

Causa C-380/24

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

28 maggio 2024

Giudice del rinvio:

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Corte superiore di giustizia della Catalogna, Spagna)

Data della decisione di rinvio:

29 aprile 2024

Ricorrente:

Educat Serveis auxiliars SCCL

Resistente:

Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (Tribunale economico-amministrativo regionale della Catalogna, Spagna, TEARC)

[omissis] [Attestazione di conformità all'originale]

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (CORTE
SUPERIORE DI GIUSTIZIA DELLA CATALOGNA, SPAGNA)**

SEZIONE DEL CONTENZIOSO AMMINISTRATIVO

SEZIONE PRIMA

[omissis] [Dati del ricorso]

ORDINANZA

[omissis] [composizione della corte]

Barcellona, ventinove aprile duemila ventiquattro.

FATTI

PRIMO.- La difesa della «EDUCAT SERVEIS AUXILIARS SCCL» (in prosieguo: «EDUCAT») ha proposto un ricorso giurisdizionale avverso la decisione del 17 maggio 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Tribunale economico-amministrativo regionale della Catalogna, TEARC), che respinge il reclamo economico-amministrativo da essa proposto avverso l'avviso di accertamento emesso dalla Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Española de Administración Tributaria (Direzione regionale dell'Agenzia spagnola dell'amministrazione finanziaria) relativo all'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (in prosieguo: «IVA»), periodi dal 4° trimestre 2009 al 4° trimestre 2012, per aver ritenuto non applicabile l'esenzione prevista all'articolo 20, paragrafo 1, punto 6, della Ley del IVA 37/1992 (legge sull'IVA del 28 dicembre 1992, n. 37).

[omissis] [Trattazione della questione pregiudiziale e sospensione del procedimento]

IN DIRITTO

MOTIVO UNICO.- Per quanto riguarda la risoluzione della controversia, sussistono dubbi sull'interpretazione da dare alle norme di diritto comunitario, considerando anche le varie sentenze già emesse sulla stessa norma dalla Corte di giustizia dell'Unione europea. In particolare, **l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006**, relativa al sistema comune d'IVA, riguardante le esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico, recepito nell'ordinamento giuridico spagnolo all'articolo 20, paragrafo 1, punto 6, della legge sull'IVA del 28 novembre 1992, n. 37, che disciplina le esenzioni nelle operazioni interne.

Conformemente a quanto sopra esposto e tenuto conto delle «Raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale» elaborate dalla Corte di giustizia e pubblicate nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea 1 (2019/C 380/01), nonché delle competenze conferite alla Corte di giustizia dell'Unione europea dagli articoli 19, paragrafo 3, lettera b), TUE e 267 TFUE, si sottopone la presente **questione pregiudiziale** sulla base dei seguenti punti:

OGGETTO DELLA CONTROVERSIA.-

1. Analizzare la legittimità della decisione amministrativa del Tribunal Regional Económico-Administrativo (Tribunale economico-amministrativo regionale) catalano che ha confermato il diniego dell'esenzione dall'IVA accertata dall'Ispettorato tributario sulla base di precedenti decisioni della stessa amministrazione che avevano anch'esse negato l'esenzione in quanto il servizio di pulizia nell'attività educativa - che è un'attività esente - non era fornito direttamente da *«unioni, raggruppamenti o entità autonome, compresi i Gruppi di interesse economico, costituiti esclusivamente da persone che esercitano un'attività esente...»*. La ricorrente (EDUCAT, una cooperativa costituita da vari

centri di istruzione — «Escola Pia de Catalunya», «Escola Pia de Sant Antoni», «Escola Pia de Balmes», «Escola Pia de Sarrià», «Fundació Privada Educació Solidària Escola Pia» e «Fundació Privada Servei Solidari per la Inclusió Social» — per le gestione dei relativi servizi di pulizia) ritiene che l'esenzione non possa essere interpretata in modo restrittivo, come fa l'Amministrazione sulla base della disposizione nazionale, per i servizi di pulizia nel settore educativo, in quanto lo scopo dell'esenzione verrebbe frustrato se l'IVA venisse riscossa su questi servizi di pulizia, necessari per l'attività esente - educativa - che è di interesse per la società nel suo complesso.

