

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

11 dicembre 2008*

Nel procedimento C-407/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione 10 agosto 2007, pervenuta in cancelleria il 5 settembre 2007, nella causa

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. A. Ó Caoimh, J. Klučka (relatore), U. Lõhmus e dalla sig.ra P. Lindh, giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston
cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 4 settembre 2008,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, dal sig. B. Zadelhoff, avvocato;

- per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re C. Wissels, C. ten Dam e dal sig. M. de Grave, in qualità di agenti;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. M. van Beek e D. Triantafyllou, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 9 ottobre 2008,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra lo Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (in prosieguo: lo «Stichting») e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle finanze) in seguito ad una rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per il periodo dal 1° gennaio 1994 al 31 dicembre 1998.

Contesto normativo

- 3 Il nono e l'undicesimo 'considerando' della sesta direttiva enunciano:

«considerando che la base imponibile deve essere armonizzata affinché l'applicazione alle operazioni imponibili dell'aliquota comunitaria conduca a risultati comparabili in tutti gli Stati membri;

(...)

considerando che è opportuno redigere un elenco comune di esenzioni, per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri».

4 L'art. 13 della sesta direttiva dispone quanto segue:

«Esenzioni all'interno del paeseA.*Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico*¹.
Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

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

(...».

Causa principale e questione pregiudiziale

- 5 La Stichting è un'associazione di ospedali ed altri istituti operanti nel settore sanitario, tra cui figurano in particolare l'Orde van Medisch Specialisten (Ordine dei medici specialisti), la Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst (Società reale olandese per la promozione della professione medica), il Nationale Ziekenhuisraad (Consiglio nazionale degli ospedali), la Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen (Unione delle casse di assicurazione malattia olandesi), il Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars (Organo di contatto delle organizzazioni di assicurazione malattia) e la Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren (Associazione nazionale dei direttori ospedalieri).
- 6 Dalla decisione di rinvio emerge che la Stichting fornisce dietro compenso ai suoi membri, che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti

passivi, prestazioni di servizi in materia di salute, in particolare servizi relativi alle norme di qualità nonché la descrizione e la promozione della politica di qualità nel settore sanitario.

- 7 Una parte dei servizi forniti dalla Stichting agli ospedali membri è finanziata a titolo della legge sulle tariffe nel settore sanitario (Wet tarieven gezondheidszorg), del 20 novembre 1980 (Stb. 1980, n. 646). Tali servizi sono esenti dal pagamento dell’IVA in virtù dell’art. 11, n. 1, lett. u), della legge del 1968 relativa all’imposta sulla cifra d’affari (Wet op de omzetbelasting 1968), che traspone l’art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva.
- 8 La Stichting fornisce anche a taluni dei suoi membri, ovvero gli ospedali nonché altri enti e persone, prestazioni per le quali riceve una remunerazione distinta, in quanto i destinatari di tali prestazioni ricevono una fattura individuale.
- 9 Per quanto riguarda queste ultime prestazioni, alla Stichting è stata imposta una rettifica dell’IVA, per il periodo dal 1° gennaio 1994 al 31 dicembre 1998, che l’ispettore, cui era stata proposta opposizione, ha deciso di mantenere, in quanto detti servizi non erano esenti da IVA.
- 10 La Stichting ha impugnato siffatta decisione dinanzi al Gerechtshof te Amsterdam che, con sentenza 1° luglio 2004, ha annullato la medesima e ha ridotto la rettifica ad un importo di NLG 182 460. Esso ha tuttavia dichiarato che, per le prestazioni di cui trattasi nella causa principale, la Stichting aveva effettuato fatturazioni distinte e che le remunerazioni corrispondenti non coprivano le spese comuni, ai sensi dell’art. 11, n. 1, lett. u), della legge del 1968 relativa all’imposta sulla cifra d’affari. L’esenzione dall’IVA non poteva dunque essere concessa.

- 11 La Stichting ha proposto ricorso in cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden il quale osserva che è pacifico che le prestazioni di cui trattasi nella causa principale sono direttamente necessarie per lo svolgimento delle attività esenti dei membri di tale associazione e che non sussiste alcuna distorsione della concorrenza.
- 12 Il giudice del rinvio sottolinea che se le prestazioni di cui trattasi nella causa principale sono prestazioni di servizi ai sensi della sesta direttiva e se, per tali prestazioni, la Stichting chiede una remunerazione non oltrepassante i costi effettivi, si pone allora la questione se le somme chieste ai membri di tale associazione corrispondano alla parte di spese comuni spettanti a detti membri ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva.
- 13 Ritenendo che la soluzione della controversia di cui è investito dipenda dall'interpretazione di questa disposizione, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13, parte A, n. 1, frase introduttiva, lett. f), della [sesta direttiva] debba essere interpretato nel senso che comprende i servizi resi ai propri membri dalle associazioni menzionate nell'articolo stesso, servizi direttamente necessari all'esercizio delle attività esenti di detti membri o delle prestazioni per cui non hanno la qualità di soggetti passivi e per i quali viene richiesto solo il rimborso delle spese sostenute, anche quando a beneficiare di siffatti servizi non siano tutti i membri, ma solo uno o alcuni di loro».

