Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

4 maggio 2017*

«Inadempimento di uno Stato — Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 132, paragrafo 1, lettera f) — Esenzione dall'IVA delle prestazioni di servizi fornite da associazioni autonome di persone ai propri membri — Articolo 168, lettera a), e articolo 178, lettera a) — Diritto alla detrazione per i membri dell'associazione — Articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e articolo 28 — Membro che agisce in nome proprio ma per conto dell'associazione»

Nella causa C-274/15,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'articolo 258 TFUE, proposto l'8 giugno 2015,

Commissione europea, rappresentata da F. Dintilhac e C. Soulay, in qualità di agenti,

ricorrente,

contro

Granducato di Lussemburgo, rappresentato da D. Holderer, in qualità di agente, assistita da F. Kremer e P.-E. Partsch, avocats, nonché da B. Gasparotti, in qualità di esperto,

convenuto,

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: J. Kokott

cancelliere: V. Tourrès, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 30 giugno 2016,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 ottobre 2016,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il francese.

Sentenza

1 Con il suo ricorso la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che, nel disciplinare il regime dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativo alle associazioni autonome di persone, quale definito all'articolo 44, paragrafo 1, lettera y), del testo coordinato della loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (legge del 12 febbraio 1979 concernente l'imposta sul valore aggiunto) (*Mémorial* A 1979, n. 23; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), agli articoli da 1 a 4 del règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes (regolamento granducale del 21 gennaio 2004 concernente l'esenzione dall'IVA delle prestazioni di servizi fornite da associazioni autonome di persone ai loro membri (*Mémorial* A 2004, n. 9; in prosieguo: il «regolamento granducale»), alla circolare amministrativa n. 707, del 29 gennaio 2004, nella parte in cui essa commenta gli articoli da 1 a 4 del regolamento granducale (in prosieguo: la «circolare amministrativa»), nonché alla nota del 18 dicembre 2008 redatta dal gruppo di lavoro che opera in seno al comité d'observation des marchés (Comitato di osservazione dei mercati) (COBMA), in accordo con l'administration de l'Enregistrement et des Domaines (amministrazione finanziaria lussemburghese) (in prosieguo: la «nota del COBMA»), il Granducato di Lussemburgo è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in virtù 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), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»), in particolare dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c); dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f); dell'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma; dell'articolo 168, lettera a); dell'articolo 178, lettera a); dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c) e dell'articolo 28 di tale direttiva.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

2 L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112, contenuto all'interno del titolo I, intitolato «Oggetto e ambito di applicazione», prevede quanto segue:

«A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

3 L'articolo 2, paragrafo1, lettera c), di detta direttiva dispone quanto segue:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(…)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(…)».

4 L'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della citata direttiva, contenuto all'interno del titolo III, intitolato «Soggetti passivi», così recita:

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

5 L'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della medesima direttiva, contenuto all'interno del titolo IV, intitolato «Operazioni imponibili», prevede quanto segue:

«Oltre all'operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti:

(…)

c) il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita».

6 L'articolo 28 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale».

7 L'articolo 132, paragrafo 1, di detta direttiva, contenuto all'interno del titolo IX di quest'ultima, rubricato «Esenzioni», così dispone:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(…)

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;

(…)».

8 L'articolo 168 della citata direttiva, contenuto all'interno del titolo X, intitolato «Detrazioni», così recita:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(…)».

9 L'articolo 178 della medesima direttiva dispone quanto segue:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6;

(…)».

10 L'articolo 226 della direttiva 2006/112, contenuto all'interno del titolo XI, intitolato «Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi», così recita:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(…)

5) il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario;

(…)».

Diritto lussemburghese

11 L'articolo 44, paragrafo 1, della legge sull'IVA, come modificata, in particolare, dall'articolo 5, quinto comma, paragrafo 2, della loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1990 (legge del 22 dicembre 1989 relativa alle entrate e alle spese iscritte nel bilancio dello Stato per l'esercizio 1990) (*Mémorial* A 1989, n. 81), così dispone:

« Sono esentati dall'imposta sul valore aggiunto, entro i limiti e le condizioni da stabilire con regolamento granducale:

(…)

y) 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».

12 Le condizioni di attuazione dell'articolo 44, paragrafo 1, della legge sull'IVA, come modificata, sono state definite dal regolamento granducale, il cui articolo 1 così recitava:

«Ai fini dell'applicazione delle disposizioni dell'articolo 44, paragrafo 1, punto y), della legge [sull'IVA, come modificata], per associazione autonoma di persone si intende:

a) l'associazione con personalità giuridica;

b) l'associazione priva di personalità giuridica ma che agisce in nome proprio, in quanto associazione, nei confronti dei propri membri e dei terzi».

13 Il regolamento granducale del 7 agosto 2012 (*Mémorial* A 2012, n. 168) ha modificato il regolamento granducale integrando l'articolo 1 come segue:

«Non rientrano nel campo di applicazione del presente regolamento granducale le associazioni autonome di persone le cui prestazioni di servizi servono, nei confronti di uno o più dei loro membri, in via principale alla realizzazione di operazioni che sono soggette ad imposta e che non beneficiano di un'esenzione».

14 L'articolo 2 del regolamento granducale così prevede:

«Le prestazione di servizi fornite ai propri membri dalle associazioni autonome di persone di cui all'articolo 1 sono esentate dall'imposta, a condizione che:

a) le attività dell'associazione consistano esclusivamente nel fornire prestazioni di servizi direttamente necessari all'esercizio dell'attività dei propri membri, e che questi ultimi esercitino tutti un'attività esente ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 1, della [legge sull'IVA, come modificata] o rispetto alla quale essi non siano soggetti passivi. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 44, paragrafo 1, punto y), della [legge sull'IVA, come modificata], si reputano esercitare un'attività esente ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 1, o un'attività rispetto alla quale essi non hanno la qualità di soggetti passivi IVA, i membri che, nell'ambito della propria attività economica esente dall'IVA ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 1, o rispetto alla quale essi non hanno la qualità di soggetti passivi IVA, effettuino comunque cessioni di beni o prestazioni di servizi non esenti dall'imposta in virtù del citato articolo 44, paragrafo 1, a condizione che il fatturato annuale al netto delle imposte relativo a dette cessioni di beni e prestazioni di servizi, tassate, non sia superiore al trenta per cento del fatturato annuale al netto delle imposte relativo a tutte le operazioni da essi effettuate; il fatturato da prendere in considerazione è quello di cui all'articolo 57, paragrafo 3, della [legge sull'IVA, come modificata] e salvo quanto previsto all'articolo 3;

(…)».