FATTI RILEVANTI.-

2. La ricorrente è stata costituita nella forma di «Societat Cooperativa Catalana Limitada» (società cooperativa catalana a responsabilità limitata, SCCL) il 15 luglio 2010. Lo scopo era la creazione di un'infrastruttura comune ai soci per la fornitura di un servizio di pulizia completo negli istituti e nei locali dei soci, in cui i partecipanti svolgono la loro attività educativa (scuola dell'infanzia, primaria, istruzione secondaria obbligatoria, scuola superiore e formazione professionale). Il 22 luglio 2010 la ricorrente ottiene il certificato di riconoscimento del diritto all'esenzione, subordinato al soddisfacimento delle condizioni per avvalersene.

3. Il 15 luglio 2010, giorno stesso della sua costituzione, la ricorrente stipula un contratto con la società «GESTORA DE SERVEIS PER A LA SANITAT, S. L.» (in prosieguo: «GESESA») finalizzato all'assunzione da parte di quest'ultima dei servizi di gestione amministrativa e del personale assunto dalla ricorrente EDUCAT. GESESA assegnava il personale alle strutture e anche le mansioni, seleziona il personale, redige i cedolini paga, gestisce i rischi (ivi compreso l'intervento e la gestione nelle pratiche di licenziamento del personale), si occupa della formazione adeguata in conformità ai requisiti di legge, e fornisce il materiale. Il contratto motiva il subappalto di questa attività riconoscendo che GESESA possiede l'esperienza, le competenze e le risorse necessarie per svolgere la gestione dei servizi di pulizia forniti da EDUCAT ai suoi membri.

4. In data 11 novembre 2013 sono state avviate procedure di ispezione nei confronti dell'odierna ricorrente per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, per i periodi dal 1° trimestre 2010 al 4° trimestre 2012, e l'imposta sulle società, per i periodi dal 9/2009 all'8/2012, conclusesi, per quanto qui di rilievo, con l'accertamento dell'IVA sulle operazioni effettuate da EDUCAT per la fornitura di servizi di pulizia ai suoi soci, essendo stata ritenuta non applicabile l'esenzione prevista dall'articolo 20, paragrafo 1, punto 6, della legge sull'IVA del 28 novembre 1992, n. 37, in quanto la ricorrente non ha fornito direttamente detti servizi, ma si è avvalsa di un'impresa esterna che in realtà svolge una parte essenziale degli stessi. Inoltre, i servizi di pulizia non sono direttamente ed esclusivamente collegati all'attività esente, ragion per cui l'applicazione dell'esenzione può avere effetti distorsivi sulla concorrenza. In conclusione, non essendo soddisfatti i requisiti di cui all'articolo 20, paragrafo 1, punto 6, della

legge sull'IVA, essa va addebitata all'acquirente del servizio applicando l'aliquota ordinaria. Il TEARC conferma questa decisione sulla base di una sentenza emessa dall'Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna) il 30 giugno 2017, che sostanzialmente ha ritenuto requisito inderogabile per applicare l'esenzione dall'IVA di cui all'articolo 20, paragrafo 1, punto 6, della legge sull'IVA la prestazione diretta del servizio, poiché altrimenti si sarebbe generato un rischio effettivo di distorsione della concorrenza.

5. Contro questa decisione di conferma dell'assoggettamento all'IVA dei servizi di pulizia forniti da EDUCAT ai suoi soci, l'odierna ricorrente (dopo aver indebitamente agito in secondo grado mediante istanza di revisione amministrativa, dichiarata inammissibile dal TEAC [Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico amministrativo centrale, Spagna)] presenta ricorso contenzioso-amministrativo dinanzi a questa Sezione, evidenziando che il TEAC (organo superiore al TEARC) aveva adottato l'interpretazione della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 21 settembre 2017, causa C-616/15, in merito alla possibilità che i servizi di supporto necessari per l'attività esente possano, per ragioni di economie di scala, essere delegati a enti a gestione condivisa. Ciò comporta che l'esenzione non può essere negata sulla base del fatto che la gestione amministrativa del personale viene subappaltata a una società terza che collabora con la SCCL, in quanto ciò contribuisce allo scopo dell'esenzione e allo spirito della norma. La discussione verte quindi sul requisito di cui all'articolo 20, paragrafo 1, punto 6, della legge sull'IVA.

NORME NAZIONALI APPLICABILI.-

6. Articolo 20, paragrafo 1, punto 6, della legge sull'IVA n. 37/1992, come indicato nell'atto amministrativo impugnato, che regolarizza la situazione della ricorrente (il grassetto è nostro):

«TITOLO II

Esenzioni

CAPO I

Cessioni di beni e prestazioni di servizi

Articolo 20. Esenzioni sulle operazioni interne.

