dalla Repubblica federale di Germania, l'uso da parte della Corte del termine «professionisti», nell'ambito della sua interpretazione di tale esenzione non suffraga la sua argomentazione secondo cui detta esenzione riguarderebbe esclusivamente le AAP i cui membri operano in ambito sanitario. Infatti, per quanto riguarda l'articolo 132 della direttiva 2006/112, i termini «professioni» o «professione» sono unicamente usati, rispettivamente, al paragrafo 1, lettera

c), e al paragrafo 1, lettera e), di tale articolo e l'utilizzo di siffatti termini non consente, di conseguenza, di concludere che l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), di tale direttiva riguarderebbe soltanto le AAP i cui membri operano in ambito sanitario.

- 58 In terzo luogo, dalla genesi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 non può dedursi che l'esenzione prevista da tale disposizione sarebbe limitata al settore sanitario. Senza dubbio, storicamente, l'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, in combinato disposto con l'articolo 28, paragrafo 3, lettera a), e l'allegato E della stessa, prevedeva la possibilità di limitare l'esenzione in parola alle AAP a carattere medico o paramedico.
- 59 Tuttavia, la circostanza che la sesta direttiva prevedesse una possibilità di deroga a tale esenzione esclusivamente per le AAP diverse da quelle a carattere medico o paramedico indica, contrariamente a quanto sostiene la Repubblica federale di Germania, che l'ambito di applicazione della stessa esenzione riguarda anche le AAP i cui membri operano in settori diversi da quello medico. In ogni caso, tale possibilità di derogare all'esenzione di cui all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva è stata abrogata, a decorrere dal 1° gennaio 1990, dall'articolo 1 delle diciottesima direttiva 89/465. Ne consegue che, contrariamente a quanto sostiene la Repubblica federale di Germania, detta esenzione non è limitata alle AAP a carattere medico o paramedico.
- 60 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre accogliere la censura dedotta in subordine dalla Commissione, vertente sul fatto che l'ambito di applicazione dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 non è limitato alle AAP i cui membri esercitano professioni che rientrano unicamente nel settore sanitario, come previsto dalla normativa tedesca in parola.

Sulla condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza

- 61 Ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, l'esenzione prevista da tale disposizione si applica a condizione che essa non possa provocare distorsioni della concorrenza.
- 62 Secondo la Repubblica federale di Germania, spetta al legislatore nazionale determinare quali siano i settori di attività che possono beneficiare dell'esenzione di cui trattasi senza provocare distorsioni della concorrenza. Nel caso di specie, il legislatore tedesco avrebbe ritenuto che tale esenzione si giustificasse unicamente per le AAP i cui membri operano in ambito sanitario.
- 63 Occorre, di conseguenza, esaminare la questione se uno Stato membro possa, alla luce della condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza, limitare, mediante la normativa nazionale, i settori di attività nei quali si applica l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112.
- 64 A titolo preliminare, occorre rilevare che gli Stati membri non hanno l'obbligo di recepire letteralmente questo criterio nel loro diritto nazionale (v., per analogia, per quanto riguarda l'articolo 4, paragrafo 5, della sesta direttiva, sentenza del 17 ottobre 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e a., 231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, punto 23).
- 65 Inoltre, al fine di stabilire se l'applicazione, a una determinata attività, dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 possa provocare distorsioni della concorrenza, il legislatore nazionale può certamente prevedere delle regole che siano facilmente gestite e controllate dalle autorità competenti (v., per analogia, sentenza del 24 febbraio 2015, Sopora, C 512/13, EU:C:2015:108, punto 33). Infatti, in forza dell'articolo 131 della direttiva 2006/112, gli Stati membri stabiliscono le condizioni alle quali sono sottoposte le esenzioni, al fine di garantire la corretta e semplice applicazione di queste ultime. Tuttavia, tali condizioni non possono riguardare la

definizione del contenuto delle esenzioni previste da tale direttiva (v., in tal senso, sentenze del 21 marzo 2013, Commissione/Francia, C-197/12, non pubblicata, EU:C:2013:202, punto 31, e del 25 febbraio 2016, Commissione/Paesi Bassi, C-22/15, non pubblicata, EU:C:2016:118, punti 28 e 29)

- 66 Orbene, proprio questo è l'effetto della normativa tedesca in parola, mediante la quale il legislatore nazionale ha escluso tutti i servizi forniti dalle AAP i cui membri esercitano attività di interesse pubblico, ad eccezione delle AAP i cui membri operano in ambito sanitario.
- 67 Contrariamente a quanto sostiene la Repubblica federale di Germania, non risulta dalla sentenza del 16 settembre 2008, *Isle of Wight Council e a.* (C-288/07, EU:C:2008:505), che la valutazione della condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza consente di limitare l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, in modo generale a livello della legislazione nazionale. In tale sentenza, la Corte ha interpretato una disposizione differente da quella in esame, vale a dire l'articolo 4, paragrafo 5, secondo comma, della sesta direttiva, secondo cui gli enti di diritto pubblico dovevano essere considerati soggetti passivi quando il loro non assoggettamento avrebbe provocato distorsioni della concorrenza di una certa importanza. In tale contesto, la Corte ha dichiarato, al punto 40 di tale sentenza, che l'assoggettamento degli enti di diritto pubblico all'IVA, conformemente a tale disposizione, risulta dall'esercizio di una data attività in quanto tale, a prescindere dalla questione se i suddetti enti si confrontino o meno con una concorrenza a livello del mercato locale specifico nel quale esercitano tale attività. Tuttavia, non ne consegue che la condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, consente di limitare, in modo generale, l'ambito di applicazione di tale esenzione.
- 68 Come rilevato dalla Repubblica federale di Germania, la valutazione della condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza può risultare complessa. Tuttavia, essa non ha precisato in quale modo tale complessità richieda un intervento del legislatore nazionale che escluda, in modo generale, alcune attività di interesse pubblico sulla base di siffatta condizione.
- 69 Infatti, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 119 e 120 delle sue conclusioni, relativamente alle AAP i cui membri operano in ambito sanitario, la normativa tedesca impone una valutazione caso per caso di detta condizione da parte della autorità fiscali. Ne consegue che la stessa Repubblica federale di Germania ritiene che sia possibile una tale valutazione da parte delle autorità fiscali nel settore sanitario. Tuttavia, essa non ha dimostrato in quale modo la valutazione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza sarebbe differente in ambiti diversi rispetto a quello sanitario.
- 70 Occorre altresì respingere gli argomenti della Repubblica federale di Germania secondo cui la Commissione non ha soddisfatto l'onere della prova ad essa incombente. Come riconosciuto da tale Stato membro durante l'udienza dinanzi alla Corte, la questione se sia infatti lecito, per il legislatore nazionale, limitare, alla luce della condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza, i settori di attività nei quali si applica l'esenzione in parola, costituisce una questione di diritto.
- 71 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve ritenere fondato il ricorso proposto dalla Commissione.
- 72 Di conseguenza, si deve constatare che, limitando l'esenzione dall'IVA alle AAP i cui membri esercitano un numero ristretto di professioni, la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112.

Sulle spese

- ⁷³ 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.

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

- 1) Limitando l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto ad associazioni autonome di persone i cui membri esercitano un numero ristretto di professioni, la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'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.**
- 2) La Repubblica federale di Germania è condannata alle spese.**

Firme