15 L'articolo 3 del regolamento granducale dispone quanto segue:

«Per quanto concerne la percentuale di cui all'articolo 2, punto a), l'esenzione, per un anno civilistico, delle prestazioni di servizi effettuate dall'associazione, è subordinata alla condizione che, nell'anno civilistico precedente, tale percentuale non sia stata superata in capo ai membri dell'associazione. Tuttavia, un superamento di tale percentuale non fa perdere il beneficio dell'esenzione, a condizione che tale superamento non ecceda il cinquanta per cento di detta percentuale e che la sua durata non sia superiore ai due anni civilistici consecutivi che precedono l'anno civilistico per cui va determinata l'applicabilità dell'esenzione.

Le condizioni che precedono devono essere soddisfatte rispetto a ciascun membro dell'associazione: in difetto di ciò, tutte le prestazioni effettuate dall'associazione sono escluse dall'esenzione».

16 L'articolo 4 del regolamento granducale così recita:

«I membri dell'associazione che, nell'ambito della propria attività economica esente dall'IVA in virtù dell'articolo 44, paragrafo 1, della [legge sull'IVA, come modificata] o rispetto alla quale essi non hanno la qualità di soggetti passivi IVA, effettuano comunque, nei limiti percentuali di cui agli articoli 2, punto a) e 3, cessioni di beni o prestazioni di servizi non esenti ai sensi del citato articolo 44, paragrafo 1, possono detrarre, dall'imposta di cui sono debitori in ragione delle operazioni imponibili effettuate tra di essi, l'[IVA] fatturata all'associazione o dovuta nei confronti della stessa in ragione delle operazioni a monte, e compresa nell'importo del compenso a loro individualmente corrisposto secondo le disposizioni dell'articolo 2, punto c). La detrazione si effettua in conformità alle disposizioni del titolo VII della legge [sull'IVA, come modificata]».

17 L'articolo 4 del regolamento granducale è oggetto della seguente nota nella circolare amministrativa:

«Per garantire nei limiti del possibile il principio di neutralità dell'[IVA], l'articolo 4 ha il fine di riconoscere una detrazione dell'IVA pagata o dovuta a monte nei confronti dell'associazione ai membri-soggetti passivi che realizzano, nei limiti della percentuale fissata dagli articoli 2, punto a) e 3,

un fatturato che ricade nel campo di applicazione dell'imposta e non esentato ai sensi dell'articolo 44. S'intende che tale diritto alla detrazione deve peraltro seguire le regole stabilite dal titolo VII della legge [sull'IVA] e in particolare dai suoi articoli 50 (pro rata generale) e 51 (destinazione effettiva).

In pratica, il membro-soggetto passivo di cui trattasi può procedere alla detrazione dell'IVA pagata dall'associazione o dovuta nei confronti di quest'ultima solo se è in possesso di un resoconto, con copia delle fatture a sostegno, rilasciatogli dall'associazione, in cui sia indicato il prezzo netto esatto pagato ai fornitori o prestatori di servizi, l'importo dell'imposta applicata o dovuta nei confronti dell'associazione nonché la quota parte del membro dell'associazione per le spese comuni e l'imposta».

18 La nota del COBMA intende chiarire taluni elementi per l'applicazione pratica del regime giuridico delle associazioni autonome di persone. Contiene in particolare i seguenti quesiti e le seguenti risposte:

«– Quale soggetto deve figurare sulle fatture che si ricevono dai terzi e relative a costi in comune se l'associazione non ha personalità giuridica?

Possono verificarsi due ipotesi:

— l'associazione è in rapporto diretto con i terzi e riceve da questi i beni e servizi in nome proprio;

— i membri sono in rapporto diretto con i terzi e ricevono da questi i beni e servizi in nome proprio. I membri pongono successivamente in comune le spese relative ai beni e servizi ricevuti e in ragione di ciò imputano dette spese all'associazione. Tale ipotesi può verificarsi, in particolare, quando per ragioni economiche o giuridiche non sia configurabile un rapporto diretto tra l'associazione e i terzi.

Nella prima ipotesi le fatture emesse dai terzi e relative a spese messe in comune devono essere chiaramente indirizzate all'associazione autonoma di persone. Se l'associazione è priva di personalità giuridica, l'indirizzo nelle fatture sarà così strutturato: "Associazione ABC / C/o membro X - indirizzo del membro X". Detto membro dovrà imputare la spesa [comprese tutte le imposte] all'associazione, qualunque sia il diritto alla detrazione di cui tale membro possa beneficiare per l'IVA pagata in nome proprio. Non avendo l'associazione personalità giuridica, almeno uno dei membri deve tuttavia essere designato quale parte giuridicamente responsabile per il pagamento e per gli altri obblighi discendenti dal contratto.

Nella seconda ipotesi, le fatture emesse da terzi sono indirizzate ad uno dei membri. Tale membro successivamente pone in comune le spese relative ai beni e servizi e imputa dette spese all'associazione. L'imputazione di tali spese all'associazione deve essere fatta [comprese tutte le imposte], qualunque sia il diritto alla detrazione di cui tale membro possa beneficiare per l'IVA pagata in nome proprio.

(…)

Inoltre, si specifica che l'imputazione da parte dei membri dell'associazione delle spese messe in comune è un'operazione fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

(…)».

