Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
del 6 ottobre 2016[1]

Causa C-274/15

Commissione europea
contro

Granducato di Lussemburgo

«Normativa tributaria — Imposta sul valore aggiunto — Articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE — Esenzione per le prestazioni di servizi erogate da determinate associazioni ai propri membri — Prestazioni di servizi direttamente necessari a un'attività esente o non imponibile — Detrazione da parte dei membri dell'associazione — Attività di un membro in nome proprio per conto dell'associazione»

I – Introduzione

1. Oggetto del presente ricorso della Commissione europea contro il Granducato di Lussemburgo sono una serie di disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto contenute nella normativa nazionale lussemburghese riguardanti l'esenzione dall'imposta ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto[2] (in prosieguo: la «direttiva IVA»)[3]. L'esenzione è stata disposta a fronte della decisione del legislatore dell'Unione di negare, in linea di principio, il diritto a detrazione alle imprese che forniscono prestazioni in esenzione dall'imposta, ad esempio, ospedali, medici o scuole. In tal modo le prestazioni a valle di dette imprese sono esenti da imposta, mentre non lo sono le prestazioni a monte. Ciò determina, in definitiva, un'esenzione dall'imposta della prestazione fornita all'utente finale solo parziale, in quanto l'IVA non detraibile viene, di regola, considerata nel calcolo del prezzo, venendo quindi indirettamente traslata sul destinatario della prestazione stessa.

2. L'impossibilità, per dette imprese, di detrarre l'imposta a monte fa sì che l'acquisto da terzi di componenti della prestazione (soggette ad imposta), componenti che potrebbero essere peraltro parimenti realizzate in proprio dal prestatore medesimo, può incidere negativamente sul prezzo determinandone l'aumento in misura pari all'IVA non detraibile. Ne consegue che, di regola, risulterà economicamente più vantaggioso eseguire tali operazioni in proprio anziché acquistarle da terzi con applicazione dell'imposta. In definitiva, nell'attuale regime IVA di esenzione dall'imposta con

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — GU 2006, L 347, pag. 1.

3 — La Corte ha avuto modo di occuparsi, in passato, di tale esenzione dall'imposta e degli elementi che ne caratterizzano la fattispecie solo in tre occasioni, vale a dire nelle sentenze del 15 giugno 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), del 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) e dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713) Sulla stessa questione pendono attualmente dinanzi alla Corte quattro cause. Accanto a quella qui in esame, si tratta delle cause C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Avival) e C-616/15 (Commissione c/ Germania)

corrispondente indetraibilità dell'imposta assolta, l'imprenditore fornitore della prestazione esente da imposta viene trattato alla stregua di un utente finale, il quale parimenti non è debitore dell'imposta, ma al tempo stesso non può portare in detrazione quella assolta a monte, anche qualora fornisca prestazioni soggette ad imposta o effettui cessioni di beni.

3. Considerato, peraltro, che anche per le imprese che effettuano prestazioni esenti da imposta possono esservi situazioni in cui è economicamente ragionevole, se non necessario, provvedere a determinate componenti delle prestazioni da fornire non in proprio, bensì in condivisione con altre imprese parimenti esenti (in tal senso, più medici si avvalgono, in condivisione, dell'ausilio di uno stesso grande strumento diagnostico), l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA esenta da imposta anche le prestazioni rese dall'associazione ai propri membri. In tal modo, l'esclusione della detrazione dell'imposta a monte non si riflette sulla determinazione del prezzo, restando così irrilevante ai fini degli effetti dell'esenzione sull'utente finale, a prescindere dalla questione se la prestazione fornita sia stata realizzata in toto con mezzi propri all'impresa esente ovvero se sia stata realizzata in condivisione con altre imprese esenti..

4. Il procedimento qui in esame è diretto ora ad accertare se, nell'attuazione di tale esenzione e delle relative pertinenti disposizioni in materia di IVA, il Granducato di Lussemburgo abbia oltrepassato i limiti del lecito sotto il profilo della concorrenza, al fine di rispondere agli interessi economici delle proprie imprese.

II – Contesto normativo

Diritto dell'Unione

5. L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA descrive il principio di tassazione del valore aggiunto nei seguenti termini:

«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».

6. A norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, sono soggette a IVA «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale». A norma della lettera a) della disposizione di cui trattasi, lo stesso vale anche per le «cessioni di beni».

7. A termini dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, gli Stati membri esentano dall'imposta sul valore aggiunto le operazioni seguenti:

«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. In materia di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto gravante sugli elementi costitutivi del prezzo di un'operazione (detrazione), l'articolo 168 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«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. Sulla procedura della detrazione l'articolo 178 della direttiva IVA [4] così recita:

«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 [sic!], essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;

(…)».

10. La direttiva IVA contiene, infine, parimenti talune disposizioni speciali in materia di negozi di commissione che assumono una certa rilevanza nell'ambito del presente procedimento. Si tratta, da un lato, dell'articolo 14, paragrafo 2, il quale – con riferimento alla cessione di beni – detta la seguente regola:

«2. 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».

