

Causa C-620/21**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

6 ottobre 2021

Giudice del rinvio:

Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria)

Data della decisione di rinvio:

27 settembre 2021

Ricorrente per cassazione e resistente nel ricorso incidentale per cassazione:

Momtrade Ruse OOD

Resistente per cassazione e ricorrente nel ricorso incidentale per cassazione:

Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Oggetto del procedimento principale

Ricorsi per cassazione avverso la sentenza dell'Administrativen sad Ruse (Tribunale amministrativo di Ruse, Bulgaria) del 26 giugno 2020. Con la sentenza dell'Administrativen sad Ruse l'avviso di accertamento fiscale, del 4 ottobre 2018, emesso dalle autorità competenti della TD na NAP Varna (Direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate di Varna) e convalidato dalla decisione del Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna (Direttore della direzione «Ricorsi e prassi in materia di fiscalità e di sicurezza sociale» di Varna), del 13 marzo 2019, è stato annullato nella parte in cui per il periodo di imposta dal 24 giugno 2014 al 31 dicembre 2015 nei confronti della Momtrade Ruse sono stati accertati debiti d'imposta sul valore aggiunto pari alla differenza tra lev 264 027,60 e lev 316 833,05 a titolo di debito IVA e alla differenza tra lev 89 315,83 e lev 107 178,98 a titolo di interessi moratori; per il resto il ricorso è stato respinto.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio

Interpretazione 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 (GU 2006, L 347, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA» o la «direttiva 2006/112»).

Questioni pregiudiziali

Il giudice del rinvio sottopone alla Corte le seguenti questioni:

- 1) Se l'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA consenta ad una società commerciale registrata come prestatrice di servizi sociali in uno Stato membro (nella fattispecie, la Bulgaria) di invocare tale disposizione per ottenere un'esenzione fiscale per le prestazioni di servizi sociali da essa fornite a persone fisiche, cittadini di altri Stati membri, nel territorio di detti Stati. Se, ai fini della risposta a tale questione, sia rilevante che tra i destinatari dei servizi e il prestatore abbiano svolto funzione di intermediazione società commerciali registrate negli Stati membri nel cui territorio sono forniti i servizi.
- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, secondo quali criteri e in base a quale diritto – il diritto bulgaro e/o il diritto austriaco e tedesco – si debba valutare, ai fini dell'interpretazione e dell'applicazione della disposizione dell'Unione citata, se la società oggetto dell'accertamento sia «riconosciuta come organismo avente carattere sociale» e si debba dimostrare la realizzazione di prestazioni di servizi «strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale».
- 3) Se, secondo tale interpretazione, la registrazione di una società commerciale come prestatrice di servizi sociali, quali definiti dal diritto nazionale, sia sufficiente per ritenere che detta società sia un «organismo riconosciuto dal relativo Stato membro come avente carattere sociale».

Disposizioni e giurisprudenza del diritto dell'Unione citate

Articolo 132, paragrafo 1, lettera g), e articolo 133, paragrafo 1, dalla lettera a) alla lettera d), della direttiva 2006/112;

Giurisprudenza delle Corte di giustizia:

Sentenza del 12 marzo 2015, «go fair» Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, punto 17;

Sentenza del 14 giugno 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punto 16;

Sentenza del 25 marzo 2010, Commissione/Paesi Bassi, C-79/09, EU:C:2010:171, punto 49;

Sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 22;

Sentenza del 13 marzo 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punti 26 e 27;

Sentenza del 21 settembre 2017, Commissione/Germania, C-616/15, EU:C:2017:721, punto 47;

Sentenza del 5 ottobre 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punto 30 e la giurisprudenza ivi citata;

Sentenza del 26 febbraio 2015, VDP Dental Laboratory e a., cause riunite C-144/13, C-154/13 e C-160/13, EU:C:2015:116, punto 43;

Sentenza del 21 febbraio 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punto 17;

Sentenza del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punto 46.