1. Sono esonerate dalla tassa le seguenti operazioni:

[...]

6. *I servizi forniti direttamente ai loro membri da unioni, raggruppamenti o entità autonome, compresi i Gruppi di interesse economico, costituiti*

esclusivamente da persone che esercitano essenzialmente un'attività esente o non imponibile, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) ***Che tali servizi siano utilizzati direttamente ed esclusivamente in detta attività e siano necessari per l'esercizio della stessa.***
- b) *Che i membri si limitino a rimborsare la parte loro spettante delle spese comuni.*
- c) *Che si riconosca previamente il diritto dei soggetti passivi all'esenzione nella forma stabilita con regolamento.*

A tal fine, si ritiene che i membri di un ente esercitano essenzialmente un'attività esente o non imponibile quando il fatturato totale annuo delle operazioni effettivamente soggette ad imposta non supera il 10 per 100 del totale di quelle effettuate.

L'esenzione non si estende ai servizi forniti da società commerciali».

NORMATIVA COMUNITARIA.

7. **Articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre**, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, sotto il capo 2, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», del titolo IX:

«Articolo 132.

1. 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.»***

GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA PERTINENTE.

8. Le sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea pertinenti per la trattazione della questione in relazione alla finalità dell'esenzione, all'interpretazione e ai limiti di quest'ultima sono le seguenti, nonché quelle ivi citate:

Sentenza del 20 novembre 2003, Assurandor-Societet, causa C-8/01

Sentenza del 5 ottobre 2016, TMD, causa C-412/15

Sentenza del 4 maggio 2017, Commissione europea contro Granducato di Lussemburgo, causa C-274/15

Sentenza del 21 settembre 2017, Commissione europea contro Repubblica federale di Germania, causa C-616/15

Sentenza del 20 novembre 2019, Infohos, causa C-400/18

ARGOMENTAZIONI DEL GIUDICE DEL RINVIO
SULL'INTERPRETAZIONE DELL'ARTICOLO 132, paragrafo 1, lettera f),
DELLA DIRETTIVA 2006/112/CE DEL 28 NOVEMBRE 2006.-

9. Questo giudice ritiene che lo scopo dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE, costantemente espresso dalla Corte di giustizia dell'Unione europea come avente il fine di evitare che vengano tassate a valle le prestazioni la cui esenzione è stata prevista per motivi legittimi e di interesse pubblico, comporta che, sebbene l'interpretazione debba essere restrittiva in quanto trattasi di una deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa su ogni prestazione di servizi a titolo oneroso, essa non può essere eccessivamente limitata dagli Stati membri in sede di recepimento nel diritto nazionale. Se i servizi o le operazioni sono necessari per l'attività esente, il requisito che essi siano direttamente ed esclusivamente collegati a tale attività esente comporta che, in alcuni casi, la finalità ammessa dall'esenzione non può essere soddisfatta.

10. È vero che la stessa Corte di giustizia ha sottolineato che gli Stati membri possono stabilire norme che consentono alle autorità di controllare l'applicazione dell'esenzione senza difficoltà, ma tali requisiti nazionali stabiliti dal legislatore non possono ignorare lo scopo generale legittimo e definitorio delle esenzioni previste dalla direttiva. Una restrizione eccessiva renderebbe l'esenzione inoperante e aumenterebbe indirettamente i costi delle attività dichiarate esenti dall'IVA per motivi di interesse generale.

11. Va inoltre notato che la norma comunitaria - l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE - stabilisce come limite invalicabile che il riconoscimento di questa esenzione non può provocare distorsioni della concorrenza. Orbene, benché non sia contestato che si tratti di un servizio - la pulizia - necessario per l'attività esente - educazione - ritiene che, non potendo essere ascritto «esclusivamente» a un'attività, possa dare luogo a pratiche anticoncorrenziali, eliminando un importante settore economico dal mercato. Questa equazione sinallagmatica, che in tale interpretazione dell'amministrazione collega l'esclusività rispetto all'attività esente con la distorsione della concorrenza, è un argomento che limita ulteriormente l'applicabilità dell'esenzione, in quanto si aggancia a un limite invalicabile di fonte comunitaria al riconoscimento dell'esenzione. La fornitura di servizi di pulizia nel settore dell'educazione può e deve comportare un livello tecnico e una profondità che non

