

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

20 novembre 2019 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f) – Esenzioni – Prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone – Servizi prestati a membri e a non membri»

Nella causa C-400/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hof van Cassatie (Corte di cassazione, Belgio), con decisione del 19 aprile 2018, pervenuta in cancelleria il 18 giugno 2018, nel procedimento

Infohos

contro

Belgische Staat,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, P.G. Xuereb (relatore), T. von Danwitz, C. Vajda e A. Kumin, giudici,

avvocato generale: G. Pitruzzella

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per Infohos, da F. Soetaert, advocaat;
- per il governo belga, da J.-C. Halleux, P. Cottin e C. Pochet, in qualità di agenti;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa e M.J. Marques, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 luglio 2019,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in

materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra Infohos e il Belgische Staat (Stato belga) in merito a una rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) per gli anni dal 2002 al 2004.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita, a decorrere dal 1° gennaio 2007, dalla 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). Tuttavia, tenuto conto della data dei fatti del procedimento principale, quest'ultimo è ancora disciplinato dalla sesta direttiva.

4 I considerando nono e undicesimo della sesta direttiva enunciavano quanto segue:

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

(...)

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

5 L'articolo 2 della sesta direttiva così prevedeva:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

6 L'articolo 13 della sesta direttiva, intitolato «Esenzioni all'interno del paese», prevedeva quanto segue:

«A. Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico

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

(...)

f) le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non sia tale da provocare distorsioni di concorrenza;

(...)».

7 L'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva corrisponde all'articolo 131 e all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112.

Diritto belga

8 L'articolo 44, paragrafo 2, punto 1 bis, del codice dell'IVA, nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale, disponeva che sono esenti dall'IVA «le prestazioni di servizi fornite ai propri membri da parte di associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esentata dal presente articolo o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, quando tali servizi sono direttamente necessari all'esercizio di detta attività e le associazioni si impegnano a richiedere ai propri membri il rimborso esatto della parte delle spese comuni che incombe su ciascuno di essi, a condizione che la suddetta esenzione non sia tale da provocare distorsioni di concorrenza; il Re regola le condizioni di applicazione di questa esenzione».

9 L'articolo 2 del koninklijk besluit nr. 43 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (regio decreto n. 43, relativo all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per i servizi prestati dalle associazioni autonome di persone ai loro membri), del 5 luglio 1991 (*Belgisch Staatsblad* del 6 agosto 1991, pag. 17215), così disponeva:

«Le prestazioni di servizi fornite ai propri membri da parte delle associazioni autonome di persone disciplinate all'articolo 1 sono esentate dall'imposta a condizione che:

1. le attività dell'associazione consistano esclusivamente nel fornire prestazioni di servizio direttamente in favore dei propri membri per essi stessi, e che questi esercitino tutti un'attività esente in virtù dell'articolo 44 del Codice o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

10 Infohos è un'associazione specializzata nell'informatica ospedaliera. Essa fornisce, da un lato, prestazioni di servizi informatici ospedalieri agli ospedali a essa affiliati in qualità di membri e, dall'altro, prestazioni di servizi a soggetti non membri.

11 Il 5 settembre 2000 essa ha concluso con la società IHC-Group NV un accordo di cooperazione al fine di sviluppare in comune, ma su incarico di Infohos, applicazioni software nuove o innovative per gli ospedali affiliati a quest'ultima in qualità di membri.

12 Infohos non si è fatta registrare come soggetto passivo dell'IVA, in quanto riteneva di non poter essere considerata tale in forza dell'articolo 6 del codice IVA o, quantomeno, di poter beneficiare dell'esenzione prevista all'articolo 44, paragrafo 2, punto 1 bis, di tale codice.

13 A seguito di un controllo effettuato il 20 aprile 2005 dall'amministrazione fiscale, quest'ultima ha ritenuto che i servizi resi reciprocamente tra Infohos e IHC?Group dovessero essere assoggettati al pagamento dell'IVA. Inoltre, secondo l'amministrazione fiscale, l'esecuzione di operazioni imponibili nei confronti di soggetti non membri comportava che anche le operazioni effettuate in favore dei membri di Infohos dovessero essere assoggettate a IVA e che Infohos non potesse più beneficiare dell'esenzione per i servizi prestati ai propri membri, in applicazione dell'articolo 44, paragrafo 2, punto 1 bis del codice IVA.