Il giudice del rinvio ritiene che la sentenza «go fair» Zeitarbeit, richiamata dal giudice di primo grado, scaturisca da una fattispecie sostanzialmente diversa da quella oggetto del caso di specie, in quanto le prestazioni di servizi erano fornite in uno Stato membro in cui erano stabiliti sia il prestatore dei servizi sia i destinatari di questi ultimi.

Disposizioni nazionali citate

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (codice di procedura in materia di fiscalità e di sicurezza sociale; in prosieguo: il «DOPK»)

Ai sensi dell'articolo 122 del DOPK l'autorità competente in materia di entrate può determinare la base imponibile in base alla procedura prevista in tale disposizione, in particolare quando nella contabilità della persona oggetto di accertamento sono stati utilizzati documenti falsi (n. 3) o quando la base imponibile non può essere determinata sulla base della contabilità (n. 4).

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Legge sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: lo «ZDDS»)

Ai sensi dell'articolo 21 dello ZDDS si considera luogo della prestazione del servizio fornito a una persona che non è soggetto passivo il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della sua attività economica indipendente.

Ai sensi dell'articolo 38 dello ZDDS sono esenti le cessioni intracomunitarie che sarebbero esenti se fossero effettuate nel territorio nazionale (paragrafo 2). Ai sensi dell'articolo 40 dello ZDDS la prestazione di servizi sociali ai sensi dello Zakon za sotsialnoto podpomagane (Legge sull'assistenza sociale) è un'operazione esente.

Ai sensi dell'articolo 67, paragrafo 2, dello ZDDS, l'imposta si considera inclusa nel prezzo pattuito quando non è espressamente indicata.

Zakon za sotsialnoto podpomagane (Legge sull'assistenza sociale; in prosieguo: lo «ZSP»)

Ai sensi dell'articolo 16 dello ZSP le prestazioni di servizi sociali si basano sul lavoro sociale finalizzato a fornire sostegno alle persone nell'esercizio delle attività quotidiane o all'inclusione sociale e sono concesse sulla base di una valutazione individuale dei bisogni su richiesta e a discrezione delle persone.

Ai sensi dell'articolo 18 dello ZSP le prestazioni di servizi sociali sono erogate, fra l'altro, da persone giuridiche bulgare e da persone giuridiche costituite conformemente al diritto di un altro Stato membro dell'Unione europea solo dopo l'iscrizione in un registro presso l'Agentsia za sozialno podpomagane (Agenzia per l'assistenza sociale).

Ai sensi della definizione legale contenuta nel § 1, n. 6, delle disposizioni integrative dello ZSP per «servizi sociali» si intendono le attività a sostegno delle persone e che ampliano le possibilità di condurre una vita indipendente; ai sensi del n. 7 «i servizi sociali nella comunità» sono forniti in un contesto familiare o vicino alla famiglia.

Pravilnik za prilagane na ZSP (Regolamento di esecuzione dello ZSP, in prosieguo: il «PPZSP»)

Ai sensi dell'articolo 40 del PPZSP le persone che intendono accedere ai servizi sociali presentano una richiesta scritta all'attuale indirizzo dell'ente che gestisce i servizi, quando il prestatore dei servizi sociali è una persona giuridica. Per consultazione allegano la copia di un documento d'identità e, se del caso, la copia di una cartella clinica personale e di un certificato medico. L'ente competente effettua una valutazione dei bisogni della persona in materia di servizi sociali e ne fa menzione in un rapporto redatto sulla base di un modello prestabilito.

Ai sensi dell'articolo 40d del PPZSP il prestatore dei servizi sociali elabora un piano individuale in base alla valutazione dei bisogni, in cui sono formulati gli obiettivi e sono contenute le attività per soddisfare, in particolare, le necessità quotidiane, di salute, di istruzione, di riabilitazione o altre necessità.

Ai sensi dell'articolo 40e del PPZSP il prestatore dei servizi sociali tiene un registro dei clienti che contiene i dati sulla persona e sul servizio fornito.