Fase precontenziosa del procedimento

19 Con lettera di diffida del 7 aprile 2011, la Commissione attirava l'attenzione del Granducato di Lussemburgo sul fatto che il regime IVA relativo alle associazioni autonome di persone (in prosieguo: le «AAP»), come definito in particolare all'articolo 44, paragrafo 1, lettera y), della legge sull'IVA e agli articoli da 1 a 4 del regolamento granducale, non le appariva compatibile con diverse disposizioni della direttiva 2006/112.

20 Con la sua prima censura, la Commissione faceva valere che le disposizioni nazionali per cui i servizi resi dalle AAP a beneficio dei propri membri sono esenti dall'IVA, anche quando detti servizi sono utilizzati per le operazioni tassate di tali soggetti il cui fatturato annuale al netto delle imposte non superi il 30%, o in taluni casi anche il 45%, del loro fatturato annuale complessivo al netto delle imposte, le parevano incompatibili con l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e con l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112.

21 Con la sua seconda censura, la Commissione esprimeva l'opinione che il diritto nazionale fosse incompatibile con l'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112, nella parte in cui prevede che i membri di un'AAP che effettuano attività soggette ad imposizione fino ad un massimo del 30% del loro fatturato annuale totale al netto delle imposte possano detrarre l'IVA fatturata all'AAP per i beni ceduti e i servizi prestati alla stessa dall'IVA di cui loro stessi sono debitori.

22 La terza e ultima censura proposta dalla Commissione era relativa al diritto nazionale, nella parte in cui questo, nell'ipotesi in cui il membro di un'AAP acquisti beni e servizi presso terzi in nome proprio, ma per conto dell'AAP, escludeva dal campo di applicazione dell'IVA l'operazione che consisteva, per tale membro, nell'imputare all'AAP le spese così sostenute, in violazione delle disposizioni dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e dell'articolo 28 della direttiva 2006/112.

23 Nella sua risposta dell'8 giugno 2011 alla lettera di diffida, il Granducato di Lussemburgo contestava l'interpretazione del diritto nazionale e del diritto dell'Unione fatta propria dalla Commissione. Preliminarmente, il Granducato di Lussemburgo deduceva che il concetto di «associazioni autonome di persone» di cui alla direttiva 2006/112 riguardava soprattutto strutture prive di personalità giuridica le cui attività sono imputabili ai membri delle stesse dotati di personalità giuridica.

24 Per quanto concerne la prima censura, il Granducato di Lussemburgo rispondeva che l'articolo 44, paragrafo 1, lettera y), della legge sull'IVA limitava il campo di applicazione dell'esenzione all'ambito definito dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, e che il regolamento granducale si limitava a predisporre le regole accessorie del regime applicabile alle AAP.

25 Per quanto concerne la seconda censura, detto Stato membro replicava che, dal momento che un'AAP è priva di personalità giuridica, il diritto alla detrazione, che dipende dalla natura delle operazioni a valle, deve andare a beneficio non già di tale associazione, bensì dei suoi membri. Anche ammettendo che, da un punto di vista teorico, il regime previsto dal diritto nazionale deroghi al «principio dell'anticipo dell'imposta da parte del destinatario», detto Stato membro riteneva tuttavia che ciò non avesse conseguenze pratiche.

26 Quanto alla terza censura, il Granducato di Lussemburgo riteneva che il regime risultante dall'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e dall'articolo 28 della direttiva 2006/112 non fosse applicabile nel caso di specie.

27 Non convinta da tale risposta, la Commissione emetteva, il 27 gennaio 2012, un parere motivato, in cui ribadiva la posizione espressa nella lettera di diffida e invitava il Granducato di Lussemburgo a prendere le misure necessarie per conformare la sua normativa alla direttiva 2006/112, e in particolare

all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), all'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, all'articolo 168, lettera a), all'articolo 178, lettera a), all'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e all'articolo 28 di detta direttiva, entro un termine di due mesi a far data dalla ricezione del parere.

28 Il Granducato di Lussemburgo rispondeva al parere motivato, con lettera del 7 febbraio 2012, contestando nuovamente la fondatezza delle censure rivoltegli e ribadendo la propria posizione, come espressa nella lettera di risposta dell'8 giugno 2011.

29 Il Granducato di Lussemburgo faceva tuttavia sapere, con lettera del 26 marzo 2012, di essersi impegnato ad adottare un regolamento destinato a conformare la normativa lussemburghese alla direttiva 2006/112 al fine di rispondere alle condizioni della prima censura del parere motivato, ribadendo allo stesso tempo i propri argomenti relativi alla seconda e alla terza censura.

30 Con lettera dell'11 giugno 2012 la Commissione chiedeva al Granducato di Lussemburgo di trasmettere il progetto di regolamento annunciato nonché il calendario per la sua adozione.

31 Con lettera del 4 settembre 2012, detto Stato membro trasmetteva ai servizi della Commissione il regolamento granducale del 7 agosto 2012, che ha modificato l'articolo 1 del regolamento granducale.

32 La Commissione riteneva tuttavia che il regolamento granducale del 7 agosto 2012 non avesse reso la normativa lussemburghese conforme alla direttiva 2006/112, in relazione alle tre censure sollevate nel parere motivato. Tenuto conto del persistere di tali censure, la Commissione annunciava, il 20 febbraio 2014, la propria decisione di proporre ricorso.

Sul ricorso

Sul primo motivo, relativo alla violazione degli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), e 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112

Sulla ricevibilità del primo motivo

– *Argomenti delle parti*

33 Il Granducato di Lussemburgo ritiene, in primo luogo, che il primo motivo debba essere respinto in quanto irricevibile, poiché il ricorso della Commissione si basa su una censura diversa rispetto a quella formulata nel parere motivato. Il motivo invocato nel parere motivato sarebbe relativo al fatto che il regolamento granducale non esclude la possibilità che servizi di un'associazione destinati principalmente, se non esclusivamente, ad operazioni soggette ad imposizione possano essere esenti. Per contro, il motivo invocato nel ricorso sarebbe relativo al fatto che il regolamento granducale consente l'esenzione dei servizi forniti da un'AAP e destinati, in via accessoria, ad operazioni imponibili dei suoi membri.

