

Causa C-657/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

4 settembre 2019

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

10 aprile 2019

Resistente in primo grado e ricorrente in cassazione:

Finanzamt D

Ricorrente in primo grado e resistente in cassazione:

E

Oggetto del procedimento principale

Imposta sul valore aggiunto, redazione di perizie per casse malattia e casse di assistenza

Oggetto e fondamento normativo del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in prosieguo: il «TFUE»)

Questioni pregiudiziali

- 1) Se, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, in cui un soggetto passivo, che agisce per conto del servizio medico dell'assicurazione sanitaria, fornisce perizie sullo stato di bisogno di assistenza da parte di pazienti, sussista un'attività che rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112/CE del

Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione:

a) Se sia sufficiente, affinché un'impresa sia riconosciuta come organismo avente carattere sociale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112/CE, che essa fornisca prestazioni in qualità di subappaltatore per conto di un organismo riconosciuto dal diritto nazionale come organismo sociale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112/CE.

b) In caso di risposta negativa alla questione sub 2a): se, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, la copertura forfettaria, da parte delle casse malattia e delle casse di assistenza, dei costi di un organismo riconosciuto ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112/CE sia sufficiente affinché anche un subappaltatore di tale organismo sia considerato un organismo riconosciuto.

c) In caso di risposta negativa alle questioni sub 2a) e 2b): se lo Stato membro possa subordinare il riconoscimento come organismo avente carattere sociale alla condizione che il soggetto passivo abbia effettivamente concluso un contratto con un ente di previdenza o assistenza sociale, oppure se per il riconoscimento sia sufficiente che un contratto possa essere concluso in base al diritto nazionale.

Disposizioni rilevanti di diritto dell'Unione europea

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»), (GU 2006, L 347, pag. 1), in particolare gli articoli 132 e 134

Disposizioni nazionali rilevanti

Umsatzsteuergesetz (legge sull'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), in particolare l'articolo 4

Sozialgesetzbuch (codice della previdenza, assistenza e sicurezza sociale) – undicesimo libro – assicurazione di assistenza sociale (in prosieguo: «SGB XI»), in particolare gli articoli 18, 53a e 53b

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (linee guida dell'Associazione centrale delle casse di assistenza sulla valutazione dello stato di bisogno di assistenza; in prosieguo: le «linee guida sulla valutazione»), in particolare la sezione B 1

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (linee guida dell'Associazione centrale delle casse di assistenza sulla cooperazione delle stesse casse con altri periti indipendenti; in prosieguo: le «linee guida sui periti indipendenti»), in particolare il punto 2

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 In ogni Land tedesco esiste un gruppo di lavoro denominato «Medizinischer Dienst der Krankenversicherung» (servizio medico dell'assicurazione sanitaria; in prosieguo: lo «MDK»), che ha il compito, inter alia, di eseguire perizie sullo stato di bisogno di assistenza degli assicurati per le casse di assistenza istituite presso le casse malattia. Le perizie sono effettuate da medici, da personale infermieristico e altri specialisti di cui l'MDK dispone per far fronte al carico di lavoro corrente. L'MDK può rivolgersi a medici, personale infermieristico o altri specialisti idonei in qualità di personale esterno per affrontare i picchi di domande di assistenza o per questioni specifiche sulle quali occorra una perizia. L'MDK resta responsabile delle perizie anche quando si rivolge a risorse esterne. I requisiti per potersi qualificare come perito sono dettagliatamente regolamentati.
- 2 La ricorrente è un'infermiera diplomata con una formazione medica di base, una formazione accademica nel campo delle scienze infermieristiche e una formazione continua nella gestione della qualità nel campo dell'assistenza infermieristica. La sua attività imprenditoriale comprendeva anche un'attività didattica imponibile come insegnante di cure infermieristiche.
- 3 Negli anni dal 2012 al 2014, la ricorrente ha eseguito perizie sullo stato di bisogno di assistenza di pazienti per conto dell'MDK Niedersachsen (MDK della Bassa Sassonia; in prosieguo: lo «MDK NS») in qualità di esperta esterna. L'MDK NS le ha contabilizzato tali servizi su base mensile senza dichiarare alcuna imposta sulla cifra d'affari. La ricorrente ha dichiarato le operazioni derivanti dall'attività peritale come esenti da imposte, ma si è avvalsa integralmente della detrazione per tutte le prestazioni a monte.
- 4 Il Finanzamt (amministrazione tributaria; in prosieguo: il «Finanzamt») resistente è giunto alla conclusione che l'attività peritale non era esente da imposta né in base al diritto nazionale né in base al diritto europeo. Esso ha aumentato le operazioni precedentemente dichiarate degli importi netti fatturati all'MDK NS e ha quindi determinato l'imposta sulla cifra d'affari per il 2012 e il 2013, nonché gli acconti per il primo, secondo e terzo trimestre del 2014 con avvisi di accertamento datati 3 febbraio 2015.
- 5 Contro tali avvisi la ricorrente ha proposto ricorso dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania) competente. Quest'ultimo ha accolto il ricorso quasi integralmente e nella motivazione ha in sostanza dichiarato che la redazione di perizie sullo stato di bisogno di assistenza sarebbe esente da imposte in quanto «prestazione strettamente connessa con l'assistenza e la previdenza sociale»,