11. Dall'altro, l'articolo 28 della direttiva IVA così stabilisce con riferimento alle prestazioni di servizi:

«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».

12. Tutte le norme fondamentali erano già contenute nella sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme [5] (in prosieguo: la «sesta direttiva»), che è stata codificata ex novo dalla direttiva IVA. Nel caso di specie occorre pertanto tener conto anche della relativa giurisprudenza della Corte.

4 — Nel testo anteriore alla modifica intervenuta con la direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, recante modifica della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione (GU 2010, L 189, pag. 1) che, a norma del suo articolo 2, paragrafo 1, secondo comma, si applica soltanto a decorrere dal 1º gennaio 2013 e non rileva, pertanto, ai fini della presente controversia.

5 — GU 1977, L 145, pag. 1.

Diritto lussemburghese

13. L'articolo 44, paragrafo 1, lettera y), della legge del 12 febbraio 1979 sull'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «legge lussemburghese sull'IVA») contiene un'esenzione di tenore identico alla versione francese dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA.

14. Al fine di precisare l'applicazione di tale esenzione è stato emanato il regolamento granducale del 21 gennaio 2004, relativo all'esenzione dall'IVA delle prestazioni di servizi fornite ai propri membri da associazioni autonome di persone (in prosieguo: il «regolamento lussemburghese»).

15. A termini dell'articolo 1 del regolamento lussemburghese, un'associazione autonoma di persone ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 1, lettera y), della legge lussemburghese sull'IVA deve possedere personalità giuridica propria [lettera a)] o agire nei confronti dei propri membri e dei terzi in nome proprio [lettera b)]. Con il regolamento granducale del 7 agosto 2012 è stato aggiunto un secondo comma alla disposizione de qua. Esso prevede che il regolamento non si applica alle associazioni autonome i cui servizi a favore di uno o più membri siano destinati essenzialmente al compimento di operazioni imponibili.

16. L'articolo 2 del regolamento lussemburghese fissa talune condizioni per l'esenzione prevista dall'articolo 44, paragrafo 1, lettera y), della legge lussemburghese sull'IVA. La lettera a), primo periodo, dispone che l'attività dell'associazione deve consistere esclusivamente nell'erogazione di servizi direttamente necessari per l'esercizio dell'attività dei membri. In base a detta disposizione è necessario che l'attività dei membri sia esente da imposta ovvero che i membri non siano, rispetto ad essa, soggetti passivi. Tuttavia, a norma della lettera a), secondo periodo, risponde a tali condizioni anche colui che, nell'ambito della propria attività esente o non imponibile, compia parimenti operazioni imponibili, sempreché queste non superino la percentuale del 30% del fatturato totale. L'articolo 3 del regolamento lussemburghese disciplina, rispetto a tale tetto di fatturato, taluni ulteriori dettagli per effetto dei quali, in presenza di determinate condizioni, tale tetto può essere superato sino a raggiungere il 50%.

17. L'articolo 4 del regolamento lussemburghese riconosce, inoltre, a tali soggetti il diritto a detrazione rispetto all'imposta sul valore aggiunto esposta in fattura *nei confronti dell'associazione* per servizi da essa percepiti. A norma della circolare amministrativa n. 707 del 29 gennaio 2004 (in prosieguo: la «circolare amministrativa lussemburghese»), che stabilisce, in particolare, la documentazione che i membri devono a tal fine conservare, il trasferimento di detto diritto a detrazione è volto a garantire la neutralità fiscale.

18. Infine, anche una nota del 18 dicembre 2008 redatta dal gruppo di lavoro sull'imposta sul valore aggiunto che opera in seno al Comité d'Observation des Marchés (Comitato di osservazione dei mercati; in prosieguo: il «CObMa»]), redatta di concerto – secondo la sua formulazione – con l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (amministrazione finanziaria lussemburghese), fa riferimento all'esenzione per le associazioni autonome di persone (in prosieguo: la «nota del CObMa»). In tale nota viene esaminata, inter alia, la questione dell'individuazione del soggetto da indicare sulla emessa da terzi per spese comuni nel caso in cui l'associazione sia priva di personalità giuridica, precisando che, ove un membro percepisca delle prestazioni di servizi da parte di un terzo in nome proprio per conto dell'associazione, l'addebito dei costi comuni all'associazione non rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

III – Contesto della controversia

19. Con lettera del 7 aprile 2011 la Commissione comunicava al Granducato di Lussemburgo le proprie perplessità in merito alla conformità al diritto dell'Unione di varie disposizioni di diritto lussemburghese emanate nell'ambito dell'attuazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA.

20. Nel proprio parere motivato del 27 gennaio 2012, la Commissione non ridimensionava i suoi dubbi e invitava il Granducato di Lussemburgo a provvedere, entro il termine di due mesi, ai passi necessari per adattare la propria normativa alle disposizioni del diritto dell'Unione.