34 Il Granducato di Lussemburgo sostiene, in secondo luogo, che la Commissione, non reagendo in seguito alla modifica apportata al regolamento granducale nel mese di agosto del 2012, ha violato il principio di leale cooperazione. Secondo tale Stato membro, la Commissione avrebbe dovuto comunicare al Granducato eventuali dubbi quanto alla capacità di tale modifica di rendere la normativa lussemburghese conforme alla direttiva 2006/112, e non invece restare in silenzio per 18 mesi, prima di annunciare, infine, il 20 febbraio 2014, che aveva deciso di adire la Corte.

35 La Commissione fa valere che la giurisprudenza della Corte non impone una perfetta coincidenza tra la comunicazione delle censure nel parere motivato e i capi della domanda. Essa ritiene che, contrariamente alle affermazioni del Granducato di Lussemburgo, la prima censura abbia mantenuto lo stesso oggetto e lo stesso campo di applicazione nel parere motivato e nel ricorso.

36 Per quanto concerne il principio di leale cooperazione, la Commissione sostiene di essere la sola competente a decidere se sia opportuno, al termine del procedimento precontenzioso, adire la Corte per far accertare dalla stessa il presunto inadempimento. Spetterebbe alla Commissione la scelta del momento in cui depositare il ricorso per inadempimento, senza dover rispettare un dato termine, fatti salvi i casi in cui una durata eccessiva della fase precontenziosa del procedimento pregiudichi il diritto di difesa, circostanza che spetta allo Stato membro interessato provare.

– *Giudizio della Corte*

37 Si deve in primo luogo ricordare che, per giurisprudenza costante della Corte, l'oggetto di un ricorso proposto ai sensi dell'articolo 258 TFUE è circoscritto dal procedimento precontenzioso previsto da tale disposizione. Pertanto, il ricorso deve essere basato sui medesimi motivi e mezzi del parere motivato. Ciò non significa, tuttavia, che debba sussistere in ogni caso una perfetta coincidenza tra l'esposizione degli addebiti nel dispositivo del parere motivato e le conclusioni del ricorso, purché l'oggetto della controversia, come definito nel parere motivato, non sia stato ampliato o modificato (sentenza del 9 aprile 2013, Commissione/Irlanda, C-85/11, EU:C:2013:217, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).

38 Orbene, si deve constatare che, nel caso di specie, la Commissione non ha né ampliato né modificato l'oggetto della controversia quale definito nel parere motivato. Infatti, la Commissione ha chiaramente affermato, tanto nel parere motivato quanto nel ricorso, di ritenere che la normativa lussemburghese sia contraria all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, in quanto consente l'esenzione dei servizi di un'AAP non direttamente necessari alle attività non imponibili o esenti dei suoi membri.

39 In secondo luogo, si deve ricordare che, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, spetta alla Commissione stabilire il momento in cui ritiene opportuno depositare un ricorso per inadempimento. Le considerazioni sulle quali si fonda tale decisione non possono avere alcuna incidenza sulla ricevibilità del ricorso. Le norme enunciate all'articolo 258 TFUE devono essere applicate senza che la Commissione sia tenuta ad osservare un termine prestabilito, salvo nei casi in cui la durata eccessiva del procedimento precontenzioso possa aumentare, per lo Stato membro coinvolto, la difficoltà di confutare gli argomenti della Commissione e violare, pertanto, i diritti della difesa. Spetta allo Stato membro interessato addurre la prova dell'incidenza di siffatta durata eccessiva (v., in tal senso, sentenza del 16 aprile 2015, Commissione/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punto 14).

40 Orbene, si deve constatare che, nel caso di specie, il Granducato di Lussemburgo non ha fornito la prova di una tale incidenza.

41 Inoltre, la mera circostanza che detto Stato membro abbia modificato la propria normativa in seguito allo scadere del termine fissato nel parere motivato, ossia il 27 marzo 2012, non impedisce alla Commissione, in virtù del principio di leale cooperazione, di depositare un ricorso per inadempimento successivamente a tale data.

42 Ne consegue che il primo motivo è fondato.

Nel merito

– Argomenti delle parti

43 La Commissione osserva che l'articolo 1 del regolamento granducale fissa le condizioni per l'applicazione dell'articolo 44, paragrafo 1, lettera y), della legge sull'IVA. In virtù dell'articolo 2, lettera a), e dell'articolo 3 del regolamento granducale, le prestazioni di servizi fornite da un'AAP ai propri membri sono esenti dall'IVA a condizione che i membri di tale gruppo che esercitano anche attività imponibili abbiano un fatturato al netto delle imposte derivante da dette attività fino al 30%, e anche del 45% in taluni casi, del loro fatturato complessivo al netto delle imposte. Pertanto, il regolamento granducale non limiterebbe l'esenzione dall'IVA ai soli servizi forniti dall'AAP e direttamente necessari alle attività non imponibili IVA o esenti eseguite dai membri della stessa, in violazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112. Pertanto, non soddisfacendo i requisiti di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, tali prestazioni di servizi dovrebbero essere tassate ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva.

44 Il Granducato di Lussemburgo sostiene che, nell'aver ritenuto che l'esenzione di cui trattasi sia riservata ai membri dell'AAP che esercitano esclusivamente attività esenti o non soggette ad IVA, la Commissione ha aggiunto all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, una condizione che in essa non figura. Secondo tale Stato membro, per i membri di un'AAP il fatto di esercitare un'attività esente o rispetto alla quale essi non hanno la qualità di soggetti passivi è una condizione sufficiente ai fini dell'applicazione dell'esenzione prevista in detto articolo. Per contro, l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 non sarebbe riservata ai membri delle AAP che esercitano esclusivamente una simile attività.

45 Il Granducato di Lussemburgo fa valere che il regime lussemburghese che prevede che i membri di un'AAP possano realizzare attività tassate per una percentuale del 30% del fatturato ha lo scopo di rendere applicabile nella prassi un regime che, se sottoposto ad ulteriori condizioni di applicazione, diverrebbe economicamente irrealizzabile. A tal proposito, detto Stato membro considera che i costi sostenuti in comune dai membri di un'AAP, attraverso quest'ultima, costituiscano spese generali e che sarebbe irrealistico pretendere un diverso trattamento dell'IVA applicabile ai servizi resi dall'AAP a seconda che essi concernano la parte imputabile alle attività imponibili o quella imputabile alle attività esenti dei membri, tenuto conto delle difficoltà e degli oneri pratici e amministrativi legati ad un simile requisito.