- 14 Il 13 dicembre 2005 l'amministrazione fiscale ha redatto un verbale che constata tali infrazioni e ha in seguito emesso un'intimazione di pagamento, che è stata dichiarata esecutiva.
- 15 Il 22 maggio 2007, con un ricorso in contraddittorio presso il rechtbank van eerste aanleg Brugge (Tribunale di primo grado di Bruges, Belgio), Infohos ha chiesto a tale giudice di dichiarare il suddetto ricorso ricevibile e fondato, di sospendere pertanto l'esecuzione dell'intimazione emessa dall'amministrazione fiscale, di dichiarare che le somme richieste non erano dovute e, in subordine, di ordinare l'annullamento delle sanzioni inflitte o quantomeno la loro sostanziale riduzione, il rimborso di tutte le somme riscosse sulla base della suddetta intimazione di pagamento, oltre agli interessi di mora, e la condanna dello Stato belga alle spese.
- 16 Con sentenza del 23 febbraio 2009 il rechtbank van eerste aanleg Brugge (Tribunale di primo grado di Bruges) ha dichiarato che non sussistevano i requisiti per l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 44, paragrafo 2, punto 1 bis, del codice IVA e che Infohos era tenuta al pagamento dell'IVA per tutti i servizi da essa prestati, tanto ai membri quanto ai non membri.
- 17 Infohos ha interposto appello avverso tale sentenza dinanzi allo hof van beroep te Gent (Corte d'appello di Gand, Belgio).
- 18 Con sentenza del 21 settembre 2010, tale giudice ha dichiarato che Infohos non poteva avvalersi dell'esenzione di cui all'articolo 44, paragrafo 2, punto 1 bis, del codice IVA, a pena di falsare la concorrenza. Peraltro, esso ha dichiarato che Infohos, in qualità di soggetto passivo misto ai sensi dell'articolo 46 del codice IVA, era legittimata ad avviare un'azione di restituzione contro lo Stato belga.
- 19 L'amministrazione fiscale ha quindi proposto ricorso per cassazione dinanzi allo Hof van Cassatie (Corte di cassazione, Belgio).
- 20 Con sentenza del 31 ottobre 2014, tale giudice ha annullato la sentenza dello hof van beroep te Gent (Corte d'appello di Gand) per il motivo che era contraddittorio affermare, da un lato, che Infohos non poteva invocare l'articolo 44, paragrafo 2, punto 1 bis, del codice IVA e si doveva pertanto ritenere che avesse lo status di soggetto passivo completo, e, dall'altro, che tale società poteva invocare lo status di soggetto passivo misto.
- 21 Lo Hof van Cassatie (Corte di cassazione) ha rinviato la causa allo hof van beroep te Antwerpen (Corte d'appello di Anversa, Belgio).
- 22 Con sentenza del 20 settembre 2016 quest'ultimo giudice ha dichiarato che Infohos non poteva invocare l'esenzione prevista dall'articolo 44, paragrafo 2, punto 1 bis, del codice IVA, dal momento che forniva prestazioni di servizi anche a chi non era membro.
- 23 Contro tale sentenza, Infohos ha proposto un ricorso per cassazione dinanzi allo Hof van Cassatie (Corte di cassazione) in quanto, segnatamente, la condizione di applicazione dell'esenzione dall'IVA, che figurava all'articolo 2, paragrafo 1, del regio decreto n. 43, secondo cui l'associazione autonoma di persone poteva fornire servizi esclusivamente ai suoi membri, non figurava all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva ed era quindi contraria a tale disposizione.
- 24 Il giudice del rinvio ricorda che lo hof van beroep te Antwerpen (Corte d'appello di Anversa) ha dichiarato che da un'interpretazione rigorosa dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva – e in particolare della condizione prevista da tale disposizione secondo cui le

associazioni autonome di persone si limitano a esigere dai propri membri il rimborso esatto della parte delle spese comuni loro spettante – risultava escluso che le prestazioni di servizi siano fornite da tali associazioni anche a soggetti non membri. Lo Hof van beroep te Antwerpen (Corte d'appello di Anversa) ha altresì considerato che, poiché non si limitava a fornire servizi ai propri membri, ma commercializzava i software di applicazione anche presso terzi, Infohos non poteva avvalersi dell'esenzione per tutte le sue attività.