Breve descrizione dei fatti e del procedimento

- 1 La Momtrade Ruse è una società a responsabilità limitata, che eroga principalmente servizi sociali ambulatoriali. Essa è registrata a partire dal 24 giugno 2014 su base volontaria ai sensi dello ZDDS.
- 2 La società è iscritta presso l'Agentsia «Sotsialno podpomagane» (Agenzia per l'assistenza sociale) del Ministerstvo na truda i sotsialnata politika (Ministero per il lavoro e la politica sociale) come prestatrice di servizi sociali sotto forma di messa a disposizione di assistenti personali, assistenti sociali e collaboratori domestici per anziani.
- 3 Nell'ambito del procedimento di verifica fiscale conclusosi con l'avviso di accertamento del 4 ottobre 2018 la società Momtrade Ruse ha prodotto contratti relativi alla prestazione di servizi con diverse persone fisiche di nazionalità tedesca e/o austriaca in qualità di committenti. In base a tali contratti, la società inviava lavoratori per la cura e l'aiuto domestico presso il domicilio dei committenti. Le singole attività erano specificate in un questionario allegato ai contratti, che era stato redatto da una società di intermediazione registrata in Germania o in Austria, la quale, sulla base di un contratto di intermediazione, procurava clienti alla società oggetto di accertamento.
- 4 Le attività elencate includono accanto all'aiuto domestico, l'assistenza agli anziani con problemi di salute che non sono in grado di provvedere autonomamente a se stessi. In ogni contratto sono indicati sia il nome del committente che la denominazione dell'intermediario. I pagamenti effettuati dalle persone fisiche alla società non sono contestati.
- 5 Ai sensi del regolamento (UE) 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (GU 2010, L 268, pag. 1) le autorità fiscali tedesche hanno avviato uno scambio di informazioni. È stato quindi constatato che le prestazioni di servizi non sono assoggettate all'imposta in Germania, ma devono essere tassate ai sensi dello ZDDS bulgaro in Bulgaria.
- 6 Sulla base dei documenti presentati dalla società oggetto di accertamento le autorità competenti per le entrate hanno riscontrato l'assenza di un accordo sulla prestazione di «servizi sociali», dal momento che le esigenze individuali dei clienti non erano indicate. Essa ritenevano che data la effettiva prestazione di servizi in un altro Stato membro, oltre allo ZSP, fosse ugualmente rilevante il diritto tedesco o austriaco. Per ottenere l'esenzione ai sensi dell'articolo 40, n. 1, dello ZDDS, la Momtrade Ruse doveva fornire elementi di prova che confermassero, in base al diritto dell'altro Stato membro interessato, il carattere sociale dei servizi erogati sul suo territorio nazionale.
- 7 Inoltre, le autorità per il controllo fiscale hanno concluso che il contenuto dei documenti originari presentati dalla società riguardo alle cessioni effettuate era errato. Come destinatari delle prestazioni di servizi erano registrate persone

giuridiche tedesche e austriache, mentre i destinatari effettivi erano persone fisiche di nazionalità tedesca o austriaca. Erano contabilizzate le prestazioni di servizi intracomunitarie alle persone giuridiche, che sono soggette ad un'aliquota d'imposta pari allo 0%, ma non le cessioni alle persone fisiche. Si deve pertanto ritenere che non potesse essere determinata la base imponibile sulla base della contabilità. In più, non erano stati presentati tutti i documenti e le note esplicative espressamente richiesti. Sulla base di ciò, le autorità fiscali competenti hanno deciso che la base imponibile, ai sensi dell'articolo 122, paragrafo 2, del DOPK, dovesse essere determinata in base alla propria valutazione.