21. Il Granducato di Lussemburgo violerebbe infatti, in primis, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA nella parte in cui l'esenzione lussemburghese opererebbe anche in casi in cui l'associazione eroghi una prestazione di servizi *non* direttamente necessari all'attività esente o non imponibile del proprio membro. In secondo luogo contrasterebbe con gli articoli 168, lettera a), e 178, lettera a), della direttiva IVA, riconoscere ai membri dell'associazione il diritto a detrazione per le prestazioni di servizi a monte erogate e fatturate all'associazione e non ai membri. In terzo luogo, l'ottenimento di una prestazione di servizi da parte di un membro per conto dell'associazione dovrebbe essere trattato, ai sensi degli articoli 14, paragrafo 2, lettera c) e 28 della direttiva IVA come due prestazioni di servizi tra loro successive e non potrebbe essere considerato irrilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

IV – Procedimento dinanzi alla Corte

22. A seguito della mancata ottemperanza da parte del Granducato di Lussemburgo dell'invito della Commissione entro il termine all'uopo fisato, la Commissione proponeva, in data 8 giugno 2015, ricorso dinanzi alla Corte, ai sensi dell'articolo 258, secondo comma, TFUE, chiedendo di

— dichiarare che, a fronte del regime dell'IVA relativo ad associazioni autonome di persone, quale definito dall'articolo 44, paragrafo 1, lettera y), della legge lussemburghese sull'IVA, dagli articoli da 1 a 4 del regolamento lussemburghese, dalla circolare amministrativa lussemburghese, nella parte in cui essa commenta gli articoli da 1 a 4 del regolamento lussemburghese, nonché dalla nota del CObMa, il Granducato di Lussemburgo è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in virtù della direttiva IVA, in particolare dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), dell'articolo 1, paragrafo 2, comma 2, dell'articolo 168, lettera a), dell'articolo 178, lettera a), dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c) e dell'articolo 28 di tale direttiva;

— condannare il Granducato di Lussemburgo alle spese.

23. Il Granducato di Lussemburgo chiede che la Corte voglia:

— respingere il ricorso della Commissione in parte come irricevibile e, quanto al resto, come infondato, o in subordine, infondato in toto;

— condannare la Commissione alle spese.

24. Dinanzi alla Corte, le parti hanno presentato prima osservazioni scritte e poi orali all'udienza del 30 giugno 2016.

V – Analisi

A – *Sul primo motivo di ricorso: utilizzo delle prestazioni di servizi da parte dei membri dell'associazione*

25. Con il primo motivo di ricorso la Commissione eccepisce la violazione degli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), e 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA.

26. A norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, tutte le prestazioni di servizi di un soggetto passivo sono soggette, in linea di principio, all'imposta sul valore aggiunto. È pur vero che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA contiene un'esenzione per le prestazioni di servizi erogate dalle associazioni autonome ai propri membri. Detta esenzione troverebbe peraltro applicazione, in particolare, solo per prestazioni di servizi direttamente necessari ad un'attività esente del membro o non ricompresa nella sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

27. Secondo la Commissione, per effetto degli articoli 2, lettera a), e 3 del regolamento lussemburghese, l'esenzione di cui all'articolo 44, paragrafo 1, lettera y), della legge lussemburghese sull'IVA trova però applicazione anche quando le prestazioni di servizi dell'associazione siano utilizzate per l'attività *imponibile* di un membro, a condizione che detta attività imponibile non superi il 30% del fatturato e, in taluni casi, il 45% del fatturato complessivo.

1. Ricevibilità del primo motivo di ricorso

28. Il Granducato di Lussemburgo ritiene che il primo motivo di ricorso sia irricevibile.

29. A suo parere, anzitutto, con il primo motivo di ricorso la Commissione avrebbe ampliato l'oggetto del procedimento rispetto al parere motivato. Mentre in quest'ultimo avrebbe contestato unicamente l'esenzione anche di prestazioni di servizi dell'associazione dirette principalmente o esclusivamente al compimento di operazioni imponibili dei membri, il ricorso non sarebbe circoscritto a tale contestazione. La Commissione contesterebbe ora, in termini generali, la possibilità di esentare dall'imposta prestazioni di servizi dell'associazione collegate a operazioni imponibili di un membro.

30. Secondo giurisprudenza costante, a termini dell'articolo 258 TFUE, l'oggetto del ricorso è determinato dal parere motivato della Commissione, cosicché il ricorso deve essere basato sui medesimi motivi e sui medesimi argomenti del parere motivato [6]. Tuttavia, la Commissione può precisare, in particolare, le proprie censure iniziali nel ricorso, a condizione, peraltro, di non modificare l'oggetto della controversia [7].

31. Dal parere motivato della Commissione si evince con chiarezza che l'Istituzione ritiene che, nel diritto lussemburghese, non sia stata rispettata la condizione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, secondo cui l'associazione deve erogare i servizi direttamente necessari a un'attività esente dei suoi membri o rispetto alla quale il membro non è soggetto passivo [8]. Laddove nel proprio ricorso la Commissione dichiara espressamente, in ordine all'oggetto della controversia, che le disposizioni di diritto lussemburghese si trovano in contrasto con il diritto dell'Unione in tutti i casi in cui le prestazioni di servizi sono funzionali a un'operazione imponibile di un membro, essa si limita quindi a precisare, in modo del tutto lecito, la contestazione già precedentemente formulata.