46 Il Granducato di Lussemburgo invoca, inoltre, la circostanza che, in seguito alla lettera della Commissione dell'11 giugno 2012, il regolamento granducale del 7 agosto 2012 ha modificato il regolamento granducale integrando il suo articolo 1 con un nuovo comma.

– Giudizio della Corte

47 Preliminarmente, si deve ricordare che, per consolidata giurisprudenza della Corte, l'esistenza di un inadempimento dev'essere valutata in base alla situazione dello Stato membro quale si presentava alla scadenza del termine stabilito nel parere motivato e che la Corte non può tenere conto dei mutamenti successivi (sentenza del 28 gennaio 2016, Commissione/Portogallo, C-398/14, EU:C:2016:61, punto 49).

48 Nel caso di specie, il termine accordato al Granducato di Lussemburgo per conformare la propria normativa alla direttiva 2006/112 spirava il 27 marzo 2012. Orbene, la modifica dell'articolo 1 del regolamento granducale da parte del regolamento granducale del 7 agosto 2012 è intervenuta solo in un momento successivo. Pertanto, tale modifica non è pertinente nell'analisi del primo motivo.

49 Si deve pertanto verificare la conformità del regolamento granducale all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, nella parte in cui prevede che le prestazioni di servizi fornite da un'AAP ai propri membri sono esenti dall'IVA a condizione che i membri di tale gruppo che esercitano anche attività soggette ad imposizione abbiano un fatturato al netto delle imposte, derivante da dette attività, che non superi il 30% o, in taluni casi, anche il 45%, del loro fatturato complessivo al netto delle imposte.

50 A tal proposito, discende da consolidata giurisprudenza della Corte che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA si applica ad ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, l'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti da dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune dell'IVA. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al suddetto articolo 132 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti. La giurisprudenza della Corte non mira ad imporre un'interpretazione che renderebbe le esenzioni ivi previste praticamente quasi inapplicabili (v., in tal senso, sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

51 Orbene, secondo il testo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, sono esenti, a certe condizioni, le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome «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». Pertanto, dal testo di tale disposizione risulta che essa non prevede l'esenzione per prestazioni di servizi che non siano direttamente necessarie all'esercizio delle attività esenti dei membri di un'AAP o per le quali essi non abbiano la qualità di soggetti passivi.

52 Dal momento che simili prestazioni di servizi non rientrano nel campo di applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva richiede che dette prestazioni di servizi, fornite a titolo oneroso sul territorio di uno Stato membro da parte di un soggetto passivo che opera in quanto tale, siano soggette ad IVA.

53 Contrariamente a quanto fa valere il Granducato di Lussemburgo, detta interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 non fa venir meno l'esenzione prevista da tale disposizione. In particolare, l'applicazione dell'esenzione non si limita alle associazioni i cui membri esercitino esclusivamente un'attività esente o per la quale essi non abbiano la qualità di soggetti passivi. Pertanto, i servizi prestati da un'AAP i cui membri esercitino anche attività imponibili possono beneficiare di detta esenzione, ma solo nei limiti in cui tali servizi sono direttamente necessari alle attività esenti dei citati membri o per le quali essi non abbiano la qualità di soggetti passivi.

54 Il Granducato di Lussemburgo non ha provato che tale requisito renderebbe l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 praticamente quasi inapplicabile. Da un lato, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 42 delle sue conclusioni, le prestazioni di servizi erogate da un'associazione ai suoi membri non devono necessariamente essere imputate ai loro costi generali e, quindi, alla totalità delle loro attività. Dall'altro lato, il Granducato di Lussemburgo non ha provato per quale ragione, se del caso, sarebbe eccessivamente difficile per l'AAP fatturare i suoi servizi IVA esclusa, in funzione della parte costituita, rispetto all'insieme delle attività dei suoi membri, dalle attività esenti da detta imposta, o per le quali detti membri non abbiano la qualità di soggetti passivi.

55 Ne consegue che l'articolo 44, paragrafo 1, lettera y), della legge sull'IVA, in combinato disposto con l'articolo 2, lettera a), e l'articolo 3 del regolamento granducale, è contrario all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112, e pertanto il primo motivo è fondato.

Sul secondo motivo, relativo alla violazione degli articoli 1, paragrafo 2, secondo comma, 168, lettera a), e 178, lettera a), della direttiva 2006/112

Argomenti delle parti

56 La Commissione rileva, in primo luogo, che, ai sensi dell'articolo 4 del regolamento granducale, i membri di un'AAP che effettuano operazioni soggette ad IVA hanno il diritto di detrarre, dall'IVA di cui sono debitori per le operazioni tassate, l'imposta fatturata all'AAP o dovuta nei confronti della stessa in ragione dei beni e servizi che l'AAP ha ricevuto per le necessità delle proprie attività. Orbene, secondo la Commissione, si evince dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 che l'IVA può essere detratta solamente dal soggetto passivo destinatario della cessione o della prestazione gravata da IVA e unicamente rispetto all'IVA di cui tale soggetto passivo è esso stesso debitore.

57 In secondo luogo, la Commissione sostiene che dall'articolo 4 del regolamento granducale, in combinato disposto con la circolare amministrativa, discende che il diritto alla detrazione dell'IVA può essere esercitato dai membri dell'AAP per transazioni senza fattura a proprio nome, in violazione dell'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112.