- 8 Il tribunale di primo grado, l'Administrativen sad Ruse (Tribunale amministrativo di Ruse) ha ritenuto che l'articolo 40, n. 1, dello ZDDS corrispondesse all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112. Affinché potesse trovare applicazione l'esenzione fiscale ai sensi dell'articolo 40, n. 1, dello ZDDS, la persona sottoposta a controllo doveva provare che sussisteva il carattere sociale dell'attività sia secondo il diritto bulgaro sia secondo il diritto dello Stato membro sul cui territorio le prestazioni di servizi erano fornite. Il tribunale ha ritenuto che questo carattere, in base alla disciplina bulgara, non fosse provato, poiché ciò presupponeva obbligatoriamente l'espletamento e la documentazione di una valutazione sociale dei bisogni della persona, che non era stata effettuata con riferimento ai cittadini stranieri. Il soggetto sottoposto a controllo non ha presentato ai sensi della legislazione bulgara le richieste necessarie per la prestazione di servizi sociali, valutazioni sociali, rapporti contenenti proposte, piani individuali e il registro dei clienti, ma soltanto i contratti e i relativi questionari. Per contro, le osservazioni presentate al tribunale di primo grado dalle persone fisiche di nazionalità tedesca, le perizie sociali e i pareri sul bisogno di assistenza ai sensi del codice tedesco della previdenza sociale così come le fatture non possono essere riferite, sotto il profilo temporale, alle persone nei cui confronti sono state emesse le fatture contestate. Le fatture alle persone fisiche prodotte nel procedimento giudiziario, riguardo alle quali la perizia ha confermato che corrispondevano alle fatture agli intermediari tedeschi prodotte nel procedimento di verifica fiscale, non contenevano alcuna specificazione delle prestazioni di servizi e non provavano il loro carattere sociale.
- 9 Il tribunale di primo grado ha ridotto il debito d'imposta accertato della differenza tra lev 264 027,60 e lev 316 833,05 a titolo di debito IVA e della differenza tra lev 89 315,83 e lev 107 178,98 a titolo di corrispondenti interessi moratori sulla base dell'articolo 67, paragrafo 2, dello ZDDS; per il resto ha confermato il debito d'imposta stabilito nell'avviso di accertamento fiscale.
- 10 Per il giudice del rinvio si pone la questione se sia necessario valutare il carattere delle prestazioni di servizi erogate dalla Momtrade Ruse. Sulla base delle prove documentali presentate nel procedimento di verifica fiscale e sulla base delle prove esperite nel procedimento giudiziario (contratti, questionari e dichiarazioni dei destinatari dei servizi), il tribunale ha stabilito che le persone fisiche, che si avvalgono dei servizi forniti dalla società, sono anziani con problemi di salute che

oltre alla necessità di cure domestiche, connesse agli adempimenti domestici, necessitano di aiuto anche a causa del loro stato di salute.

- 11 Nella sua decisione l'Administrativen sad Ruse (Tribunale amministrativo di Ruse) ha motivato la mancanza del carattere sociale delle prestazioni di servizi sulla base del fatto che la società non ha presentato alcun documento ufficiale delle autorità tedesche o austriache che attesti tale carattere sociale. Esso riteneva che le prestazioni di servizi connesse all'assistenza degli anziani non avessero natura sociale, in quanto l'aiuto era fornito solamente in relazione al governo della casa. I lavoratori non erano tenuti a svolgere attività legate allo stato di salute delle persone e non disponevano di una formazione che facesse pensare che fossero in grado di fornire cure mediche.
- 12 Nella summenzionata sentenza Les Jardins de Jouvence, la Corte di giustizia ha deciso che l'esenzione dipende dalla «natura intrinseca delle operazioni effettuate nonché dalla qualità dell'operatore che fornisce i servizi». Perciò, il giudice del rinvio ritiene che per pervenire ad una corretta decisione della controversia tra le parti sia necessario chiarire sulla base di quali criteri debba essere condotta la valutazione del carattere sociale delle attività, se ciò debba risultare dai documenti delle autorità competenti dello Stato in cui le attività sono eseguite o se sia sufficiente determinare il carattere delle cure prestate.

