

Edizione provvisoria

SENTENZA DEL TRIBUNALE (Seconda Sezione, a cinque giudici)

10 giugno 2026 (*)

« Rinvio pregiudiziale – Sistema comune dell’IVA – Soggetti passivi – Gruppo IVA – Articolo 11 della direttiva 2006/112/CE – Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico – Articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva 2006/112 – Prestazioni di un gruppo IVA fornite da un membro di tale gruppo che non soddisfa tutte le condizioni di esenzione »

Nella causa T-444/25, [Cavert] (i),

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), con decisione del 28 marzo 2025, pervenuta in cancelleria il 23 giugno 2025, nel procedimento

Staatssecretaris van Financiën

contro

Fiscale Eenheid Stichting X c.s.,

IL TRIBUNALE (Seconda Sezione, a cinque giudici),

composto da N. Póltorak, presidente, G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrлік e I. Dimitrakopoulos (relatore), giudici,

avvocata generale: M. Brkan

cancelliere: V. Di Bucci

vista la trasmissione da parte della Corte della domanda di pronuncia pregiudiziale al Tribunale il 9 luglio 2025, in applicazione dell’articolo 50 *ter*, terzo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell’Unione europea,

vista la materia di cui all’articolo 50 *ter*, primo comma, lettera a), dello Statuto della Corte di giustizia dell’Unione europea e l’assenza di questioni indipendenti di interpretazione ai sensi dell’articolo 50 *ter*, secondo comma, di detto Statuto,

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Fiscale Eenheid Stichting X c.s., da F. Manzoni e F. Soetens, in qualità di agenti;
- per il governo dei Paesi Bassi, da P. Huurnink e J. Langer, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Herold e W. Roels, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocata generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 11, dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), e dell'articolo 133, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Fiscale Eenheid Stichting X c.s. (in prosieguo: l'«entità fiscale X») e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze, Paesi Bassi), in merito all'assoggettamento di tale entità all'imposta sul valore aggiunto (IVA) per servizi realizzati da uno dei suoi membri per il periodo compreso tra il 1° aprile e il 30 giugno 2016.

Contesto giuridico

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 11 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (...), ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione».

4 L'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA, contenuto nel capo 2, rubricato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», del titolo IX di tale direttiva, prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;

(...)

g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;

(...)».

5 L'articolo 133 della direttiva IVA così dispone:

«Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n), all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

a) gli organismi in questione non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto: gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite;

(...)».

Diritto dei Paesi Bassi

6 L'articolo 7, paragrafo 4, della Wet op de omzetbelasting 1968 (legge del 1968 che disciplina l'imposta sul volume d'affari), del 28 giugno 1968 (Stb. 1968, n. 329), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge che disciplina l'imposta sul volume d'affari»), attua la possibilità offerta agli Stati membri dall'articolo 11 della direttiva IVA di considerare un gruppo di persone giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, come un unico soggetto passivo (gruppo IVA).

7 L'articolo 11, paragrafo 1, parte iniziale e lettere c) e f), della legge che disciplina l'imposta sul volume d'affari, che recepisce l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva IVA, è così formulato:

«Sono esenti dall'imposta alle condizioni fissate con regolamento amministrativo generale:

(...)

c. l'assistenza e la cura di persone ricoverate in una struttura, nonché le operazioni strettamente connesse a tali attività, comprese la somministrazione di cibi e bevande, di medicinali e di materiali di medicazione a tali persone;

(...)

f. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a carattere sociale o culturale individuate mediante regolamento amministrativo generale, a condizione che l'imprenditore non ricerchi il profitto e non si configuri una distorsione della concorrenza nei confronti di imprenditori che invece ricercano il profitto».

8 Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, e dell'allegato B, lettera b), punto 13, dell'Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (decreto di attuazione dell'imposta sul volume d'affari) (Stb. 1968, n. 423), nella versione applicabile al procedimento principale, sono parimenti esenti dall'imposta sul volume d'affari le cessioni di beni e prestazioni di servizi a carattere sociale o culturale effettuate, in quanto tali, dagli ospedali, poliambulatori, istituti psichiatrici e strutture simili, purché i servizi non siano già inquadrabili nell'articolo 11, paragrafo 1, lettera c), della legge che disciplina l'imposta sul volume d'affari.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

9 L'entità fiscale X è un gruppo IVA composto da due fondazioni e da tre società a responsabilità limitata di diritto dei Paesi Bassi. Ciascuna di queste cinque persone giuridiche si occupa di diversi aspetti delle cure a persone con disabilità intellettive che sono ricoverate in strutture residenziali appositamente attrezzate oppure vivono in altre forme abitative.