sono paragonabili a quelli impiegati nella medesima prestazione fornita in altre attività. Pertanto, il servizio acquisisce per la sua organizzazione e conformazione, tratti peculiari e specifici, il che implica che non è possibile negare che tale servizio debba essere prestato in un modo particolare, regolamentato e soggetto a normative molto specifiche che ne garantiscono la piena idoneità allo scopo finale dell'attività esente (educativa). Anche la stessa Corte di giustizia riconosce che l'applicazione dell'esenzione già di per sé presuppone una distorsione al funzionamento del mercato, in quanto costituisce un'eccezione all'assoggettamento a imposta della fornitura e prestazione di servizi a titolo oneroso.

ARGOMENTI DELLE PARTI.-

12. La **ricorrente** (EDUCAT) deduce nel suo ampio ricorso (da cui termini non si discosta nelle sue deduzioni relative al possibile rinvio pregiudiziale, ritenendo che si introduca un requisito — il concreto e specifico collegamento dei servizi esterni all'attività esente svolta dalla committente — non contemplato dalla norma comunitaria) che l'interpretazione letterale della norma nazionale — articolo 20, paragrafo 1, punto 6, lettera a), «*direttamente ed esclusivamente*» della legge sull'IVA n. 37/1992— potrebbe comportare la compromissione della finalità dell'esenzione, in quanto la limiterebbe eccessivamente. L'interpretazione dei termini deve essere coerente con gli obiettivi perseguiti da tali esenzioni e rispettare i requisiti di neutralità fiscale insiti nel sistema comune dell'IVA, senza imporre un'interpretazione che la renda quasi inapplicabile. La stessa Corte di giustizia ha riconosciuto che la fornitura di servizi da parte del GIE può essere effettuata con mezzi propri o tramite terzi.

13. La **resistente** ritiene che non ricorrano le condizioni per sollevare la questione. Insiste sul fatto che i servizi sono forniti direttamente da GESESA e che le condizioni previste per la concessione dell'esenzione non sono soddisfatte. L'avvocato dello Stato eccepisce che l'accertamento tributario emesso si basa anche sulla citazione di una dottrina amministrativa secondo la quale: «*I servizi forniti devono essere necessari per lo sviluppo delle attività imprenditoriali dei soci ed essere utilizzati direttamente ed esclusivamente nelle attività dei soci, le quali legittimano l'esenzione. Di conseguenza, sono assoggettabili a imposta e non esenti le prestazioni di servizi fornite ai soci che, per loro natura, non sono direttamente [ed] esclusivamente connesse all'attività che costituisce il loro oggetto sociale, il che può avvenire, tra l'altro, nel caso di servizi, quali quelli di pulizia, che, per loro natura e qualità, possono essere utilizzati in qualsiasi settore di attività*».

POSIZIONE DELL'ORGANO GIUDICANTE

14. Questo giudice ritiene che la definizione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della Sesta Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda la sua finalità e la portata dell'interpretazione che devono adottare coloro che devono applicarla, e dei suoi limiti, come stabilita dalla Corte di giustizia nelle sue

sentenze, deve indurre il legislatore nazionale e, quindi, l'amministrazione che applica e controlla, a darvi piena attuazione senza avvalersi di interpretazioni letterali assolute o tautologiche che possono privarla di efficacia e, quindi, pregiudicare la ragione fondamentale per cui il legislatore comunitario ha introdotto l'esenzione in parola. Il legislatore nazionale deve rispettare la piena efficacia dell'esenzione così come è stata configurata dal legislatore comunitario e interpretata dalla Corte di giustizia, a pena di dare luogo a un trattamento diverso per attività che sono considerate di interesse generale per l'intera comunità. Le sentenze comunitarie sopra citate sono inequivocabili in questo senso. I punti 50, 51, 52 e 53 della sentenza della Corte di giustizia del 4 maggio 2017, causa C-274/15, sono esemplificativi di quanto sopra.