58 Il Granducato di Lussemburgo fa valere che discende dalla sentenza del 18 luglio 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526) che un soggetto passivo può detrarre l'IVA su importi che gli sono stati fatturati per beni o servizi che vanno a vantaggio di un soggetto diverso, purché sia provato che tali importi sono connessi all'attività imponibile del soggetto passivo. Detto Stato membro ne deduce che, per determinare il diritto alla detrazione, si deve identificare il soggetto di diritto che si fa effettivamente carico di detti importi e determinare se gli stessi hanno un nesso con l'attività imponibile del soggetto passivo. A tale riguardo, il citato Stato membro fa valere che gli importi di cui trattasi e l'IVA ad essi afferente, benché formalmente fatturati all'AAP, sono a carico dei membri dell'AAP in proporzione alla loro partecipazione all'associazione.

59 Inoltre, accogliere il secondo motivo invocato dalla Commissione finirebbe, secondo il Granducato di Lussemburgo, per pregiudicare il principio di neutralità fiscale. Infatti, se il diritto alla detrazione dell'IVA fosse negato ai membri dell'AAP e se quest'ultima non potesse recuperare l'imposta, essi sopporterebbero un costo aggiuntivo di IVA.

60 Quanto ai requisiti relativi al possesso di una fattura, il Granducato di Lussemburgo sottolinea che la Corte, nella sua sentenza del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), ha riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA ad un soggetto passivo non in possesso di fattura in nome proprio. Secondo detto Stato membro, l'obbligo, in capo al soggetto passivo che mira ad ottenere un'esenzione, di essere in possesso di una fattura è sostanzialmente giustificato dal fatto che consente di scongiurare il rischio di un'eventuale doppia detrazione dell'IVA, di evasione o di abuso. A tal proposito, detto Stato membro sostiene che, poiché le AAP non godono di alcun diritto alla detrazione dell'IVA, non sussiste alcun rischio di doppia detrazione della stessa.

Giudizio della Corte

61 Preliminarmente, si deve evidenziare che dall'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 risulta che l'AAP è un soggetto passivo a sé stante, distinto dai propri membri. Infatti, si evince dal testo stesso di tale disposizione che l'AAP è autonoma, e che pertanto fornisce prestazioni di servizi in modo indipendente, ai sensi dell'articolo 9 della direttiva 2006/112. Inoltre, se i servizi forniti dall'AAP non fossero servizi prestati da un soggetto passivo che opera in quanto tale, gli stessi non sarebbero oggetto di imposizione IVA, in conformità all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112. Detti servizi, pertanto, non possono essere oggetto di un'esenzione come quella di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), di tale direttiva, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 50 delle sue conclusioni.

62 È alla luce di tali considerazioni preliminari che si deve determinare se il regolamento granducale sia contrario all'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, all'articolo 168, lettera a), e all'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112, in quanto consente ai membri di un'AAP che effettuano operazioni soggette ad IVA di detrarre, dall'IVA di cui sono debitori per tali operazioni tassate, l'imposta fatturata all'AAP o dovuta dalla stessa in ragione dei beni e servizi che l'AAP ha ricevuto per le necessità delle proprie attività.

63 In primo luogo, si deve ricordare, da un lato, che, in virtù dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112, un soggetto passivo ha il diritto di detrarre dall'importo dell'IVA di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta per i beni che gli sono stati ceduti e per i servizi che gli sono stati forniti da un altro soggetto passivo. Ne consegue che è contrario alla citata disposizione consentire ai membri di un'AAP di detrarre dall'importo dell'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni ceduti e i servizi forniti all'AAP.

64 Tale affermazione non è rimessa in discussione dalla sentenza del 18 luglio 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), invocata dal Granducato di Lussemburgo, in cui la Corte ha dichiarato, in sostanza, ai punti da 24 a 26 e 29 della stessa, che un soggetto passivo che aveva costituito un fondo pensione nella forma di un'entità distinta dal punto di vista giuridico e fiscale, in conformità ad un obbligo impostogli dalla normativa nazionale in quanto datore di lavoro, poteva detrarre l'IVA da esso assolta sulla base delle prestazioni relative alla gestione e al funzionamento di tale fondo. A tale riguardo, come si evince dal punto 25 della citata sentenza, il soggetto passivo aveva lui stesso acquisito le prestazioni in oggetto con l'IVA applicata, al fine di assicurare l'amministrazione delle pensioni dei suoi dipendenti e la gestione del patrimonio del fondo pensione costituito per garantire le suddette pensioni. Non si può quindi dedurre da tale sentenza che i membri di un'AAP abbiano il diritto di detrarre l'IVA gravante sui beni e servizi acquisiti dall'associazione, poiché solo quest'ultima può eventualmente vantare un diritto alla detrazione di detta IVA.

65 Dall'altro lato, si deve respingere l'argomento del Granducato di Lussemburgo relativo ad una violazione del principio di neutralità fiscale. Conformemente a tale principio, il regime delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le proprie attività economiche (sentenza del 15 settembre 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, punto 35). Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punto 27).

66 Pertanto, non è contrario al principio di neutralità fiscale negare, in virtù dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112, un diritto alla detrazione ai membri di un'AAP per l'IVA a carico dell'associazione in ragione dei servizi da essa forniti, che sono esenti in virtù dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112 e non danno quindi accesso, a tale titolo, ad alcun diritto alla detrazione. Per contro, nei limiti in cui una simile AAP fornisce prestazioni che non sono esenti, si deve rilevare che, in conformità a detto principio, tale associazione, e non già i suoi membri, beneficiano a titolo personale di un diritto alla detrazione dell'IVA applicata sulle operazioni a monte.

67 In secondo luogo, discende dall'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 226, punto 5), e con l'articolo 168, lettera a), della stessa, che, per poter esercitare il diritto alla detrazione, il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura su cui risulti il suo nome quale acquirente o destinatario. Pertanto, nel consentire ai membri di un'AAP di detrarre, dall'IVA di cui essi stessi sono debitori in base ad una fattura emessa a nome dell'associazione, l'IVA fatturata a quest'ultima, la normativa lussemburghese è contraria all'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112.

