posti letto. Le autorità fiscali convengono che siffatti servizi (che vengono sostanzialmente pagati con fondi pubblici) sono esenti ai sensi delle disposizioni nazionali di attuazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva.

6. La Stichting fornisce, inoltre, occasionalmente, altri servizi a singoli membri. Ad esempio, può mettere a disposizione di uno degli organismi affiliati un membro del proprio personale per presiedere un gruppo impegnato in un progetto di fornitura di assistenza medica adeguata oppure può delegare personale ad intervenire ad un colloquio su farmaci antivirali e insufficienza cardiaca organizzato da un organismo affiliato. Tali servizi sono fatturati singolarmente all'organizzazione membro in questione. Come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, è pacifico che siffatti servizi sono direttamente necessari per lo svolgimento delle attività esenti dei membri e che non sussiste alcuna distorsione della concorrenza. Le autorità fiscali ritengono, tuttavia, che non sia soddisfatto il criterio del «rimborso della parte delle spese comuni loro spettante».

7. La controversia pende attualmente dinanzi allo Hoge Raad, che solleva 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».

8. La Stichting, il governo dei Paesi Bassi e la Commissione hanno presentato osservazioni sia scritte che orali.

Valutazione

Distorsione della concorrenza

9. Il governo dei Paesi Bassi solleva dubbi sul postulato del giudice del rinvio secondo cui i servizi controversi non configurano una distorsione della concorrenza. In particolare, esso rileva che le disposizioni nazionali di

attuazione che definiscono la portata dell'esenzione IVA nel diritto olandese escludono espressamente la fornitura di personale proprio perché si tratta di un servizio in grado di provocare gravi distorsioni della concorrenza.

10. Se sussista una distorsione effettiva o probabile della concorrenza è, naturalmente, una questione la cui soluzione è riservata al giudice nazionale competente, come d'altronde l'interpretazione e l'applicazione delle pertinenti disposizioni nazionali d'attuazione. Per quanto concerne il rischio di distorsione, si può osservare semplicemente che l'esenzione deve essere negata ove sussista un rischio reale che l'esenzione provochi di per sé, nell'immediato o in futuro, distorsioni della concorrenza [4].

11. Desidero tuttavia sottolineare un ulteriore aspetto. La domanda del giudice nazionale fa riferimento a servizi «per i quali viene richiesto solo il rimborso delle spese sostenute». Tale formulazione potrebbe comprendere i servizi fatturati a prezzo inferiore al costo, in contrasto con l'«esatto rimborso» presupposto nella sesta direttiva [5]. Chiaramente, qualsiasi fornitura di servizi a prezzo inferiore al costo avrà un'incidenza, in termini di concorrenza nei confronti di imprese commerciali, che deve essere tenuta in considerazione dal giudice nazionale competente in sede di valutazione dei fatti.

Interpretazione restrittiva

12. Il governo dei Paesi Bassi e la Commissione rinviano alla costante giurisprudenza della Corte secondo cui, siccome costituiscono deroghe al principio generale in base al quale l'IVA è riscossa per ogni fornitura effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo, i termini con i quali sono state formulate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente [6].

4 — V. sentenza 20 novembre 2003, causa C-8/01, Taksatorringen (Racc. pag. I-13711, punti 58-65).

5 — Occorre constatare che tutte le versioni linguistiche in cui è stata adottata la sesta direttiva nel 1977 contengono la parola «esatto» nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), ad eccezione della versione olandese, che parla semplicemente di «mero rimborso» («enkel terugbetaling»), senza l'aggiunta di espressioni come — nella versione italiana — «si limitano». L'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), è stato trasposto nel diritto olandese dall'art. 11, n. 1, lett. u), del Wet op de Omzetbelasting (legge sull'imposta sulla cifra d'affari), che a sua volta parla solo di «mero rimborso» («slechts terugbetaling»).