Sulla questione pregiudiziale

- 14 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che, fatto salvo il soddisfacimento delle altre condizioni previste da questa disposizione, le prestazioni di servizi fornite ai loro membri da parte di associazioni autonome beneficino dell'esenzione prevista da detta disposizione, anche qualora tali prestazioni siano fornite ad uno solo o ad alcuni di tali membri.

Osservazioni presentate alla Corte

- 15 La Stichting e la Commissione delle Comunità europee propongono di risolvere in senso affermativo la questione proposta, sottolineando che qualora essa dovesse essere risolta in senso negativo, l'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva risulterebbe considerevolmente limitato.
- 16 Esse sostengono che, se un'associazione autonoma fornisce ad uno o ad alcuni dei suoi membri una prestazione di servizi che rientra nell'ambito della descrizione delle attività di detta associazione, tale prestazione può beneficiare dell'esenzione dall'IVA come prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva.
- 17 La Stichting sostiene che i suoi numerosi membri, tutti attivi nel settore della sanità, non hanno sempre le stesse necessità, in quanto non hanno attività omogenee e che, per poter beneficiare dell'esenzione di cui trattasi, non è concepibile che il complesso di detti membri si avvalga di tutte le attività esercitate nell'ambito dell'associazione.

- 18 A tal riguardo, la Stichting precisa che, quando una prestazione è fornita ad uno solo dei suoi membri, la medesima viene fatturata per un importo corrispondente al suo costo effettivo nel rispetto delle regole di contabilità. A detto membro verrebbe fatturata la parte spettantegli delle spese comuni ed esso rimborserebbe solo questa parte. Le condizioni di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva sarebbero così soddisfatte.
- 19 La Commissione aggiunge, da parte sua, che non potrebbe essere dedotto dalla formulazione di tale disposizione che ciascuna prestazione di servizi debba andare a beneficio di tutti i membri di un'associazione autonoma.
- 20 Essa si fonda, peraltro, sulla sentenza 20 novembre 2003, causa C-8/01, Taksatorringen (Racc. pag. I-13711, punti 60-62), nonché sui paragrafi 117 e segg. delle conclusioni dell'avvocato generale Mischo, presentate nella causa che ha dato luogo a tale sentenza, per sostenere che l'interpretazione preconizzata dal governo olandese renderebbe l'esenzione di cui trattasi quasi inapplicabile in pratica.
- 21 Essa ricorda le due condizioni che, secondo l'avvocato generale Mischo, nelle conclusioni citate, devono essere soddisfatte per avere diritto all'esenzione a titolo dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva, vale a dire che il prestatore associ soltanto operatori che svolgono un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi e che l'associazione autonoma non deve perseguire uno scopo di lucro, nel senso che deve ripartire fra i suoi membri solo i costi sostenuti per soddisfare le loro necessità, senza realizzare il minimo guadagno.

- 22 Il governo olandese sostiene, invece, che occorre risolvere in senso negativo la questione proposta. A suo avviso, la questione determinante nella presente causa è quella di sapere se una prestazione di servizi sia fornita nell'interesse comune, collettivo, di tutti i membri o nell'interesse particolare, individuale, di un solo membro.
- 23 Nelle sue osservazioni scritte esso dubita, in via preliminare, che le prestazioni di servizi di cui trattasi nella causa principale non comportino distorsioni di concorrenza, per quanto riguarda in particolare la prestazione che richiede la messa a disposizione di personale. Inoltre, vi sarebbe un rischio di distorsione di concorrenza se le remunerazioni reclamate per le prestazioni di servizi interessate riflettessero solo i costi diretti di dette prestazioni. Il governo olandese considera che i costi ai quali il giudice del rinvio fa riferimento sono i costi effettivi, vale a dire la somma dei costi diretti e dei costi indiretti, e che tali costi effettivi sono difficilmente determinabili. Sarebbe dunque difficile poter effettivamente ripartire i costi effettivi per attività quando la Stichting fornisce prestazioni ad uno solo o ad alcuni dei suoi membri.
- 24 Quanto all'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva, il governo olandese ricorda che le deroghe al principio dell'assoggettamento all'IVA devono essere interpretate restrittivamente (sentenza 20 giugno 2002, causa C-287/00, Commissione/Germania, Racc. pag. I-5811, punto 43), che esse costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario (sentenze 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. 1737, punto 11, e Commissione/Germania, cit., punto 44) e che ciò vale con riferimento ai requisiti specifici imposti per poter fruire di tali esenzioni (sentenza 11 agosto 1995, causa C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Racc. pag. I-2341, punto 18).
- 25 Orbene, l'esame della lettera dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva e la ragion d'essere dell'esenzione prevista da tale disposizione dimostrerebbero che le prestazioni fornite solo a taluni membri di un'associazione autonoma non sono coperte dalla medesima. L'esenzione in questione presupporrebbe un rimborso esatto della