10 Soltanto una delle due fondazioni facenti parte dell'entità fiscale X è debitamente riconosciuta come organismo che accoglie persone in un istituto per l'assistenza e la cura, ai fini dell'esenzione dell'assistenza e della cura ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1, lettera c), della legge che disciplina l'imposta sul volume d'affari. Tale fondazione è, peraltro, l'unica delle persone giuridiche appartenenti all'entità fiscale X ad essere riconosciuta come organismo a carattere sociale, ai fini dell'esenzione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi a carattere sociale in applicazione dell'articolo 11, paragrafo 1, lettera f), di tale legge.

11 Una delle tre società a responsabilità limitata facente parte dell'entità fiscale X, (in prosieguo: la «società Y»), presta servizi che consistono nel sorvegliare, giorno e notte, a distanza dal luogo di cura e mediante l'impiego di strumenti tecnici, le persone con disabilità intellettiva che risiedono in una struttura assistenziale o in un'altra forma abitativa in cui vengono prestate cure.

12 L'entità fiscale X ha dichiarato e versato l'imposta sul volume d'affari dovuta per i servizi forniti dalla società Y a terzi non appartenenti a tale entità fiscale, per il periodo compreso tra il 1° aprile 2016 e il 30 giugno 2016. L'entità fiscale X ha successivamente presentato opposizione contro l'importo versato, facendo valere che i servizi forniti dalla società Y a terzi erano esenti dall'imposta sul volume d'affari, in forza delle disposizioni dell'articolo 11, paragrafo 1, lettere c) e f), della legge che disciplina l'imposta sul volume d'affari.

13 L'amministrazione fiscale dei Paesi Bassi ha respinto l'opposizione con la motivazione che la società Y non era riconosciuta come un organismo che accoglieva persone in un istituto a fini

di assistenza e cura né come organismo a carattere sociale cosicché essa non soddisfaceva tutte le condizioni per beneficiare delle esenzioni previste da tali disposizioni. L'entità fiscale X ha proposto un ricorso dinanzi al rechtbank Zeeland-West-Brabant (Tribunale della Zelanda e del Brabante occidentale, Paesi Bassi) e successivamente un appello dinanzi al Gerechtshof's-Hertogenbosch (Corte d'appello di 's-Hertogenbosch, Paesi Bassi). Quest'ultimo giudice ha accolto l'appello dell'entità fiscale X considerando, in sostanza, che, poiché la società Y faceva parte di un gruppo IVA, tali condizioni di esenzione dovevano essere valutate a livello di tale gruppo, e non a livello di ciascuno dei suoi membri, e che era sufficiente che un solo membro di detto gruppo fosse riconosciuto come un organismo che accoglie persone in un istituto a fini di assistenza e cura e come organismo a carattere sociale affinché tutto il gruppo lo fosse nella sua interezza.

14 Il Segretario di Stato alle finanze ha proposto ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), giudice del rinvio, facendo valere, in particolare, che, a differenza di quanto dichiarato dal giudice d'appello, la questione se le esenzioni previste all'articolo 11, paragrafo 1, lettere c) e f), della legge che disciplina l'imposta sul volume d'affari, fossero applicabili non doveva essere esaminata a livello dell'entità fiscale, bensì in relazione alla specifica persona giuridica che fornisce i servizi di cui trattasi.

15 Il giudice del rinvio ritiene che l'impugnazione di cui è investito sollevi la questione di come debbano essere applicate le disposizioni nazionali in materia di esenzione, che recepiscono l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva IVA, nel caso in cui il soggetto passivo sia un gruppo IVA ai sensi dell'articolo 11 di tale direttiva, uno dei cui membri soddisfi le condizioni per l'esenzione previste da tali disposizioni, qualora le prestazioni per le quali è chiesta l'esenzione siano effettuate per terzi da un membro del gruppo che non soddisfa egli stesso tali condizioni. Esso ritiene che la risposta a tale questione non possa essere desunta senza alcun ragionevole dubbio dalla direttiva IVA e dalla giurisprudenza della Corte. In particolare, tale giurisprudenza non consentirebbe di sapere se l'equiparazione di un gruppo IVA a un unico soggetto passivo valga anche nel caso di un'esenzione accompagnata da condizioni legate alla persona, cosicché sarebbe sufficiente che un membro del gruppo soddisfi tali condizioni affinché il gruppo sia esente. Esso rileva che una siffatta interpretazione potrebbe non essere compatibile con la natura delle esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva IVA, riservate a persone giuridiche in possesso di qualità debitamente riconosciute. Esso si chiede, peraltro, nell'ipotesi in cui tale interpretazione fosse accolta, se, qualora lo Stato membro si sia avvalso della possibilità, prevista all'articolo 133, parte iniziale e lettera a), della direttiva IVA, di subordinare tali esenzioni a una condizione legata all'assenza di ricerca del profitto, sia sufficiente che tale condizione sia soddisfatta da un solo membro del gruppo IVA o se essa si applichi anche al membro del gruppo che effettua le prestazioni.