6 — V., in particolare, sentenze del 15 dicembre 1982, Commissione/Danimarca (211/81, EU:C:1982:437, punto 14); del 26 aprile 2005, Commissione/Irlanda (C-494/01, EU:C:2005:250, punto 35), e del 16 aprile 2015, Commissione/Germania (C-591/13, EU:C:2015:230, punto 19).

7 — Sentenze dell'11 settembre 2001, Commissione/Irlanda (C-67/99, EU:C:2001:432, punto 23); del 19 dicembre 2013, Commissione/Polonia (C-281/11, EU:C:2013:855, punto 88), e del 16 aprile 2015, Commissione/Germania (C-591/13, EU:C:2015:230, punto 19).

8 — V. punti 20, 21, 68 e 69 del parere motivato.

32. Il Granducato di Lussemburgo ravvisa, inoltre, nel comportamento tenuto dalla Commissione nel procedimento precontenzioso una violazione del principio della leale cooperazione sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE. Il Granducato, in risposta al primo addebito formulato nel parere motivato, avrebbe così informato la Commissione – decorso il termine da essa fissato nel parere motivato – in merito ad un'integrazione dell'articolo 1 del regolamento lussemburghese [9]. Nell'arco di 18 mesi la Commissione non avrebbe peraltro sollevato alcuna riserva rispetto a tale modifica prima di annunciare il proprio intendimento di proporre ricorso.

33. Secondo consolidata giurisprudenza, la determinazione del momento in cui proporre il ricorso per inadempimento rientra essenzialmente nella discrezionalità della Commissione [10]. Nel caso di specie, non si ravvisa alcuna situazione particolare in cui la Commissione con il suo comportamento nel corso del procedimento precontenzioso possa aver leso il diritto di difesa del Granducato di Lussemburgo. In particolare, la Commissione non è tenuta, prima di proporre il ricorso, a prendere posizione sull'adeguatezza delle misure correttive adottate dal relativo Stato membro solo dopo il decorso del termine fissato nel parere motivato. Solo la situazione in cui lo Stato membro si presentava alla scadenza del termine stabilito nel parere motivato è, infatti, decisiva ai fini dell'esistenza di un inadempimento [11] e quindi della fondatezza di un ricorso.

34. Il primo motivo dedotto è quindi ricevibile.

2. Sulla fondatezza del primo motivo di ricorso

35. Il Granducato di Lussemburgo deduce, in via subordinata, che il primo motivo di ricorso è altresì infondato nel merito.

36. L'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA troverebbe, infatti, applicazione alle associazioni i cui membri esercitino, accanto alla loro attività esente o esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta, anche un'attività imponibile. Nel caso delle prestazioni di servizi erogate da un'associazione, si tratterebbe tuttavia, per loro natura, di spese comuni di uno dei suoi membri che non possono essere imputati ad una sua specifica attività. Se, in tale contesto dovessero essere esentate soltanto le prestazioni di servizi collegate unicamente ad attività esenti o escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta, l'esenzione non troverebbe, nella pratica, alcuna applicazione.

37. Laddove il Granducato fa altresì riferimento all'integrazione del regolamento lussemburghese operata per mezzo del menzionato articolo 1, paragrafo 2 [12], le suesposte considerazioni restano irrilevanti ai fini del presente ricorso. Decisivo ai fini della loro valutazione è il contesto giuridico lussemburghese a fine marzo 2012, alla data della scadenza del termine contenuto nel parere motivato [13]. La disposizione de qua è stata tuttavia emanata soltanto in un momento successivo, vale a dire il 7 agosto 2012.

38. Ai fini della valutazione del primo motivo di ricorso devono quindi essere tenuti distinti due diversi presupposti dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, che si evincono chiaramente dal suo tenore letterale.

9 — V. supra paragrafo 15.

10 — V., in particolare, sentenze del 10 dicembre 1968, Commissione/Italia (7/68, EU:C:1968:51, pag. 642); del 1º giugno 1994, Commissione/Germania (C-317/92, EU:C:1994:212, punto 4), e del 16 aprile 2015, Commissione/Germania (C-591/13, EU:C:2015:230, punto 14).

11 — V., in particolare, sentenze del 10 settembre 1996, Commissione/Germania (C-61/94, EU:C:1996:313, punto 42); del 26 aprile 2005, Commissione/Irlanda (C-494/01, EU:C:2005:250, punto 29), e del 26 maggio 2016, Commissione/Grecia (C-244/15, EU:C:2016:359, punto 47).

12 — V. supra, paragrafo 15.

13 — V. supra, paragrafo 33.

39. In primis, l'esenzione in esame presuppone che i membri dell'associazione esercitino un'attività esente o un'attività rispetto alla quale non siano soggetti passivi.