25 Secondo il giudice del rinvio, la contestazione così sollevata può essere risolta solo interpretando l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva.

26 In simili circostanze, lo Hof van Cassatie (Corte di cassazione) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della [sesta direttiva], attualmente divenuto articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della [direttiva 2006/112], debba essere interpretato nel senso che esso consente agli Stati membri di collegare all'esenzione in esso prevista una condizione di esclusività, ai sensi della quale un'associazione autonoma che presta servizi anche a soggetti non membri è assoggettata integralmente all'IVA anche per i servizi prestati ai suoi membri».

Sulla questione pregiudiziale

27 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che osta a una disposizione nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che subordina la concessione dell'esenzione dall'IVA alla condizione che le associazioni autonome di persone forniscano servizi esclusivamente ai loro membri, il che comporta che associazioni di tale tipo che forniscono servizi anche a chi non è membro siano integralmente soggette all'IVA, anche per i servizi che forniscono ai loro membri.

28 Per rispondere a tale questione, occorre ricordare che, in forza dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, gli Stati membri esonerano – alle condizioni da essi stabilite per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste da tale disposizione e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso – 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, qualora tali associazioni si limitino a esigere dai loro membri il rimborso esatto della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che detta esenzione non sia tale da provocare distorsioni della concorrenza.

29 A tale riguardo, dai considerando nono e undicesimo della sesta direttiva emerge che essa mira ad armonizzare la base imponibile dell'IVA e che le esenzioni da tale imposta costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione che, come la Corte ha già affermato, vanno reinquadrate nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato da tale direttiva (sentenza dell'11 dicembre 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

30 Peraltro, secondo costante giurisprudenza, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che queste ultime costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per 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 di IVA. Pertanto, tale regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per

specificare le esenzioni di cui al suddetto articolo 13 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe dette esenzioni dei loro effetti. La giurisprudenza della Corte non mira a imporre un'interpretazione che renderebbe le esenzioni ivi previste praticamente quasi inapplicabili (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).

31 Per quanto concerne la formulazione dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, come ricordato al punto 28 della presente sentenza, l'esenzione prevista da tale disposizione riguarda le prestazioni di servizi effettuate dalle associazioni autonome di persone a beneficio dei loro membri. Per contro, da questa formulazione non risulta che le prestazioni di servizi che associazioni di tale tipo forniscono ai loro membri siano escluse dalla suddetta esenzione qualora tali associazioni forniscano, inoltre, servizi anche a chi non è membro.

32 Pertanto, sebbene, ai sensi di tale disposizione, detta esenzione possa essere concessa solo per le prestazioni di servizi fornite dalle associazioni autonome di persone ai loro membri, dalla sua formulazione non si può evincere che essa possa essere applicata solamente se tali associazioni sono tenute a fornire servizi solo ai loro membri.

33 Secondo una costante giurisprudenza della Corte, ai fini dell'interpretazione di una disposizione del diritto dell'Unione si deve tenere conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa in cui essa si colloca (sentenza del 3 ottobre 2019, Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland e a., C-197/18, EU:C:2019:824, punto 48).

34 Per quanto riguarda il contesto in cui si inserisce l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, occorre sottolineare che l'articolo 13, parte A, della medesima è intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico» e fa parte del titolo X della suddetta direttiva, dedicato alle esenzioni. Tale titolo indica che l'esenzione prevista dall'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della direttiva in esame riguarda soltanto le associazioni autonome di persone i cui membri esercitano attività di interesse pubblico (v., in tal senso, sentenza del 21 settembre 2017, Commissione/Germania, C-616/15, EU:C:2017:721, punto 44).

35 Orbene, tale contesto non fa emergere elementi da cui risulti che detta esenzione sarebbe circoscritta alle sole associazioni autonome di persone che forniscono prestazioni di servizi a beneficio esclusivo dei loro membri.