6 — V., riguardo in particolare all'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), sentenze 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. 1737, punto 13), nonché Taksatorringen (cit. alla nota 4), punto 61.

13. Resta il fatto, tuttavia, come riconosce la stessa Corte, che tale giurisprudenza non mira ad imporre un'interpretazione che renderebbe le esenzioni ivi previste praticamente quasi inapplicabili [7].

La questione sollevata

15. La Stichting e la Commissione ritengono che alla domanda dello Hoge Raad si debba rispondere nel senso che, purché siano soddisfatte le altre condizioni di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), beneficiano dell'esenzione IVA anche i servizi resi dalle associazioni ivi menzionate solo a uno o solo ad alcuni dei loro membri.

14. Ritengo inoltre che un'interpretazione restrittiva — e il termine restrittivo non va inteso in modo eccessivamente rigoroso [8] — possa essere mitigata secondo la natura dell'esenzione in questione. L'ospedalizzazione e le cure mediche sono esenti nell'interesse di tutta la società, allo scopo di ridurre i costi per i pazienti. La logica sottesa a tale esenzione si estende ai servizi di supporto necessari che, per ragioni di economia di scala, vengono delegati ad organismi comuni [9]. Se i termini «ospedalizzazione e cure mediche» sono già oggetto di interpretazione restrittiva, è opportuno sottoporre i servizi di supporto necessari ad un'ulteriore interpretazione restrittiva, stringendo ancor di più il cappio? [10]

16. Il governo dei Paesi Bassi è del parere che la disposizione non possa comprendere servizi forniti e fatturati a singoli membri. All'udienza esso ha approfondito la propria posizione facendo valere una distinzione fondamentale tra i servizi forniti nell'interesse collettivo, che sono compresi nella disposizione, e quelli forniti nell'interesse del singolo membro, che non lo sono.

17. Sostanzialmente concordo con la Stichting e la Commissione. Se tutte le altre condizioni di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), sono soddisfatte — se, cioè, i servizi sono direttamente necessari all'esercizio di un'attività esente o non soggetta ad imposta, se è previsto l'esatto rimborso delle spese

7 — Sentenza Taksatorringen (cit. alla nota 4), punto 62.

8 — V. conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa C-267/00, Zoological Society of London (Racc. pag. I-3353, paragrafi 17-19).

9 — V. conclusioni dell'avvocato generale Mischo nella causa Taksatorringen (cit. alla nota 4), paragrafi 9 e 117-124, in particolare paragrafi 117-119.

10 — V. anche punto 23 della sentenza 11 gennaio 2001 nonché paragrafi 20-23, compresa la giurisprudenza ivi citata, delle conclusioni dell'avvocato generale Fennelly 25 maggio 2000 per la causa C-76/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-249).

sostenute e se non sussiste rischio di distorsione della concorrenza –, ritengo che un'interpretazione troppo letterale dei termini «parte» e «comuni» restringerebbe l'ambito dell'esenzione in maniera ingiustificata e artificiale.

18. Chiaramente, se a tutti i membri dell'associazione venisse fornito un unico tipo di servizio durante ogni esercizio di imposta, a ciascuno potrebbe essere addebitata una «parte delle spese comuni» nel senso più pieno del termine. La realtà di siffatte associazioni, tuttavia, è verosimilmente più complessa. L'associazione può, certo, fornire una gamma di servizi diversificati, alcuni richiesti da tutti i membri ed altri solo da alcuni. Le esigenze dei membri possono variare da un periodo d'imposta al successivo, così che in un dato periodo certi servizi saranno forniti a tutti i membri, altri ad alcuni soltanto ed altri ancora magari ad un unico membro. Ciononostante, il costo della fornitura di tutti questi servizi resta in pratica una spesa comune in cui è incorsa l'associazione a tal fine costituita da tutti i membri e la contabilizzazione sarà sufficiente per individuare la parte esatta di tale spesa imputabile a ciascuno dei servizi forniti.