15. Occorre inoltre sottolineare l'attività di interpretazione che la Corte di giustizia dell'Unione europea ha intrapreso per quanto riguarda tale esenzione, se così si può dire, rimuovendo rigidità che esistevano nelle legislazioni e nelle interpretazioni degli Stati membri. Infatti, inizialmente, il beneficio era limitato alla fornitura diretta di servizi da parte delle entità costituite dai partecipanti, eliminando la possibilità di ammettere collaborazioni con il settore privato in determinati servizi o aree degli stessi in cui il mercato poteva dimostrare una maggiore efficienza o una conoscenza dimostrata della particolarità. Successivamente, la Corte di giustizia ha stabilito che le entità costituite dai soci che svolgono attività esenti non perdono la possibilità di applicare l'esenzione se forniscono i servizi a chi è non membro che, naturalmente, sarà integralmente soggetto ad IVA (sentenza del 20 novembre 2019, causa C-400/18, punto 54).

16. L'interpretazione della condizione relativa all'utilizzo dei servizi «esclusivamente nell'ambito di tale attività», adottata dall'ispettorato fiscale (con citazione nel medesimo provvedimento di liquidazione impugnato di risposte a interpellanti all'amministrazione tributaria spagnola, secondo cui *«I servizi forniti devono essere necessari per lo sviluppo delle attività imprenditoriali dei soci ed essere utilizzati direttamente ed esclusivamente nelle attività dei soci, le quali legittimano l'esenzione. Di conseguenza, sono assoggettabili a imposta e non esenti le prestazioni di servizi fornite ai soci che, per loro natura, non sono direttamente [ed] esclusivamente connesse all'attività che costituisce il loro oggetto sociale, il che può avvenire, tra l'altro, nel caso di servizi, quali quelli di pulizia, che, per loro natura e qualità, possono essere utilizzati in qualsiasi settore di attività»*) e dal TEARC, si fonda sulla qualificazione del servizio di pulizia come «generale» «non necessario né direttamente connesso all'attività svolta dai membri» e, su tale base, si motiva il diniego di esenzione di cui all'articolo 20, paragrafo 1, punto 6, della legge sull'IVA. Pertanto, non c'è dubbio che, se la prestazione di servizi per l'attività con la qualificazione di «esclusiva» viene interpretata in termini di «unica» e «indissolubilmente legata», lo scopo della normativa può venire meno in prestazioni che sono necessarie, connesse, ma non esclusive per un settore o un'attività. Il rischio di consolidare questa interpretazione della norma nazionale è che venga elusa la finalità comunitaria dell'esenzione prevista dalla direttiva 2006/112/CE e recepita nella

legislazione nazionale con questo requisito aggiunto e interpretato in questo modo per i servizi di pulizia.

QUESTIONE PREGIUDIZIALE

PRIMA QUESTIONE.- Se osti al significato e alla finalità comunitaria dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE, una norma nazionale - l'articolo 20, paragrafo 1, punto 6° della legge sull'IVA del 28 dicembre 1992, n. 37, che prevede l'obbligo che i servizi siano prestati direttamente ed esclusivamente per l'attività esente («a) ***Che tali servizi siano utilizzati direttamente ed esclusivamente in detta attività e siano necessari per l'esercizio della stessa.***») quando questo requisito della prestazione – pulizia nel settore dell'educazione – è interpretato come non esclusivo per tale settore esente, sebbene sia particolare, tecnico e complesso nella sua organizzazione - necessaria e continua pulizia e igienizzazione delle strutture cui accedono e sono assistiti minori a tempo pieno - e configurazione, nonché assolutamente necessario.

SECONDA QUESTIONE.- Se osti al significato e alla finalità comunitaria dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE, un'interpretazione dell'articolo 20, paragrafo 1, punto 6° della legge sull'IVA del 28 dicembre 1992, n. 37, che equipara la non esclusività della prestazione rispetto all'attività alla produzione di distorsioni della concorrenza per negare l'esenzione secondo i limiti comunitari, combinando così i limiti nazionali e comunitari al fine del suo diniego. Si chiede di chiarire se il limite della «non distorsione della concorrenza» comporti il diniego dell'esenzione, a prescindere dal grado di efficacia della distorsione, se non è contestato dalle parti (causa C-801/03, punto 48), considerando che qualsiasi esenzione è una violazione del principio generale - riconosciuto dalla Corte di giustizia - di assoggettamento all'imposta.

[omissis]

ALLEGATO

-Decisione del TEAC, 15 dicembre 2022, reclamo: 00-03923-2021, che espone con chiarezza l'interpretazione e la sua evoluzione nel tempo dell'esenzione prevista all'articolo 20, paragrafo 1, punto 6, della legge sull'IVA.

[omissis]

Abbreviazioni, firme e attestazione di copia conforme]