16 Alla luce di quanto precede, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

- «1) Se l'articolo 11 della direttiva [IVA], in combinato disposto con l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva [IVA], debba essere interpretato nel senso che le esenzioni ivi contemplate sono applicabili soltanto nella misura in cui le prestazioni del gruppo IVA menzionate in dette disposizioni sono svolte a favore di terzi a fronte di un corrispettivo da un membro giuridicamente indipendente del gruppo IVA che, considerato singolarmente, soddisfa tutte le condizioni per l'applicazione delle esenzioni in parola.
- 2) In caso di risposta negativa alla prima questione, se, ai fini dell'applicabilità dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), e dell'articolo 133, parte iniziale e lettera a), della direttiva [IVA] riguardo a tutte le prestazioni menzionate in dette disposizioni del gruppo IVA a favore di terzi a fronte di un corrispettivo, sia sufficiente che solo un membro del gruppo IVA giuridicamente indipendente soddisfi tutte le condizioni per l'applicazione di dette disposizioni di esenzione».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 17 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 11 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), di tale direttiva, debba essere interpretato nel senso che un gruppo IVA costituito sulla base di tale articolo 11 possa avvalersi delle esenzioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), di detta direttiva solo nel caso in cui le prestazioni di servizi di cui trattasi siano fornite a terzi da un membro di detto gruppo che soddisfi esso stesso tutte le condizioni di applicazione di tali esenzioni, comprese quelle che richiedono che il prestatore, qualora non sia un ente di diritto pubblico, abbia la qualità di istituto di cure mediche debitamente riconosciuto dallo Stato membro interessato e di organismo riconosciuto da tale Stato come avente carattere sociale.
- 18 Al fine di rispondere a tale questione, occorre, in via preliminare, ricordare che, l'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA consente ad ogni Stato membro di considerare più persone come un unico soggetto passivo, qualora queste ultime siano stabilite nel territorio dello stesso Stato membro e, sebbene giuridicamente indipendenti, risultino strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.
- 19 Per quanto riguarda gli obiettivi perseguiti dall'articolo 11 della direttiva IVA, il legislatore dell'Unione europea, mediante tale disposizione, ha voluto consentire agli Stati membri di non collegare sistematicamente la qualità di soggetto passivo alla nozione di «indipendenza» puramente giuridica, per esigenze di semplificazione amministrativa o per evitare determinati abusi, quali il frazionamento di un'impresa tra più soggetti passivi allo scopo di beneficiare di un regime specifico (v. sentenza del 15 aprile 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, non pubblicata, EU:C:2021:285, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 20 Inoltre, l'attuazione del regime previsto all'articolo 11 della direttiva IVA implica che la normativa nazionale adottata sul suo fondamento autorizzi le entità strettamente vincolate da

rapporti finanziari, economici e organizzativi a non essere più considerate quali soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA per essere considerate quale unico soggetto passivo e che, qualora uno Stato membro applichi tale disposizione, la o le entità subordinate in forza della medesima disposizione non possono essere considerate come soggetti passivi a norma dell'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva (v., in tal senso, sentenza dell'11 luglio 2024, Finanzamt T II, C-184/23, EU:C:2024:599, punto 38 e giurisprudenza citata).

21 Ne consegue che un prestatore appartenente ad un gruppo IVA non può, qualora lo Stato membro abbia istituito un siffatto regime, essere considerato, a titolo individuale, un soggetto passivo distinto dal soggetto passivo che costituisce il gruppo IVA (v. sentenza dell'11 luglio 2024, Finanzamt T II, C-184/23, EU:C:2024:599, punto 40).