richiamando direttamente il diritto dell'Unione europea. Con la possibilità, prevista per legge dal novembre 2012, per le casse di assistenza di incaricare periti indipendenti della valutazione degli iscritti al regime di assistenza sociale, anche la ricorrente sarebbe riconosciuta dallo Stato come organismo avente carattere sociale in forza dell'incarico da parte dell'MDK NS.

- 6 Con il suo ricorso in Cassazione («Revision») dinanzi al giudice del rinvio, il Finanzamt lamenta la violazione del diritto sostanziale. Fondamentalmente esso sostiene che dalle disposizioni nazionali sull'esenzione fiscale non risulterebbe alcuna esenzione per le prestazioni peritali in questione. Trattandosi di norme conformi al diritto dell'Unione, non sarebbe possibile invocare direttamente il diritto dell'Unione. Inoltre, non sarebbe dimostrato che la cassa di assistenza abbia consapevolmente sostenuto i costi dell'attività peritale della ricorrente.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 7 L'esito del procedimento dipende da una decisione della Corte di giustizia sull'interpretazione della direttiva 2006/112.

Valutazione del procedimento principale alla luce del diritto nazionale

- 8 In base al diritto nazionale, le prestazioni in questione sono soggette ad imposta, non essendo soddisfatte le condizioni per un'esenzione ai sensi dell'articolo 4 dell'UStG.
- 9 Non esistono «prestazioni mediche» esenti da imposte ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 14, dell'UStG, poiché l'attività peritale dell'MDK, e quindi anche quella della ricorrente, serve solo come base per determinare l'importo del rimborso al quale la persona assicurata ha diritto ai sensi della legge sull'assicurazione assistenziale. Il compito dell'MDK consiste nella valutazione ai fini del regime di assistenza sociale, non in una terapia.
- 10 Inoltre, nel caso delle prestazioni fornite dalla ricorrente, non si tratta nemmeno di prestazioni per la cura o l'assistenza di persone ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 16, dell'UStG.
- 11 Infine, ai sensi sia dell'articolo 4, paragrafo 15, che dell'articolo 4, paragrafo 15a, dell'UStG, l'esenzione fiscale si applica solo alle operazioni degli enti ivi menzionati (ad esempio gli istituti di previdenza sociale o l'MDK). La ricorrente, che non fa parte dell'MDK, non soddisfa tale requisito.
- 12 A tale riguardo occorre rilevare che i paragrafi 15 e 15a dell'articolo 4 dell'UStG esentano dall'imposta solo le prestazioni di assistenza e previdenza sociale, ma non anche le prestazioni strettamente connesse a tali prestazioni, come previsto dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112. Pertanto, la ricorrente può eventualmente invocare direttamente un'esenzione per le proprie

prestazioni ai sensi di quest'ultima disposizione, anche se il giudice del rinvio nutre dubbi al riguardo.

Sulla prima questione pregiudiziale

- 13 La prima questione mira ad accertare se l'attività di perito della ricorrente rientri nella nozione di «prestazioni di servizi (...) strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale» di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112.
- 14 Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, le esenzioni fiscali di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112 non riguardano tutte le attività di interesse pubblico, ma solo quelle che vi sono singolarmente elencate e descritte in modo molto particolareggiato (cfr., ad esempio, sentenza del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punto 17). Di conseguenza, non tutti coloro che esercitano un'attività di pubblico interesse possono essere considerati come un organismo riconosciuto dallo Stato membro (sentenza del 28 luglio 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e a., C-543/14, EU:C:2016:605, punti 60 e seguenti).
- 15 I termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale stabilito dall'articolo 2 della direttiva stessa, secondo cui l'imposta sul valore aggiunto è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al menzionato articolo 132 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati in modo da privare le esenzioni stesse dei loro effetti (sentenze del 4 maggio 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punto 23, e del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punto 19).
- 16 Nella fattispecie, l'erogazione di prestazioni da parte della cassa di assistenza è una prestazione di assistenza e previdenza sociale esente da imposte. La cassa di assistenza è un soggetto erogatore di prestazioni riconosciuto ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112.
- 17 Tuttavia, le prestazioni peritali fornite dalla ricorrente non sono prestazioni di assistenza e previdenza sociale, in quanto l'attività peritale serve solo come aiuto decisionale per la cassa di assistenza al fine di emettere decisioni relative all'erogazione di prestazioni. Il fatto che i servizi dell'MDK (anche nei casi in cui si sia avvalsa di terzi) siano forniti sulla base del SGB XI e siano di interesse pubblico non è a questo proposito sufficiente.
- 18 Tuttavia, non è chiaro se l'attività peritale costituisca una prestazione «strettamente connessa» con l'assistenza e la previdenza sociale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112.