parte delle spese comuni spettanti ai membri di tale associazione, cosa che non potrebbe avvenire nel caso di prestazioni di servizi fornite solo ad uno o ad alcuni membri di detta associazione.

- 26 Fondandosi sui paragrafi 118-122 delle conclusioni dell'avvocato generale Misho presentate nella causa che ha dato luogo alla citata sentenza *Taksatorringen*, il governo olandese ritiene che la ragion d'essere dell'esenzione prevista da detta disposizione sia la volontà di non tassare gli incrementi di efficienza derivanti dalla collaborazione interna tra i membri di un'associazione autonoma. Di conseguenza, rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva, solo le prestazioni di servizi fornite da un'associazione autonoma in modo collettivo a tutti i suoi membri. Ove tale associazione fornisca prestazioni a taluni dei suoi membri, non si tratterebbe di una prestazione interna, ma di un servizio autonomo che crea un rapporto del tipo committente-esecutore non conforme allo scopo delle esenzioni di cui trattasi.

Risposta della Corte

- 27 In primo luogo, per quanto riguarda le condizioni di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva, relative all'oggetto delle prestazioni di servizi fornite ai membri dell'associazione autonoma nonché al rischio di distorsione di concorrenza, occorre ricordare che, nell'ambito della procedura di cooperazione istituita dall'art. 234 CE, non spetta alla Corte ma al giudice nazionale accertare i fatti che hanno dato origine alla causa e trarne le conseguenze ai fini della sua pronuncia (v., in particolare, sentenze 16 settembre 1999, causa C-435/97, *WWF e a.*, Racc. pag. I-5613, punto 32; 23 ottobre 2001, causa C-510/99, *Tridon*, Racc. pag. I-7777, punto 28, nonché 11 dicembre 2007, causa C-291/05, *Eind*, Racc. pag. 10719, punto 18).

- 28 Pertanto, occorre risolvere la questione sollevata dal giudice del rinvio partendo dalla premessa sulla quale quest'ultimo si è basato nella sua decisione di rinvio, vale a dire che è pacifico che le prestazioni di servizi di cui trattasi nella causa principale sono direttamente necessarie all'esercizio delle attività esenti dei membri della Stichting e che non vi sono distorsioni di concorrenza.
- 29 In secondo luogo, emerge dal nono e dall'undicesimo 'considerando' della sesta direttiva che quest'ultima mira ad armonizzare la base imponibile dell'IVA e che le esenzioni da tale imposta costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario che, come la Corte ha già affermato, vanno reinquadrate nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato dalla sesta direttiva (sentenze 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. 1471, punto 18, e Stichting Uitvoering Financiële Acties, cit., punto 10).
- 30 Peraltro, secondo la costante giurisprudenza, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (sentenze Stichting Uitvoering Financiële Acties, cit., punto 13; Taksatorringen, cit., punto 36, e 14 giugno 2007, causa C 434/05, Horizon College, Racc. pag. I-4793, punto 16). Tuttavia, l'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al detto art. 13 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti (sentenza Horizon College, cit., punto 16). La giurisprudenza della Corte non mira ad imporre un'interpretazione che renderebbe le esenzioni ivi previste praticamente quasi inapplicabili (sentenza Taksatorringen, cit., punto 62).
- 31 Quanto all'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva, occorre rilevare che non emerge dalla sua formulazione che l'esenzione da esso prevista si applichi alle sole prestazioni di servizi fornite dalle associazioni autonome a tutti i loro membri.