68 Si deve rilevare che il riferimento operato dal Granducato di Lussemburgo alla sentenza del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), non è pertinente a tale riguardo, in quanto gli elementi in fatto della causa da cui ha preso origine la citata sentenza erano molto diversi da quelli del procedimento principale. Si evince infatti, in particolare, dal punto 81 di detta sentenza, che, a differenza di un'AAP, che possiede la qualità di soggetto passivo IVA, e i cui membri esercitano tutti un'attività economica, la comunione costituita dalla comproprietà di fatto tra coniugi di cui alla causa che ha dato origine alla sentenza del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), non era essa stessa un soggetto passivo IVA e solo uno dei coniugi esercitava un'attività economica.

69 Per quanto attiene invece al resto, occorre dichiarare che la Commissione non ha provato che la normativa lussemburghese di cui trattasi sia contraria all'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112, che enuncia il principio secondo cui l'IVA è esigibile per ciascuna operazione, senza tuttavia trattare in modo specifico il diritto alla detrazione assicurato dagli articoli 167 e 168, lettera a), di detta direttiva, alle condizioni previste in particolare dal suo articolo 178.

70 Dalle considerazioni che precedono discende che l'articolo 4 del regolamento granducale, in combinato disposto con la circolare amministrativa nella parte in cui essa commenta l'articolo 4 del regolamento granducale, è contrario all'articolo 168, lettera a), nonché all'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 e che, in tale misura, il secondo motivo è fondato. Quanto al resto, detto motivo dev'essere respinto.

Sul terzo motivo, relativo alla violazione dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e dell'articolo 28 della direttiva 2006/112

Sulla ricevibilità del terzo motivo

– Argomenti delle parti

71 Il Granducato di Lussemburgo fa valere che il terzo motivo dev'essere respinto in quanto irricevibile, poiché verte esclusivamente sulla nota del COBMA. Ricorda che un ricorso per inadempimento deve avere ad oggetto un inadempimento imputabile allo Stato membro interessato. Orbene, la Commissione non avrebbe dimostrato che il COBMA è un organo dello Stato che esercita pubblici poteri.

72 La Commissione sostiene che il testo della nota del COBMA indica che l'amministrazione finanziaria lussemburghese, che è un organo dello Stato, ne è coautrice. Inoltre, la Commissione fa valere che il contenuto della nota conferma che essa non contiene semplici raccomandazioni o consigli agli operatori, ma indica come la legislazione relativa alle AAP debba essere interpretata e applicata in modo armonizzato. In ogni caso, la Commissione ritiene che la nota del COBMA esprima la prassi generale dell'amministrazione tributaria lussemburghese.

Giudizio della Corte

73 Si deve ricordare che una prassi amministrativa di uno Stato membro può costituire oggetto di un ricorso per inadempimento qualora presenti un certo grado di continuità e di generalità (sentenza del 22 settembre 2016, Commissione/Repubblica ceca, C-525/14, EU:C:2016:714, punto 14). Orbene, il Granducato di Lussemburgo non ha contestato l'argomento della Commissione secondo cui la nota del COBMA esprime la prassi generale dell'amministrazione tributaria lussemburghese.

74 Ne consegue che il terzo motivo ha per oggetto un inadempimento imputabile al Granducato di Lussemburgo e che, pertanto, si deve respingere la relativa eccezione di irricevibilità.

Nel merito

– Argomenti delle parti

75 La Commissione osserva che, secondo la nota del COBMA, l'imputazione all'AAP, da parte di uno dei suoi membri, delle spese sostenute da detto membro in proprio nome ma per conto dell'AAP è un'operazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

76 Orbene, secondo la Commissione una simile operazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA, in virtù dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e dell'articolo 28 della direttiva 2006/112. A parere della Commissione, ciascuna acquisizione di beni o servizi effettuata per conto dell'AAP da uno dei suoi membri agendo in nome proprio deve essere considerata, dal punto di vista dell'IVA, come se si trattasse di due cessioni di beni o due prestazioni di servizi identiche, fornite consecutivamente e che entrano nel campo di applicazione dell'IVA. A tal proposito, la Commissione si basa sulla sentenza del 14 luglio 2011, Henfling e a. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Preliminarmente, il Granducato di Lussemburgo evidenzia che il passaggio criticato della nota del COBMA non concerne le AAP dotate di personalità giuridica, bensì solamente quelle che ne sono prive.

78 Detto Stato membro sostiene che l'analogia fatta dalla Commissione tra la causa che ha dato origine alla sentenza del 14 luglio 2011, Henfling e a. (C-464/10, EU:C:2011:489) e il caso di specie non è pertinente, in quanto le due situazioni sono sostanzialmente diverse. A tal proposito, rileva che un'AAP priva di personalità giuridica non può agire in modo autonomo, ma solo attraverso un membro che agisca per suo conto, e che le operazioni che intercorrono tra un'AAP e detto membro non sono necessariamente operazioni tra due soggetti passivi distinti. In tale contesto, il Granducato di Lussemburgo fa un parallelo con i fondi comuni di investimento, ai sensi della direttiva 2009/65/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 luglio 2009, concernente il coordinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative in materia di taluni organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM) (GU 2009, L 302, pag. 32). Anche tali fondi potrebbero agire solo attraverso le proprie società di gestione e sarebbero pertanto esclusi dal campo di applicazione dell'IVA.

79 Il Granducato di Lussemburgo ritiene che la relazione tra i membri di un'AAP e l'associazione, in funzione degli accordi contrattuali dell'AAP in essere, può essere analoga a quella dei membri di un consorzio, come ha statuito la Corte nella sentenza del 29 aprile 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). In tale causa, la Corte avrebbe dichiarato che i lavori svolti nell'ambito di un consorzio per conto dello stesso da ciascuno dei suoi membri non costituivano operazioni imponibili.

– Giudizio della Corte

80 Preliminarmente, per quanto concerne la portata del passaggio contestato della nota del COBMA, si deve constatare che non si evince in modo inequivoco dal testo di tale passaggio che esso sia unicamente relativo alla situazione di AAP prive di personalità giuridica, come fa valere il Granducato di Lussemburgo. Tuttavia, come sostenuto dalla Commissione, il passaggio della nota citata, secondo cui «quando per ragioni economiche o giuridiche non sia configurabile un rapporto diretto tra l'associazione e i terzi», pare indicare che non si versa in tale ipotesi. In ogni caso, però, la questione se il citato passaggio si applichi o meno ad AAP dotate di personalità giuridica non rileva per l'analisi del terzo motivo.