- 19 Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, una prestazione strettamente connessa con un'attività oggetto di un trattamento favorevole può essere esentata se l'attività principale stessa è un'attività esente e se sia l'attività principale che la prestazione ad essa strettamente connessa sono svolte da uno degli organismi indicati dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 (sentenze del 9 febbraio 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, punti 21 e 22, e del 14 giugno 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punti 34 e 36).
- 20 Tuttavia, secondo la giurisprudenza del giudice nazionale, non si tratta di prestazioni strettamente connesse all'assistenza sociale quando sono fornite non alla persona bisognosa di assistenza, ma ad un'impresa che ne ha bisogno per fornire le proprie prestazioni a valle esenti da imposta al paziente o alla persona bisognosa di assistenza. Ciò vale, ad esempio, per la messa a disposizione di personale o generici servizi amministrativi e di gestione.
- 21 Ciò non è precluso dal fatto che, secondo la giurisprudenza del giudice nazionale, un'operazione può essere esente ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 anche quando le prestazioni non vengono fornite ai pazienti o a casse malattia. Infatti, l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 non dipende dal soggetto destinatario della prestazione, in quanto la condizione soggettiva per l'esenzione si riferisce al soggetto erogatore delle prestazioni, che deve esercitare una professione medica o paramedica. Non è chiaro se tale ragionamento sia estendibile all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112.
- 22 Nella sentenza del 20 novembre 2003, nella causa Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), la Corte di giustizia non ha preso in considerazione, in una situazione analoga, un'esenzione fiscale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112.
- 23 Tuttavia, nel caso di un'operazione «strettamente connessa», qualora la prestazione della ricorrente fosse «indispensabile» all'attività della cassa di assistenza ai sensi dell'articolo 134, lettera a), della direttiva 2006/112, essa non sarebbe esclusa dall'esenzione. Infatti, ai fini di una valutazione complessiva dello stato di bisogno di assistenza, in particolare della disabilità e della necessità di ricevere un ausilio, è indispensabile la partecipazione di personale infermieristico e di altri specialisti idonei, che sono impiegati presso l'MDK o da esso incaricati di volta in volta. Inoltre, l'attività della ricorrente non è esercitata in concorrenza diretta con attività svolte da imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto [articolo 134, lettera b), della direttiva 2006/112].

Sulla seconda questione pregiudiziale

- 24 La seconda questione riguarda la nozione di «organismo avente carattere sociale» ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, tale nozione è in via di principio

sufficientemente ampia per includere anche le persone fisiche ed enti privati che perseguono scopi di lucro (v., ad esempio, sentenza del 28 novembre 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punto 28).

- 25 Ai sensi delle sentenze del 10 settembre 2002, nella causa Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punti 54 e 58), e del 15 novembre 2012, nella causa Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 26), l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 non precisa né le condizioni né le modalità del riconoscimento. Spetta piuttosto al diritto nazionale di ciascuno Stato membro sancire le norme in base alle quali il necessario riconoscimento può essere accordato ad organismi. A tal fine, le autorità nazionali devono, conformemente al diritto dell'Unione e sotto il controllo dei giudici nazionali, tener conto degli elementi determinanti ai fini del riconoscimento. Secondo la giurisprudenza del giudice nazionale, tali elementi comprendono:
- l'esistenza di norme specifiche, che possono consistere in disposizioni nazionali o regionali legislative o amministrative, tributarie o in materia di previdenza o assistenza sociale;
 - l'interesse pubblico connesso alle attività del soggetto passivo in questione;
 - il fatto che altri soggetti passivi con le stesse attività beneficino già di un riconoscimento analogo, e
 - il fatto che le casse malattia o altre istituzioni di previdenza o assistenza sociale coprano la maggior parte dei costi delle prestazioni in questione.

Sulla seconda questione sub a)

- 26 Secondo l'attuale giurisprudenza del giudice nazionale, sebbene l'articolo 4, paragrafo 15a, dell'UStG riconosca l'MDK come organismo sociale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112, tale riconoscimento non si estende ai subappaltatori dell'MDK. Ciò deriva in particolare dal fatto che la normativa favorevole di cui all'articolo 4, paragrafo 15a, dell'UStG si applica solo alle prestazioni dell'MDK ed è quindi legata ad un elemento soggettivo conformemente al diritto dell'Unione. Il principio della libera scelta del modello organizzativo non implica che si possa rinunciare a tale elemento.
- 27 Tuttavia, occorre chiarire se la situazione non cambi per il fatto che, ora, con le linee guida sulla valutazione, sono entrate in vigore disposizioni approvate dal Ministro federale della Sanità che regolano a grandi linee il coinvolgimento di terzi da parte dell'MDK per quanto riguarda la valutazione, ma che sono vincolanti solo per l'MDK. Con ciò potrebbe essere stato introdotto un riconoscimento sufficiente anche per il caso in cui il perito sia un subappaltatore.