40. In secondo luogo, inoltre, per essere esente da imposta, deve trattarsi di una prestazione di servizi direttamente necessari all'esercizio dell'attività esente o dell'attività del membro rispetto alla quale esso non è soggetto passivo. Se, quindi, un membro dell'associazione svolge, accanto a un'attività esente, anche un'attività imponibile, le prestazioni di servizi ad esso erogate dall'associazione possono comunque essere esentate dall'imposta, a condizione, peraltro, di essere immediatamente dirette all'esercizio della sua attività esente e non dell'attività imponibile.

41. Rispetto al suddetta secondo presupposto cumulativo, non vi è motivo per discostarsi, nell'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, dal chiaro tenore letterale della disposizione. Con riferimento alla disposizione de qua, la Corte ha, infatti, già avuto modo di dichiarare, per analogia, che, alla luce della necessaria interpretazione restrittiva delle esenzioni previste dalla normativa in materia di IVA, un'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA che oltrepassi il suo univoco tenore letterale risulterebbe incompatibile con l'obiettivo della disposizione medesima [14].

42. È vero che un'interpretazione restrittiva delle esenzioni non può privarle dei loro effetti e renderle, di fatto, inapplicabili [15]. Nel caso di specie non si può, tuttavia, parlare di nulla di simile. Contrariamente a quanto affermato dal Granducato di Lussemburgo, 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. Ciò accade, infatti, solo quando un membro affidi all'associazione compiti che ricadano nella sua attività generale di amministrazione quale, ad esempio, la contabilità. Un membro può peraltro affidare ad un'associazione anche altre attività quali, segnatamente, la gestione di un grande apparecchio medico, che presentino un collegamento diretto soltanto con la sua attività esente.

43. L'articolo 2, lettera a), del regolamento lussemburghese, prevedendo un'esenzione anche nel caso in cui il servizio non sia direttamente necessario all'attività esente o non imponibile di un membro, viola così gli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), e 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA.

44. Il primo motivo di ricorso della Commissione deve quindi essere accolto.

B – *Sul secondo motivo di ricorso: la detrazione da parte dei membri dell'associazione*

45. Con il suo secondo motivo di ricorso, la Commissione deduce la violazione degli articoli 1, paragrafo 2, secondo comma, 168, lettera a), e 178, lettera a), della direttiva IVA.

46. A norma dell'articolo 4 del regolamento lussemburghese, ai membri dell'associazione che svolgono un'attività imponibile sarebbe riconosciuto il diritto a detrazione rispetto a prestazioni di servizi a monte di cui ha beneficiato, non il membro, ma l'associazione per l'esecuzione della sua attività. In base alle disposizioni della direttiva IVA e alla giurisprudenza della Corte, il diritto a detrazione spetterebbe, a tal riguardo, soltanto all'associazione, mentre sarebbe escluso ogni trasferimento di tale diritto a favore dei membri dell'associazione. Inoltre, in base all'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, l'esercizio del diritto a detrazione sarebbe collegato al possesso di una fattura emessa a nome proprio e non a nome di altra persona – come, nel caso di specie, l'associazione.

14 — Sentenza del 15 giugno 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punti 13 e 14) sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva.

15 — V. sentenze del 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punto 62), e dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punto 30), entrambe sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva; si vedano, inoltre, rispetto ad altre esenzioni, le sentenze del 14 giugno 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punto 16), e del 9 dicembre 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, punto 68).

47. Il Granducato di Lussemburgo si richiama, a propria difesa, al tenore letterale dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, ai sensi del quale le spese determinate dall'associazione non sarebbero quelle sue proprie, ma le «spese comuni» dei membri. In base alla sentenza PPG Holdings [16], ai fini del diritto a detrazione, rileverebbe peraltro, in definitiva, il soggetto chiamato a sostenere i relativi costi; nel caso di specie sarebbero i membri. Sussisterebbe, inoltre, violazione del principio della neutralità fiscale se ai membri non fosse riconosciuto alcun diritto a detrazione, posto che l'associazione non può, essa stessa, avvalersene.

48. Il Granducato traccia, inoltre, un parallelo con la comunione immobiliare. Anche in tal caso ai singoli comproprietari sarebbe riconosciuto un diritto a detrazione per le prestazioni di servizi a monte erogate alla comunione nel suo complesso.

49. La difesa del Granducato di Lussemburgo si fonda evidentemente sull'idea che l'associazione non costituisce un soggetto passivo autonomo, essendo invece "trasparente". Conseguentemente, le prestazioni a monte fornite all'associazione sarebbero direttamente imputabili ai relativi membri. Un'associazione ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA – che rappresenta il solo oggetto della normativa in materia di detraibilità dell'imposta contestata nella specie - presuppone peraltro che l'associazione stessa sia un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA.