22 Ne consegue anche che le prestazioni di servizi effettuate da un terzo a favore di un membro del gruppo IVA devono essere considerate, ai fini dell'IVA, come effettuate a favore non di tale membro, ma dello stesso gruppo IVA cui il medesimo appartiene (v. sentenza del 18 novembre 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punto 46 e giurisprudenza citata).

23 Lo stesso vale per le prestazioni di servizi fornite a un terzo da un membro di un gruppo IVA che devono essere considerate, ai fini dell'IVA, effettuate dal gruppo IVA al quale il prestatore appartiene.

24 Tuttavia, il fatto che una persona appartenente a un gruppo IVA non possa essere considerata, a titolo individuale, un soggetto passivo distinto dal soggetto passivo che costituisce il gruppo IVA, non esclude che occorra stabilire se tale persona soddisfi le condizioni relative alla qualità dell'operatore economico che effettua le prestazioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva IVA, nel caso in cui il gruppo IVA invochi le esenzioni previste da tali disposizioni. Infatti, la questione se una siffatta persona possa essere considerata un soggetto passivo distinto dal soggetto passivo che costituisce il gruppo IVA è diversa dalla questione di stabilire a quali condizioni un siffatto gruppo possa avvalersi di tali esenzioni.

25 Il tenore letterale dell'articolo 11 della direttiva IVA non fornisce alcuna indicazione quanto alla risposta che occorre dare a quest'ultima questione. Tuttavia, a tal riguardo, occorre ricordare che gli obiettivi del regime previsto da detto articolo 11 rientrano nella semplificazione amministrativa e nella prevenzione dei comportamenti abusivi (v. punto 19 *supra*). Tali obiettivi non depongono a favore dell'estensione a favore di un gruppo IVA del beneficio delle esenzioni di cui trattasi che, senza l'esistenza del gruppo IVA, non sarebbero applicabili, per quanto riguarda le prestazioni di servizi fornite a terzi da uno dei suoi membri, che non soddisfa le condizioni necessarie.

26 Peraltro, per quanto riguarda l'articolo 132 della direttiva IVA, risulta da consolidata giurisprudenza che i termini con i quali sono state designate le esenzioni IVA di cui a detta disposizione, in particolare quelli riguardanti la qualità o l'identità dell'operatore economico che effettua prestazioni coperte dall'esenzione devono essere interpretati restrittivamente,

dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo è assoggettata a detta imposta [v. sentenza del 7 aprile 2022, I (Esenzione dall'IVA delle prestazioni ospedaliere), C-228/20, EU:C:2022:275, punti 34 e 35 e giurisprudenza citata].

- 27 Tuttavia, l'interpretazione di tali termini dev'essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare i requisiti del principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune dell'IVA. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al suddetto articolo 132 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti e possa renderle quasi inapplicabili nella pratica (v., in tal senso, sentenza del 18 novembre 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punto 37 e giurisprudenza citata).
- 28 Risulta dalla formulazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA che gli Stati membri esentano l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, «a condizioni sociali analoghe» a quelle vigenti per i medesimi, da «istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti».
- 29 Conformemente alla formulazione di tale disposizione, due condizioni cumulative sono richieste affinché le prestazioni di ospedalizzazione, di cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, offerte da un'entità diversa da un ente di diritto pubblico, possano essere esentate dall'IVA. La prima condizione si riferisce alle prestazioni fornite e richiede che siano erogate a condizioni sociali analoghe a quelle che si applicano agli enti di diritto pubblico. La seconda condizione riguarda la qualità dell'istituto che effettua tali prestazioni e richiede che l'operatore sia un istituto ospedaliero, un centro medico e diagnostico o un altro istituto della stessa natura debitamente riconosciuto [v. sentenza del 7 aprile 2022, I (Esenzione dall'IVA delle prestazioni ospedaliere), C-228/20, EU:C:2022:275, punti 37 e 38 nonché giurisprudenza citata].
- 30 Inoltre, conformemente all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale.
- 31 A tal riguardo, dalla formulazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA risulta che il beneficio dell'esenzione di cui a tale disposizione è parimenti subordinato a due condizioni cumulative, vale a dire, da un lato, quella relativa alla natura delle prestazioni di servizi fornite, che devono essere strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, e, dall'altro, quella relativa al prestatore di servizi, che deve essere un ente di diritto pubblico o un altro organismo riconosciuto dallo Stato membro interessato come avente carattere sociale (sentenza dell'11 maggio 2023, MOMTRADE RUSE, C-620/21, EU:C:2023:395, punto 43).