Sulla seconda questione sub b)

- 28 Qualora il solo subappalto non sia di per sé sufficiente, occorre verificare se la copertura forfettaria dei costi dell'appaltatore principale da parte delle casse malattia e delle casse di assistenza sia sufficiente affinché anche un subappaltatore possa essere considerato un organismo riconosciuto ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112.
- 29 La Corte di giustizia ha deciso che i fattori rilevanti per il riconoscimento come organismo sociale possono includere, inter alia, il fatto che i costi delle prestazioni in questione siano presi a carico in gran parte da casse malattia o da altri organismi di previdenza sociale (sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 31).
- 30 Le casse malattia si procurano i fondi necessari per l'attività peritale dell'MDK tramite prelievi basati sul numero di membri residenti nell'area di competenza dell'MDK. I fondi sono assegnati indipendentemente dal fatto che l'MDK abbia o meno fatto ricorso a terzi per lo svolgimento dei suoi compiti. Nel caso di specie, pertanto, le casse malattia e le casse di assistenza hanno sostenuto tutti i costi dell'attività peritale della ricorrente.
- 31 Tuttavia, il legislatore tedesco, nel recepire l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 nell'ordinamento giuridico interno, ha scelto, in parte, la nozione di «rimborso» per quanto riguarda la necessaria copertura dei costi da parte delle casse malattia o di altri enti previdenziali. Secondo la giurisprudenza del giudice del rinvio, condizione per il «rimborso» è che l'istituzione competente sia a conoscenza delle prestazioni fornite da un subappaltatore ad un'altra impresa nell'ambito dell'attività sovvenzionata e voglia sostenerne i costi, anche se indirettamente. Se, per contro, l'organismo finanziatore non paga per le prestazioni fornite dal subappaltatore, ma solo per quelle fornite dal prestatore di servizi, non vi è alcuna copertura dei costi di cui tenere conto ai fini della valutazione del riconoscimento ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112.
- 32 Nel caso di specie non è stato accertato se la cassa di assistenza fosse a conoscenza delle rispettive prestazioni dei subappaltatori nell'ambito della copertura forfettaria dei costi dell'MDK e volesse anche «rimborsarle». Se il finanziamento indiretto non fosse sufficiente, la causa dovrebbe essere rinviata al Finanzgericht (Tribunale tributario).

Sulla seconda questione sub c)

- 33 In caso di risposta positiva alla prima questione pregiudiziale e qualora il subappalto non sia sufficiente, occorre altresì chiarire se, qualora i costi siano sostenuti indirettamente da un ente di previdenza o assistenza sociale, il riconoscimento in quanto organismo avente carattere sociale possa essere subordinato alla condizione che il soggetto passivo abbia effettivamente concluso

un contratto con un ente di previdenza o assistenza sociale, oppure se per il riconoscimento sia sufficiente che un contratto possa essere concluso in base al diritto nazionale.

- 34 Secondo la giurisprudenza del giudice nazionale, la copertura dei costi può condurre a un tale riconoscimento ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 solo se è disciplinata dalla legge. Di conseguenza, il riconoscimento sulla base di una copertura dei costi concordata contrattualmente può avvenire solo se esiste una base giuridica per la conclusione del contratto.
- 35 Secondo tale giurisprudenza, quando i requisiti di legge per la conclusione di un contratto sono minimi, è sufficiente la possibilità di concludere un contratto. Invece, se la legge prevede numerose condizioni per la conclusione di un contratto, la sola capacità in astratto di sostenere i costi non è sufficiente.
- 36 L'articolo 18, paragrafo 1, prima frase, SGB XI è stato modificato con effetto dal 30 ottobre 2012 in modo che le casse di assistenza possano incaricare, in alternativa all'MDK, anche altri periti indipendenti della verifica dello stato di bisogno di assistenza a lungo termine e del livello di assistenza necessario.
- 37 In caso di incarico diretto a periti indipendenti, alle casse di assistenza si applicano le linee guida sui periti indipendenti emanate ai sensi dell'articolo 53b SGB XI, in cui, ad esempio, i requisiti relativi alla qualifica di perito incaricato dalle casse di assistenza sono disciplinati in dettaglio al punto 2. Ciò potrebbe essere inteso come l'esistenza di un contratto, ammesso che ciò sia consentito dal diritto dell'Unione.