81 Il terzo motivo riguarda infatti il caso in cui il membro di un'AAP acquisisca beni o servizi in nome proprio ma per conto dell'AAP.

82 Orbene, come discende dal punto 61 della presente sentenza, l'AAP è un soggetto passivo a sé stante, distinto dai propri membri, i quali parimenti sono soggetti passivi. Pertanto, le operazioni tra l'AAP, che agisce in modo autonomo, e uno dei propri membri sono da considerarsi come operazioni tra due soggetti passivi e rientranti nel campo di applicazione dell'IVA. L'argomento del Granducato di Lussemburgo secondo cui le operazioni tra un'AAP e uno dei suoi membri non sono necessariamente operazioni tra due soggetti passivi distinti, in quanto l'associazione può agire solo attraverso uno dei propri membri, e il parallelo istituito in tale contesto con i fondi comuni di investimento, non sono quindi pertinenti nel caso di specie.

83 Ne consegue che l'imputazione all'AAP, da parte di uno dei suoi membri, di spese sostenute da detto membro in proprio nome ma per conto dell'AAP è un'operazione rientrante nel campo di applicazione dell'IVA.

84 Tale affermazione è confermata dall'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e dall'articolo 28 della direttiva 2006/112, disposizioni la cui violazione è invocata dalla Commissione nell'ambito del terzo motivo.

85 L'articolo 28 della direttiva 2006/112 dispone che qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale.

86 Così, tale disposizione crea la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente. In forza di tale finzione, l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioè il commissionario, si ritiene avere, in un primo tempo, ricevuto i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioè il committente, prima di fornire, in un secondo tempo, personalmente tali servizi ad un cliente (sentenza del 14 luglio 2011, Henfling e a., C-464/10, EU:C:2011:489, punto 35).

87 Poiché l'articolo 28 della direttiva 2006/112 rientra nel titolo IV della stessa, intitolato «Operazioni imponibili», le due prestazioni di servizi interessate rientrano nel campo di applicazione dell'IVA. Ne consegue che, se la prestazione di servizi cui un operatore partecipa è soggetta ad IVA, è soggetto ad IVA anche il rapporto giuridico tra detto operatore e l'operatore per conto del quale quest'ultimo agisce (v., per analogia, sentenza del 14 luglio 2011, Henfling e a., C-464/10, EU:C:2011:489, punto 36).

88 Lo stesso ragionamento va applicato anche in caso di acquisizione dei beni in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto, in conformità all'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112, che parimenti rientra nel titolo IV della stessa. Tale disposizione istituisce pertanto la finzione giuridica di due cessioni di beni identiche effettuate consecutivamente e che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA.

89 Pertanto, quando il membro di un'AAP acquisisce, in nome proprio ma per conto dell'AAP, beni in virtù dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112, o servizi in virtù dell'articolo 28 della stessa, il rimborso, da parte dell'associazione, delle relative spese è un'operazione che rientra nel campo di applicazione dell'IVA.

90 L'analogia invocata dal Granducato di Lussemburgo con la causa che ha dato origine alla sentenza del 29 aprile 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243) deve parimenti essere respinta. Infatti, contrariamente al consorzio in questione in tale causa, l'AAP, come si evince dai punti 61 e 82 della presente sentenza, è un soggetto passivo distinto dai propri membri.

91 Pertanto, laddove prevede che l'imputazione all'AAP, da parte di uno dei suoi membri, delle spese sostenute da detto membro in proprio nome ma per conto dell'AAP, è un'operazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, la nota del COBMA è contraria all'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e all'articolo 28 della direttiva 2006/112, di modo che il terzo motivo è fondato.

92 Risulta dall'insieme delle considerazioni che precedono che, nel disciplinare il regime dell'IVA relativo alle AAP, come definito, in primo luogo, all'articolo 44, paragrafo 1, lettera y), della legge sull'IVA, in combinato disposto con l'articolo 2, lettera a), e con l'articolo 3 del regolamento granducale, in secondo luogo, all'articolo 4 del medesimo regolamento, in combinato disposto con la circolare amministrativa nella parte in cui essa commenta il citato articolo 4 e, in terzo luogo, nella nota del COBMA, il Granducato di Lussemburgo è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in virtù dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), dell'articolo 168, lettera a), dell'articolo 178, lettera a), dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e dell'articolo 28 della direttiva 2006/112.

Sulle spese

93 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. Il Granducato di Lussemburgo, rimasto soccombente, dev'essere condannato alle spese, conformemente alla domanda della Commissione.

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

1) Nel disciplinare il regime dell'imposta sul valore aggiunto relativo alle associazioni autonome di persone, come definito, in primo luogo, all'articolo 44, paragrafo 1, lettera y), del testo coordinato della legge del 12 febbraio 1979 concernente l'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con l'articolo 2, lettera a), e con l'articolo 3 del regolamento granducale del 21 gennaio 2004 concernente l'esenzione dall'IVA delle prestazioni di servizi fornite da associazioni autonome di persone ai loro membri, in secondo luogo, all'articolo 4 del medesimo regolamento, in combinato disposto con la circolare amministrativa n. 707, del 29 gennaio 2004, nella parte in cui essa commenta il citato articolo 4 e, in terzo luogo, nella nota del 18 dicembre 2008 redatta dal gruppo di lavoro che opera in seno al comité d'observation des marchés (Comitato di osservazione dei mercati) (COBMA), in accordo con l'administration de l'Enregistrement et des Domaines (amministrazione finanziaria lussemburghese), il Granducato di Lussemburgo è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in virtù dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), dell'articolo 168, lettera a), dell'articolo 178, lettera a), dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e dell'articolo 28 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010.

2) **Il ricorso è respinto quanto al resto.**

3) **Il Granducato di Lussemburgo è condannato alle spese.**

Firme