- 32 In tali circostanze, occorre osservare che dal testo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva IVA risulta che gli Stati membri esentano dall'IVA talune operazioni effettuate da «istituti» o da «organismi» debitamente riconosciuti. Come correttamente rilevato dalla Commissione europea e dal governo dei Paesi Bassi, tali disposizioni non menzionano la nozione di «soggetto passivo» di cui all'articolo 11 di tale direttiva.
- 33 Ne consegue che un'interpretazione letterale delle disposizioni dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva IVA, che devono essere interpretate restrittivamente (v. *supra*, punto 26), depone a favore della valutazione delle condizioni relative alla qualità del prestatore dei servizi pertinenti tenendo conto della persona che li fornisce in qualità di membro di un gruppo IVA. A tal riguardo, occorre sottolineare che una siffatta interpretazione non rischia, per quanto riguarda le prestazioni effettuate da un gruppo IVA, di rendere le esenzioni di cui trattasi quasi inapplicabili nella pratica (v. punto 27 *supra*).
- 34 Peraltro, secondo una giurisprudenza costante, ai fini dell'interpretazione di una disposizione del diritto dell'Unione, si deve tener conto non soltanto della lettera stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (sentenza del 17 novembre 1983, Merck, 292/82, EU:C:1983:335, punto 12; v. altresì sentenza del 18 novembre 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punto 39 e giurisprudenza citata).
- 35 Per quanto riguarda il contesto in cui si inserisce l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva IVA, tale disposizione figura al capo 2, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», del titolo IX di tale direttiva, che comprende gli articoli da 132 a 134 di quest'ultima. Il titolo di tale capo rivela che è il carattere di interesse pubblico delle operazioni ivi contemplate a costituire l'elemento che il legislatore dell'Unione ha ritenuto determinante al fine di esentare dall'IVA tali operazioni (sentenza dell'11 maggio 2023, MOMTRADE RUSE, C-620/21, EU:C:2023:395, punto 46).
- 36 Peraltro, occorre ricordare che l'articolo 133, primo comma, della direttiva IVA consente agli Stati membri di subordinare la concessione dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera b) o g), di tale direttiva all'osservanza di una o più delle condizioni menzionate all'articolo 133, lettere da a) a d). Tali condizioni si riferiscono, in particolare, agli scopi degli istituti e organismi privati di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), di detta direttiva, alla loro gestione e ai prezzi praticati da questi ultimi.
- 37 In tale contesto il riconoscimento di un istituto o di un organismo che può essere esentato dall'IVA, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b) o g), della direttiva IVA, consente agli Stati membri, da un lato, di assicurarsi che solo gli istituti e gli organismi che svolgono le attività corrispondenti alle finalità di ciascuna di tali disposizioni beneficino di una siffatta esenzione e, dall'altro, di subordinare il beneficio di detta esenzione al rispetto delle condizioni stabilite conformemente all'articolo 133 della direttiva IVA [v., in tal senso, sentenza del 7 aprile 2022, I (Esenzione dall'IVA delle prestazioni ospedaliere), C-228/20, EU:C:2022:275, punto 56].