50. La Corte ha, infatti, già avuto modo di affermare, con riguardo all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, che un'interpretazione di tale disposizione che vada al di là del suo univoco tenore letterale risulterebbe incompatibile con la ratio della disposizione medesima [17]. Dal suo tenore letterale emerge peraltro che è l'associazione "autonoma" ad effettuare, in quanto tale, la prestazione, distinguendosi, quindi, dai suoi membri sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto. Considerato che l'esenzione dall'imposta trova dunque applicazione unicamente con riguardo a prestazioni di servizi, effettuate per mezzo dell'associazione stessa, è quest'ultima a dover essere il soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA. In caso contrario, non vi sarebbe alcuna prestazione imponibile dell'associazione ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA che possa essere esentata. In base ad esso, sono imponibili, infatti, solo le prestazioni di servizi effettuate da «un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

51. Diversamente ragionando, l'esenzione ex articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA finirebbe per ricomprendere anche le prestazioni che i membri dell'associazione stessa – in tal caso non autonoma sotto il profilo dell'IVA – si scambiano reciprocamente, con la conseguenza di ampliare notevolmente la sfera di applicazione della disposizione esentando dall'imposta, a seconda dell'accezione di associazione accolta, anche le prestazioni effettuate tra società appartenenti allo stesso gruppo. È pur vero che ciò potrebbe risultare ancora compatibile con la ratio dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, diretto, secondo la giurisprudenza, ad evitare "che la persona che offra 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" [18]. Una siffatta interpretazione finirebbe peraltro a porsi in contrasto, come già rilevato, non solo con il tenore della disposizione di esenzione, bensì parimenti con l'articolo 11 della direttiva IVA, che prevede per i gruppi di imprese una disciplina a sé stante, subordinata all'esistenza di presupposti differenti, nonché con il principio generale, più volte ribadito da costante giurisprudenza, della necessità di un'interpretazione restrittiva delle esenzioni in materia di IVA [19].

16 — Sentenza del 18 luglio 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

17 — V. sentenza del 15 giugno 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punti 13 e 14) relativa all'articolo.13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della Sesta direttiva.

18 — V. sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punto 37).

19 — V., per tutte, sentenze del 26 giugno 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punto 19), del 16 settembre 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, punto 25), e del 2 luglio 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punto 18).

52. In conclusione, sono quindi le associazioni autonome ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), a possedere lo status di soggetto passivo, diversamente dall'ipotesi di una mera azione congiunta di più persone, in cui, appunto, l'associazione non costituisce un soggetto passivo d'imposta. Quest'ultima ipotesi è quanto può eventualmente verificarsi nella comproprietà immobiliare, richiamata dal Granducato del Lussemburgo, ipotesi che dovrebbe essere quindi qualificata quale mera azione congiunta dei condomini [20].

53. Orbene, se l'associazione, oggetto della normativa censurata, rappresenta tuttavia, rispetto ai propri membri, un soggetto passivo autonomo, essa soltanto potrà vantare il diritto a detrazione per le prestazioni di servizi a monte da essa ricevute. A norma dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, un soggetto passivo ha, infatti, soltanto un diritto a detrazione per «i beni (…) e i servizi che *gli* sono o gli saranno resi» [21].

54. È pur vero che – come risulta, in particolare, dalla sentenza PPG Holdings richiamata dal Granducato di Lussemburgo – l'ottenimento di prestazioni di servizi a monte di tal genere può parimenti verificarsi quando il soggetto passivo commissioni prestazioni di servizi a favore di terzi [22]. In tal caso non ne deriva peraltro alcun diritto a detrazione a favore del soggetto terzo che non sia committente delle prestazioni di servizi stesse e al quale dette prestazioni non siano state quindi rese ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA.

55. La norma prevista dall'articolo 4 del regolamento lussemburghese, censurata nella specie, non è, infine, neppure necessaria per garantire il principio della neutralità fiscale. Tale principio, inteso nella sua accezione di neutralità dell'imposizione [23], garantisce, infatti, soltanto che il soggetto passivo, la cui stessa attività è assoggettata a imposta sul valore aggiunto, sia sollevato interamente dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le proprie attività economiche [24]. L'associazione non può pertanto far valere alcun diritto a detrazione laddove eroghi ai propri membri prestazioni di servizi esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA. Qualora l'associazione eroghi invece prestazioni di servizi per attività imponibili dei propri membri, queste non saranno esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA [25]. In quest'ultima ipotesi, all'associazione è parimenti riconosciuto, ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, il diritto a detrazione rispetto alle sue prestazioni di servizi a monte, al pari dei membri rispetto alle prestazioni di servizi dell'associazione.

56. L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, richiamato anch'esso dalla Commissione accanto all'accertanda violazione dell'articolo 168, lettera a), non presenta rilevanza autonoma, trattandosi di una disposizione meramente programmatica.

57. Non è neppure ravvisabile, a carico del Granducato di Lussemburgo, un'ulteriore violazione dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA.

20 — V., a tal riguardo, la sentenza del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punti da 54 a 56); v., inoltre, in termini generali sul rapporto, sotto il profilo dell'IVA, tra una società e i propri soci rispetto allo status di soggetto passivo, le sentenze del 27 gennaio 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), e del 18 ottobre 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

21 — Corsivo solamente qui.

22 — V. sentenza del 18 luglio 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, punti da 19 a 29).