Breve descrizione della motivazione del rinvio

- 13 Il giudice del rinvio evidenzia che i casi di esenzione ai sensi dell'articolo 132 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati restrittivamente, dal momento che essi rappresentano eccezioni al principio generale secondo cui ogni prestazione di servizi che è fornita da un soggetto d'imposta a titolo oneroso è assoggettata all'IVA. Tuttavia, l'interpretazione di queste fattispecie deve essere conforme alle finalità perseguite dalle esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale, essa non può privare le previste esenzioni del loro effetto positivo (sentenze succitate «go fair» Zeitarbeit, Horizon College, Commissione/Paesi Bassi, Zimmermann e Klinikum Dortmund).
- 14 Il fine dell'insieme delle disposizioni dell'articolo 132 della direttiva 2006/112 è esentare dall'IVA talune attività di interesse pubblico al fine di agevolare l'accesso a talune prestazioni e la fornitura di taluni beni, evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento all'IVA (sentenze succitate Commissione/Germania, TMD e VDP Dental Laboratory e a.).
- 15 Il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) si è già pronunciato in un caso analogo sull'interpretazione della citata disposizione della direttiva. Nella sentenza n.10652 del 3 agosto 2020 nel contenzioso amministrativo n. 11597/2019 ha deciso che il diritto dell'Unione non obbliga gli Stati membri ad esentare le prestazioni di servizi sociali a favore di cittadini di altri Stati membri al di fuori del loro territorio nazionale. La decisione si basava sull'articolo 26, comma 2, della Costituzione [della Repubblica di Bulgaria], ai

sensi del quale solo gli stranieri, che risiedono nel territorio della Repubblica di Bulgaria, sono titolari di tutti i diritti e i doveri derivanti dalla Costituzione bulgara, fatta eccezione per i diritti e i doveri per i quali è necessaria la cittadinanza bulgara.

- 16 La sezione del tribunale del rinvio che si occupa della presente controversia ritiene che per il summenzionato obiettivo dell'articolo 132 della direttiva 2006/112 sia irrilevante se le parti delle prestazioni di servizi si trovino nel territorio nazionale di uno Stato membro o, come nel caso di specie, se il prestatore dei servizi sia registrato in uno Stato membro e i destinatari siano cittadini di un altro Stato membro nel quale sono fornite le prestazioni. Dal momento che si considera luogo di prestazione del servizio il luogo in cui il prestatore di servizi ha la sede della propria attività economica, se venisse seguita la summenzionata interpretazione del diritto dell'Unione sostenuta dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa), i prestatori di servizi sociali con sede in Bulgaria sarebbero trattati diversamente ai fini fiscali, a seconda del fatto che erogino le prestazioni di servizi nel territorio della Bulgaria o nel territorio di un altro Stato membro a cittadini stranieri; tale risultato non appare accettabile per il giudice del rinvio.
- 17 Per questi motivi il giudice del rinvio necessita dell'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112, per poter rispondere alla questione se questo articolo consenta a una società commerciale che è registrata come prestatrice di servizi sociali in uno Stato membro (nel caso di specie la Bulgaria), di invocare questa disposizione per ottenere un'esenzione fiscale per la prestazione di servizi sociali da essa erogati a persone fisiche, che sono cittadini di altri Stati membri, nel territorio di tali Stati, e se per rispondere a questa questione sia rilevante il fatto che le prestazioni di servizi siano state fornite ai destinatari delle stesse attraverso l'intermediazione di società commerciali registrate nello Stato membro in cui dette prestazioni sono erogate.
- 18 In un secondo momento, se la risposta alla questione è affermativa e se le cessioni esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 sono nozioni autonome del diritto dell'Unione (sentenza Žamberk, succitata), ma la direttiva non contiene né i criteri per definire tali nozioni né le regole per la prova di fatti giuridicamente rilevanti, il giudice del rinvio necessita chiarimenti sull'interpretazione e sull'applicazione di questa norma del diritto dell'Unione e, in particolare, se si debba valutare ogni volta secondo il diritto bulgaro e/o secondo il diritto austriaco e tedesco se la società sottoposta a controllo sia «riconosciuta come organismo avente carattere sociale» e se si ritenga provato che si tratta di prestazioni di servizi «strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale».
- 19 Infine, in tale contesto il giudice del rinvio vuole sapere se la registrazione della società commerciale come prestatrice di servizi sociali, quali definiti nel diritto nazionale, sia sufficiente per ritenere che la società costituisca un «organismo riconosciuto come avente carattere sociale» dallo Stato membro interessato.