36 Per quanto concerne la finalità dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, occorre ricordare che dalla giurisprudenza della Corte risulta che tale disposizione mira a istituire un'esenzione dall'IVA per evitare che la persona che offre determinati servizi sia assoggettata al pagamento di detta imposta quando essa ha dovuto collaborare con altri professionisti mediante una struttura comune che svolge talune attività necessarie al compimento della prestazione (sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punto 37).

37 Si deve pertanto ritenere che le disposizioni dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, della sesta direttiva abbiano, nel loro insieme, la finalità di esentare dall'IVA determinate attività di interesse pubblico, al fine di agevolare l'accesso a determinate prestazioni nonché la fornitura di determinati beni evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento all'IVA (v., in tal senso, sentenze del 5 ottobre 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punto 30, e del 21 settembre 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, punto 28).

38 Secondo la disposizione nazionale di cui al procedimento principale, l'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva è sistematicamente

negata per le prestazioni di servizi fornite dalle associazioni autonome di persone ai propri membri, qualora esse forniscano prestazioni di servizi anche a chi non è membro, in quanto l'insieme delle prestazioni è soggetto all'IVA.

39 Tuttavia, sebbene un'associazione autonoma di persone come Infohos fornisca prestazioni di servizi anche a soggetti non membri, ciò non toglie che le prestazioni di servizi che essa fornisce ai propri membri contribuiscono direttamente all'esercizio delle attività di interesse pubblico di cui alla suddetta disposizione. Orbene, le prestazioni di servizi fornite da un'associazione autonoma di persone rientrano nell'esenzione prevista all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva quando contribuiscono direttamente all'esercizio di attività di interesse pubblico di cui all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, della direttiva stessa.

40 In simili circostanze, occorre constatare che il fatto di negare a un'associazione autonoma di persone che soddisfa tutte le condizioni previste all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva il beneficio dell'esenzione prevista da tale disposizione, per il solo fatto che detta associazione fornisce prestazioni di servizi anche a chi non è membro, avrebbe l'effetto di limitare l'ambito di applicazione della suddetta disposizione, escludendo dal beneficio dell'esenzione dall'IVA prestazioni fornite da tale associazione ai propri membri, limitazione che non è confermata dalla finalità di tale direttiva quale ricordata al punto 36 della presente sentenza (v., per analogia, sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punti 36 e 37).

41 Pertanto, un'applicazione di tale disposizione alle prestazioni di servizi fornite da un'associazione autonoma di persone direttamente a beneficio dei propri membri, che devono esercitare un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, è conforme all'obiettivo dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, dato che tale obiettivo non impedisce a una simile associazione di fornire prestazioni di servizi a chi non è membro.

42 Ciò premesso, sono esenti, ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, unicamente le prestazioni di servizi fornite ai membri dell'associazione autonoma di persone, dal momento che tali prestazioni continuano a essere fornite nell'ambito degli obiettivi per i quali una simile associazione è stata istituita e sono quindi offerte conformemente allo scopo di quest'ultima (v., in tal senso, sentenza dell'11 dicembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punto 39). A tale riguardo, spetta al giudice del rinvio verificare se le prestazioni di servizi fornite da Infohos soddisfino tutte le condizioni previste all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva.

43 Per contro, le prestazioni di servizi fornite a chi non è membro non possono beneficiare di tale esenzione e continuano a essere soggette all'IVA. Infatti, dal momento che simili prestazioni di servizi non rientrano nell'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, l'articolo 2, paragrafo 1, di tale direttiva impone che dette prestazioni di servizi, fornite a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da parte di un soggetto passivo che opera in quanto tale, siano soggette a IVA.

44 Pertanto, alla luce del tenore letterale e della finalità dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, l'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione non è soggetta alla condizione che le prestazioni di servizi in questione siano offerte esclusivamente ai membri dell'associazione autonoma di persone di cui trattasi.

45 Il governo belga sostiene che l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva non osta alla normativa nazionale di cui al procedimento principale, nei limiti in cui tale normativa mira a prevenire qualsiasi distorsione della concorrenza conformemente alla condizione

prevista da questa stessa disposizione.