- 32 Secondo tale formulazione, il legislatore comunitario ha stabilito solo che l'esenzione dall'IVA si riferisce alle prestazioni di servizi effettuate dalle associazioni autonome quando le medesime chiedono ai loro membri unicamente il rimborso esatto della parte loro spettante delle spese comuni.
- 33 Il governo olandese considera che se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva prevede che ai membri di un'associazione autonoma debba essere chiesto il rimborso esatto della parte ad essi spettante delle spese comuni, ciò significa che possono beneficiare delle esenzioni dall'IVA solo i servizi forniti a tutti membri di tale associazione. La nozione di «spese comuni» coprirebbe quella di «spese collettive» la quale rinvierebbe ai servizi forniti a tutti membri di detta associazione e non ad un membro isolato di questa.
- 34 A tal riguardo, occorre sottolineare, come l'avvocato generale ha rilevato al paragrafo 18 delle sue conclusioni, che le esigenze dei membri di un'associazione autonoma possono variare da un periodo d'imposta a quello successivo, così che in un dato periodo talune prestazioni possono essere fornite da tale associazione a tutti i membri, altre ad alcuni soltanto ed altre ancora ad un unico membro.
- 35 Parimenti, quando un gruppo autonomo è formato da numerosi membri le cui esigenze differiscono, è assolutamente possibile che le prestazioni loro fornite da tale associazione non siano sistematicamente le stesse.

- 36 L'interpretazione preconizzata dal governo olandese avrebbe dunque l'effetto di limitare l'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva, escludendo dal beneficio dell'esenzione dall'IVA prestazioni fornite dalle associazioni autonome ai loro membri, in particolare in un contesto in cui le esigenze di detti membri differiscono.
- 37 Orbene, siffatta limitazione dell'ambito di applicazione di tale disposizione non è confermata dalla finalità di quest'ultima che è quella di istituire un'esenzione dall'IVA per evitare che la persona che offre taluni servizi sia assoggettata al pagamento di detta imposta quando essa è stata indotta a collaborare con altri professionisti mediante una struttura comune che svolge talune attività necessarie al compimento della prestazione.
- 38 Occorre sottolineare che, anche quando le prestazioni sono fornite ad uno solo o ad alcuni membri di un'associazione autonoma, il costo della fornitura di tutte queste prestazioni resta una spesa comune in cui è incorsa l'associazione a tal fine costituita, in quanto va osservato che i metodi di contabilità analitica sono assolutamente in grado di consentire di individuare la parte esatta di tale spesa imputabile a ciascuno dei servizi considerato individualmente.
- 39 Parimenti, dette prestazioni sono fornite nell'ambito degli obiettivi per cui un'associazione autonoma è stata istituita e sono quindi offerte conformemente all'oggetto di questa.
- 40 Non sembra dunque possibile interpretare l'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva, nel senso che esso assoggetta l'esenzione dall'IVA alla condizione che le prestazioni siano offerte a tutti i membri dell'associazione autonoma interessata.

- 41 Occorre rilevare, del resto, che la necessità di interpretare restrittivamente detta disposizione non può condurre a che sia conferito, a ciascun membro dell'associazione autonoma, il diritto di privare gli altri membri di tale associazione del beneficio dell'esenzione dall'IVA decidendo, in qualsiasi momento, di non ricorrere all'una o all'altra prestazione fornita dall'associazione di cui esso ha tuttavia scelto inizialmente di far parte. L'esistenza di un tale diritto per ciascun membro dell'associazione autonoma non emerge né dalla lettera né dalla finalità dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva.
- 42 Le prestazioni fornite da un'associazione autonoma ai suoi membri nel corso di diversi periodi d'imposta o addirittura fornite ad uno solo o ad alcuni dei suoi membri nel corso di un medesimo periodo d'imposta debbono dunque poter beneficiare dell'esenzione prevista da detta disposizione.
- 43 Da tutto quanto precede risulta che occorre risolvere la questione proposta dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, fatto salvo il soddisfacimento delle altre condizioni previste da questa disposizione, le prestazioni di servizi fornite ai loro membri da parte di associazioni autonome beneficiano dell'esenzione prevista da detta disposizione, anche qualora tali prestazioni siano fornite ad uno solo o ad alcuni di detti membri.

Sulle spese

- 44 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

L'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, deve essere interpretato nel senso che, fatto salvo il soddisfacimento delle altre condizioni previste da questa disposizione, le prestazioni di servizi fornite ai loro membri da parte di associazioni autonome beneficiano dell'esenzione prevista da detta disposizione, anche qualora tali prestazioni siano fornite ad uno solo o ad alcuni di detti membri.

Firme