23 — V., sui diversi significati di tale principio, sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punti da 46 a 48) e, in via integrativa, sentenze del 17 maggio 2001, Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, punto 76), e del 2 luglio 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punto 40).

24 — V., in particolare, sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punto 19); del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 47), e del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 29).

25 — V. supra, paragrafi da 40 a 42.

58. È pur vero che, a norma dell'articolo 178, lettera a), un soggetto passivo dev'essere in possesso, ai fini dell'esercizio del proprio diritto a detrazione ex articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, di una fattura redatta a norma degli articoli da 220 a 236 e 238, 239 e 240. Da detti articoli non si evince peraltro, come sostenuto dalla Commissione, che la fattura debba essere emessa a nome del soggetto passivo che faccia valere la detrazione dinanzi all'amministrazione finanziaria. L'articolo 226, punto 5, della direttiva IVA dispone soltanto che nella fattura è obbligatoria l'indicazione del nome del destinatario della prestazione.

59. La normativa lussemburghese non si discosta da tale disposizione per il fatto che riconosce ai membri di un'associazione il diritto a detrazione ai medesimi non spettante ex articolo 168, lettera a), della direttiva IVA. In altre parole, l'indicazione della rispettiva associazione quale destinataria della prestazione non comporta che sulla fattura sia apposto un nome errato: è piuttosto l'indicazione del nome corretto ad attestare che il rispettivo membro dell'associazione non ha alcun diritto a detrazione, non essendo il destinatario della prestazione. Se il Granducato di Lussemburgo imponesse invece di indicare in fattura il rispettivo membro come destinatario – errato – della prestazione, sussisterebbe violazione dell'articolo 226, punto 5, della direttiva IVA.

60. Il secondo motivo è quindi fondato soltanto nei limiti in cui è diretto a contestare la violazione dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA.

C – *Sul terzo motivo di ricorso: mancata imposizione delle prestazioni di servizi dei membri all'associazione*

61. La Commissione eccepisce, infine, con il terzo motivo di ricorso, la violazione degli articoli 14, paragrafo 2, lettera c), e 28 della direttiva IVA.

62. In base a dette disposizioni, nell'ipotesi in cui un soggetto passivo agisca, in veste di mandatario, in nome proprio ma per conto altrui, effettuando prestazioni verso terzi ovvero ricevendo prestazioni da terzi, si deve presumere l'esistenza di due prestazioni di servizi di identico oggetto e consecutive rilevanti a fini IVA, da un lato, quella tra il mandante ed il mandatario soggetto passivo, e, dall'altro, quella tra il mandatario soggetto passivo ed il terzo. Invece, secondo la nota del CObMa, quando un membro percepisce prestazioni di servizi in nome proprio ma per conto dell'associazione, l'imputazione dei rispettivi costi in capo all'associazione resterebbe irrilevante ai fini dell'IVA.

1. Ricevibilità del terzo motivo di ricorso

63. Il Granducato di Lussemburgo eccepisce parimenti l'irricevibilità del terzo motivo di ricorso.

64. La nota del CObMa non sarebbe imputabile al Granducato di Lussemburgo. Il CObMa rappresenterebbe un organo informale, organizzato privatamente e non riconosciuto dallo Stato. A tal riguardo non rileverebbe neppure il fatto che la pagina Internet dell'amministrazione finanziaria lussemburghese rimandi alla nota del CObMa. Ciò accadrebbe, infatti, soltanto alla voce «Novità» che conterrebbe informazioni riguardanti, inter alia, anche articoli di stampa.

65. La Commissione replica che l'amministrazione finanziaria lussemburghese sarebbe coautrice della nota del CObMa, come risulterebbe dal suo testo. Il contenuto dello scritto rispecchierebbe quindi la posizione giuridica e la prassi dell'amministrazione finanziaria lussemburghese.

66. Atteso che il Granducato di Lussemburgo non ha contestato l'affermazione della Commissione, secondo cui il contenuto contestato della nota del CObMa corrisponderebbe alla prassi dell'amministrazione finanziaria lussemburghese, non occorre accertare se la nota possa essere, di per sé, attribuita al Granducato di Lussemburgo. Uno Stato membro può, infatti, violare il diritto dell'Unione non soltanto con l'emanazione di norme di diritto ma anche con la propria prassi amministrativa.

67. Non occorre pertanto neppure accertare se l'eccezione di non imputabilità – ove fondata – riguardi la ricevibilità o la fondatezza del terzo motivo di ricorso. Detto motivo è quindi, in ogni caso, ricevibile.

2. Fondatezza del terzo motivo di ricorso

68. Contro la fondatezza del terzo motivo di ricorso, il Granducato di Lussemburgo afferma che l'argomentazione della Commissione potrebbe trovare accoglimento solo ove l'associazione stessa e i suoi membri fossero tra loro indipendenti. Esattamente tale condizione non ricorrerebbe nel caso di un'associazione priva di personalità giuridica ma fondata solo sull'accordo contrattuale dei suoi membri; contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, il passo contestato della nota del CObMa si riferirebbe inoltre esclusivamente a tali associazioni, le quali agirebbero, infatti, soltanto tramite i propri membri esecutivi e non sarebbero necessariamente un soggetto passivo da essi distinguibili. La Corte si sarebbe pronunciata in senso analogo anche nella causa EDM [26].