46 Si deve ricordare che, ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, l'esenzione prevista da tale disposizione si applica a condizione che non sia idonea a provocare distorsioni della concorrenza.

47 A tale riguardo, la Corte ha già rilevato che è l'esenzione dall'IVA in sé che non deve essere idonea a provocare distorsioni della concorrenza su un mercato in cui la concorrenza risentirà in ogni caso della presenza di un operatore che offrirà servizi ai propri membri e al quale è vietato conseguire utili. Affinché tale esenzione dall'imposta possa essere negata occorre quindi che a poter provocare distorsioni della concorrenza sia il fatto che le prestazioni di servizi effettuate da un'associazione sono esentate e non il fatto che tale associazione risponde agli altri requisiti prescritti dalla disposizione de qua (sentenza del 20 novembre 2003, Taksatorringen, C?8/01, EU:C:2003:621, punto 58).

48 Pertanto, la Corte ha statuito che la concessione dell'esenzione dall'IVA deve essere negata ove esista un rischio reale che essa possa provocare di per sé, nell'immediato o in futuro, distorsioni della concorrenza (sentenza del 20 novembre 2003, Taksatorringen, C?8/01, EU:C:2003:621, punto 64).

49 Al fine di stabilire se l'applicazione, a una determinata attività, dell'esenzione di cui all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, possa provocare distorsioni della concorrenza, il legislatore nazionale può certamente prevedere regole che siano facilmente gestite e controllate dalle autorità competenti (v., in tal senso, sentenza del 21 settembre 2017, Commissione/Germania, C?616/15, EU:C:2017:721, punto 65).

50 Tuttavia, la condizione relativa all'assenza di distorsioni della concorrenza, prevista da tale disposizione, non consente di limitare, in generale, l'ambito di applicazione dell'esenzione ivi prevista (v., in tal senso, sentenza del 21 settembre 2017, Commissione/Germania, C?616/15, EU:C:2017:721, punto 67).

51 Orbene, è proprio questo l'effetto della disposizione nazionale di cui al procedimento principale, che stabilisce una presunzione generale relativa all'esistenza di una distorsione della concorrenza e limita, in generale, l'ambito di applicazione dell'esenzione prevista all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva, escludendo dal beneficio dell'esenzione dall'IVA prestazioni fornite dalle associazioni autonome di persone ai loro membri, qualora forniscano servizi anche a chi non è membro, mentre, come risulta dal punto 43 della presente sentenza, questi ultimi servizi non rientrano nell'ambito di applicazione di tale esenzione e devono pertanto essere assoggettati all'IVA.

52 Peraltro, il governo belga sostiene che la disposizione nazionale di cui al procedimento principale consente di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso.

53 A tale riguardo, è sufficiente ricordare che, sebbene gli Stati membri, in forza della prima frase dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, della sesta direttiva, stabiliscano i presupposti delle esenzioni al fine di assicurarne la corretta e semplice applicazione e di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, tali presupposti non possono riguardare la definizione del contenuto delle esenzioni previste (sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 39). Orbene, è proprio questo l'effetto delle condizioni poste dalla normativa nazionale di cui al procedimento principale, che instaurano, per quanto riguarda le associazioni autonome di persone che forniscono servizi anche a chi non è membro, una presunzione generale e assoluta di frode, di abuso o di evasione fiscale, senza tuttavia identificare con precisione il tipo di abuso, di frode o di evasione fiscale che tale normativa mira a prevenire.

54 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che osta a una disposizione nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che subordina la concessione dell'esenzione dall'IVA alla condizione che le associazioni autonome di persone forniscano servizi esclusivamente ai loro membri, il che comporta che associazioni di tale tipo che forniscono servizi anche a chi non è membro siano integralmente soggette all'IVA, anche per i servizi che forniscono ai loro membri.

Sulle spese

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

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

L'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera f), della 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 deve essere interpretato nel senso che osta a una disposizione nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che subordina la concessione dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) alla condizione che le associazioni autonome di persone forniscano servizi esclusivamente ai loro membri, il che comporta che associazioni di tale tipo che forniscono servizi anche a chi non è membro siano integralmente soggette all'IVA, anche per i servizi che forniscono ai loro membri.

Firme

* Lingua processuale: il neerlandese.