19. Nelle osservazioni scritte il governo dei Paesi Bassi ha affermato che lo scopo dell'esenzione è evitare di gravare con l'onere dell'IVA i servizi forniti da un'associazione ai propri membri quando gli stessi servizi non sarebbero stati soggetti a tale onere se fossero stati forniti internamente da ciascun membro da solo [11]. Siffatti servizi devono pertanto essere assimilati a operazioni interne. Quando un servizio viene reso ad un solo membro, il governo dei Paesi Bassi ritiene che sia comparabile ad una normale operazione di mercato, con il prestatore che opera in modo indipendente dal prestatario, e non debba perciò godere di agevolazioni.

20. Questo argomento non mi persuade. Che un particolare servizio sia fornito da un'associazione ad uno, a diversi o a tutti i suoi membri non cambia il rapporto tra prestatore e prestatario né la natura dell'accordo mediante il quale vengono condivise risorse al fine di realizzare economie di scala.

21. Nel corso dell'udienza il governo dei Paesi Bassi ha posto maggiore enfasi sulla necessità che i servizi, per beneficiare di un'esenzione, siano forniti nell'interesse collettivo di tutti i membri dell'associazione, piuttosto che nell'interesse individuale di membri in particolare. Esso ha illustrato la distinzione facendo l'esempio di una commissione per i ricorsi scolastici che fornisce assistenza, nel

11 — V. citate conclusioni dell'avvocato generale Mischo per la causa Taksatorringen, paragrafi 118 e 119.

decidere sui ricorsi, a tutte le scuole nei Paesi Bassi. Il servizio è fornito nell'interesse collettivo di tutte le scuole, anche se alcune scuole non lo richiedono in un determinato periodo o non lo richiedono affatto, e deve pertanto essere esente ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f). Per contro, se una scuola richiedesse una consulenza legale, ad esempio su una questione in materia di IVA, agli avvocati della commissione, questo sarebbe un servizio fornito nell'interesse individuale della scuola e non dovrebbe beneficiare di esenzione.

22. Anche se sarei tendenzialmente d'accordo con il risultato cui il governo dei Paesi Bassi perviene con il suo esempio, non concordo con il criterio impiegato. Nelle circostanze considerate la consulenza sull'IVA non potrebbe beneficiare dell'esenzione in quanto non si tratta di un servizio direttamente necessario a consentire alla scuola di esercitare la sua attività esente, che consiste nell'impartire l'insegnamento, e probabilmente anche perché non è uno dei servizi per i quali la commissione è stata istituita. D'altro canto, un servizio che ricadesse negli scopi della commissione e che fosse direttamente necessario per l'esercizio dell'attività esente, consistente nell'impartire l'insegnamento, dovrebbe usufruire dell'esenzione a prescindere dal numero effettivo delle scuole beneficiarie.

23. Mi sembra, inoltre, che la distinzione tra interesse collettivo ed individuale non sia di grande importanza quale criterio autonomo. A meno che siano obbligati a beneficiare di tutti i servizi offerti dall'associazione, i membri richiederanno solo quelli che presentino per loro uno specifico interesse. E l'accessibilità dei servizi a tutti i membri sarà necessariamente nel loro interesse collettivo — a condizione, come sempre, che le prestazioni di servizi siano «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».

24. Poiché lo Hoge Raad basa la sua questione sul postulato esplicito che l'unico punto dubbio è se sia soddisfatto il criterio del «rimborso della parte delle spese comuni loro spettante», risponderei a tale domanda affermativamente.

Conclusioni

25. Sono pertanto del parere che la Corte debba rispondere come segue alla questione sollevata dallo Hoge Raad:

«L'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva IVA comprende i servizi resi ai propri membri dalle associazioni ivi menzionate anche ove siano stati prestati a beneficio solo di uno o solo di alcuni di loro, purché però le restanti condizioni stabilite nella disposizione siano soddisfatte».

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, advocaat;

— 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,