69. La tesi del Granducato di Lussemburgo dev'essere respinta in toto. Come già osservato, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA, unico oggetto della nota del CObMa, prevede appunto che l'associazione sia un soggetto passivo indipendente dai propri membri [27].

70. A norma dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), è considerata cessione di un bene, in particolare, il suo trasferimento in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto. Nel caso di prestazioni di servizi in cui il soggetto passivo agisca in nome proprio ma per conto terzi l'articolo 28 della direttiva IVA presume, in base ad una fictio, che sia il soggetto stesso ad aver ricevuto o fornito i servizi. Come già dichiarato dalla Corte nella sentenza Henfling e a. con riferimento alla commissione per la vendita, l'articolo 28 della direttiva IVA contempla, mediante una fictio, due prestazioni di servizi di identico oggetto e successive, tra il mandante ed il mandatario e tra il mandatario ed il terzo [28]. Lo stesso vale in senso contrario per la commissione per l'acquisto, cui si riferisce la nota del CObMa.

71. Dalle richiamate disposizioni emerge che, in caso di commissione per l'acquisto, ossia in presenza di mandato conferito ad un acquirente di procurare un bene o un servizio a nome proprio ma per conto del committente, si verifica – dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto – la cessione del bene o un'ulteriore prestazione di servizi da parte dell'acquirente al committente. L'amministrazione finanziaria lussemburghese si discosta da tale principio laddove considera il rapporto tra l'associazione e il membro, in linea con quanto indicato nella nota del CObMa, irrilevante sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto. Se l'associazione è tenuta a rimborsare al membro le spese per l'acquisto, sussiste al riguardo un accordo di commissione che dev'essere inquadrato a norma dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), o dell'articolo 28 della direttiva IVA.

26 — Sentenza del 29 aprile 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — V., supra, paragrafi da 49 a 52.

28 — Sentenza del 14 luglio 2011, Henfling e a. (C-464/10, EU:C:2011:489, punto 35).

72. La prassi seguita dall'amministrazione finanziaria lussemburghese, in linea con la disciplina prevista nella nota del CObMa e contestata dalla Commissione, risulta pertanto in contrasto con gli articoli 14, paragrafo 2, lettera c), e 28 della direttiva IVA. Ciò vale a prescindere dal fatto che tale disciplina riguardi tutte le associazioni o – come affermato dal Granducato di Lussemburgo – solo le associazioni prive di personalità giuridica. La questione inter partes in merito alla portata dell'ambito di applicazione della normativa lussemburghese è quindi irrilevante ai fini della decisione della presente controversia.

73. Anche il terzo motivo di ricorso è quindi fondato.

D – *Conclusione e spese*

74. Il primo e il terzo motivo di ricorso devono essere pertanto accolti in toto, mentre il secondo motivo può esserlo solo in parte.

75. Le spese devono essere decise ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 3, del regolamento di procedura, ai sensi del quale, in caso di soccombenza solo parziale, ciascuna della parti sopporta, in linea di principio, le proprie spese. In considerazione delle circostanze della specie, occorre tuttavia porre a carico del Granducato di Lussemburgo, a norma del secondo periodo della menzionata disposizione, la totalità delle spese, considerato che la soccombenza parziale della Commissione, relativa alla pretesa ulteriore violazione dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA [29], è trascurabile.

VI – Conclusione

76. Alla luce delle suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di statuire sul ricorso della Commissione contro il Granducato di Lussemburgo nei termini seguenti:

1. Il Granducato di Lussemburgo è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in virtù degli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), e 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE, per aver previsto e mantenuto in vigore disposizioni che esentano dall'imposta sul valore aggiunto le prestazioni di servizi erogate da associazioni autonome di persone ai rispettivi membri anche nel caso in cui tali prestazioni non erano direttamente necessarie per l'esercizio di un'attività esente dei propri membri o di un'attività rispetto alla quale questi ultimi non erano soggetti passivi.

2. Il Granducato di Lussemburgo è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in virtù dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE per aver previsto e mantenuto in vigore disposizioni che consentono a un membro, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva, di far valere il diritto a detrazione dell'imposta rispetto a prestazioni di servizi a monte di cui non abbia beneficiato il membro medesimo, bensì l'associazione.

3. Il Granducato di Lussemburgo è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in virtù degli articoli 14, paragrafo 2, lettera c), e 28 della direttiva 2006/112/CE, per aver seguito una prassi amministrativa in base alla quale, in caso di acquisto di beni o di servizi da parte di un membro ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva, in nome proprio e per conto dell'associazione, l'addebito all'associazione delle relative spese viene considerato irrilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

4. Il ricorso è respinto quanto al resto.

5. Il Granducato di Lussemburgo è condannato alle spese.

29 — V., supra, paragrafi da 55 a 57.