- 38 Il contesto in cui si inserisce l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva IVA contiene, quindi, elementi tali da escludere dal beneficio delle esenzioni di cui trattasi le prestazioni effettuate da una persona, in quanto membro di un gruppo IVA, che non soddisfa essa stessa tutte le condizioni di applicazione di tali esenzioni, comprese quelle che richiedono che il prestatore abbia la qualità di istituto di cure mediche debitamente riconosciuto dallo Stato membro interessato e di organismo riconosciuto da tale Stato come avente carattere sociale. Infatti, gli obiettivi, menzionati al precedente punto 37, del riconoscimento di un istituto o di un organismo ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b) o g), della direttiva IVA sarebbero compromessi se un gruppo IVA potesse avvalersi delle esenzioni ivi previste nel caso in cui le relative prestazioni di servizi fossero fornite a terzi da un membro di detto gruppo che non sia debitamente riconosciuto dallo Stato membro interessato, e ciò anche qualora un altro membro di detto gruppo benefici di un siffatto riconoscimento.
- 39 Per quanto riguarda l'obiettivo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva IVA, occorre ricordare la finalità di tali disposizioni, che consiste nell'esentare dall'IVA talune attività di interesse pubblico, svolte nel settore delle cure mediche e dell'assistenza o della previdenza sociale, al fine di agevolare l'accesso alla fornitura dei beni e dei servizi pertinenti, evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 5 marzo 2020, *Idealmed III*, C-211/18, EU:C:2020:168, punto 25 e giurisprudenza citata).
- 40 L'obiettivo di interesse generale perseguito da tali disposizioni è intrinsecamente connesso alle condizioni di esenzione da esse previste, che vertono sulla qualità dell'istituto o dell'organismo che effettua le prestazioni di cui trattasi. A tal riguardo, il riconoscimento di un istituto o di un organismo che può essere esentato dall'IVA, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b) o g), della direttiva IVA, consente agli Stati membri di assicurarsi che solo gli istituti e gli organismi che svolgono le attività corrispondenti alle finalità di ciascuna di tali disposizioni beneficino di una siffatta esenzione (v. punto 37 *supra*). Tenuto conto del carattere preciso di dette condizioni di esenzione, un'interpretazione di tali disposizioni che estendesse il loro ambito di applicazione alle prestazioni effettuate da istituti o organismi appartenenti ad un gruppo IVA, che non soddisfano essi stessi tali requisiti, sarebbe incompatibile con la loro finalità (v., per analogia, sentenza del 18 novembre 2020, *Kaplan International colleges UK*, C-77/19, EU:C:2020:934, punto 49 e giurisprudenza citata).
- 41 Inoltre, una siffatta interpretazione non sarebbe conforme al principio di neutralità fiscale, il quale osta in particolare a che operatori che effettuano le stesse operazioni siano trattati in modo diverso in materia di riscossione dell'IVA [sentenza del 7 settembre 1999, *Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, punto 20; v., altresì, sentenza del 7 aprile 2022, I (Esenzione dall'IVA delle prestazioni ospedaliere), C-228/20, EU:C:2022:275, punti da 57 a 59 e giurisprudenza ivi citata]. Infatti, come correttamente rilevato dalla Commissione e dal governo dei Paesi Bassi, un'interpretazione delle disposizioni dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b) o g), della direttiva IVA che comporti che le prestazioni effettuate da una società, in quanto membro di un gruppo IVA, siano esenti dall'IVA, mentre le stesse prestazioni

effettuate da un altro operatore, in quanto soggetto passivo che non appartiene a un gruppo IVA, non sarebbero esenti dall'IVA, in quanto tale operatore non soddisferebbe le condizioni relative alla qualità di istituto di cure mediche debitamente riconosciuto dallo Stato membro interessato o di organismo riconosciuto da tale Stato come avente carattere sociale, implica un trattamento diverso e ingiustificato alla luce dell'assoggettamento all'IVA.

- 42 Di conseguenza, l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 11 della medesima direttiva, deve essere interpretato nel senso che un gruppo IVA costituito sulla base di tale articolo 11 può avvalersi delle esenzioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), di detta direttiva solo nel caso in cui le prestazioni di servizi di cui trattasi siano fornite a terzi da un membro di detto gruppo che soddisfi esso stesso tutte le condizioni di applicazione di tali esenzioni, comprese quelle che richiedono che il prestatore, qualora non sia un ente di diritto pubblico, abbia la qualità di istituto di cure mediche debitamente riconosciuto dallo Stato membro interessato e di organismo riconosciuto da tale Stato come avente carattere sociale.

Sulla seconda questione

- 43 Tenuto conto della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

- 44 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 al Tribunale non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi,

LE TRIBUNAL (Seconda Sezione, a cinque giudici)

dichiara:

L'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letto in combinato disposto con l'articolo 11 della medesima direttiva,

dev'essere interpretato nel senso che:

un gruppo IVA costituito sulla base di tale articolo 11 può avvalersi delle esenzioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), di detta direttiva solo nel caso in cui le prestazioni di servizi di cui trattasi siano fornite a terzi da un membro di detto gruppo che soddisfi esso stesso tutte le condizioni di applicazione di tali esenzioni, comprese quelle che richiedono che il prestatore, qualora non sia un ente di diritto pubblico, abbia la qualità di istituto di cure mediche debitamente riconosciuto dallo Stato

membro interessato e di organismo riconosciuto da tale Stato come avente carattere sociale.

Półtorak

Hesse

Steinfatt

Petrík

Dimitrakopoulos

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 10 giugno 2026.

Firme

* [Lingua processuale: il neerlandese.](#)

[i](#) Il nome della presente causa è un nome fittizio. Non corrisponde al nome reale di nessuna delle parti del procedimento.