SENTENZA DELLA CORTE

7 settembre 1999 *

Nel procedimento C-216/97,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal VAT and Duties Tribunal di Belfast (Regno Unito) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Jennifer Gregg e Mervyn Gregg

e

Commissioners of Customs & Excise,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b) e g), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE,

composta dai signori G.C. Rodríguez Iglesias, presidente, P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch (relatore) e P. Jann, presidenti di sezione, J.C. Moitinho de Almeida, J.L. Murray, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm e R. Schintgen, giudici,

avvocato generale: G. Cosmas

cancelliere: L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per i coniugi Gregg, dal signor Andrew Hitchmough, barrister, su incarico del signor Terry Dockley, solicitor;

— per il governo del Regno Unito, dal signor John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, in qualità di agente, assistito dal signor Paul Lasok, QC, e dalla signora Melanie Hall, barrister;

— per il governo tedesco, dai signori Ernst Röder, Ministerialrat presso il Ministero federale dell'Economia, e Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor presso lo stesso Ministero, in qualità di agenti;

— per il governo olandese, dal signor Adriaen Bos, consigliere giuridico presso il Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Peter Oliver, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali dei coniugi Gregg, rappresentati dal signor Andrew Hitchmough, del governo del Regno Unito, rappresentato dal signor John E. Collins, assistito dal signor Nicholas Paines, QC, del governo olandese, rappresentato dal signor Marc Fierstra, consigliere giuridico presso il Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo svedese, rappresentato dalla signora Lotty Nordling, direttore generale degli affari giuridici presso il segretariato giuridico (UE) del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal signor Peter Oliver, all'udienza del 15 settembre 1998,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 novembre 1998,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 4 giugno 1997, pervenuta alla Corte il 9 giugno seguente, il VAT and Duties Tribunal di Belfast ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), due questioni pregiudiziali sull'interpretazione dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b) e g), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Le questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra i coniugi Gregg e i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), competenti in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nel Regno Unito, in merito all'applicazione di un'esenzione

dall'IVA, prevista dall'allegato 9, gruppo 7, punto 4, del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994 relativa all'IVA; in prosieguo: il «VAT Act 1994») che ha trasposto l'art. 13, punto A, n. 1, lett. b) e g), della sesta direttiva.

La normativa nazionale

3 L'allegato 9, gruppo 7, punto 4, del VAT Act 1994 dispone quanto segue:

«[Sono esenti da IVA] la prestazione di cure o di trattamenti medici o chirurgici e la cessione in relazione a questi di qualsiasi bene in un ospedale o altro istituto approvato, autorizzato, registrato o esente da registrazione per atto di un ministro o di altra autorità a norma di una legge generale del Parlamento o del Parlamento dell'Irlanda del Nord o di un provvedimento pubblico generale dell'Assemblea dell'Irlanda del Nord o di un decreto regio a norma dell'allegato I del Northern Ireland Act 1974, che non costituisca una disposizione destinata ad entrare in vigore a date differenziate nel territorio di diversi enti locali».

La normativa comunitaria

4 L'art. 13 della sesta direttiva disciplina le esenzioni all'interno dello Stato membro. L'art. 13, punto A, n. 1, lett. b) e g), prevede quanto segue:

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

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

(...)

b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da organismi 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 sociale e la sicurezza sociale, comprese quelle fornite dalle case di

riposo, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato».

La causa a qua e le questioni pregiudiziali

5 I coniugi Gregg, associati nell'ambito di una «partnership» di diritto nordirlandese, gestiscono in Irlanda del Nord una casa di cura, denominata «Glenview Nursing Home», che comprende 17 camere nonché spazi comuni. L'impresa impiega circa 25 persone. È registrata al contempo come «istituto per persone anziane e handicappate» e come «casa di cura», in conformità al Registered Homes Order del 1992 (decreto relativo alle case di cura autorizzate), ma non è riconosciuta come impresa avente carattere sociale ai sensi della normativa del Regno Unito. I coniugi Gregg, in quanto associati nell'ambito di una «partnership», mirano sistematicamente alla realizzazione di un profitto. Secondo il diritto nordirlandese, le «partnerships» non hanno personalità giuridica e pertanto non esse, bensì gli associati, sono solidalmente responsabili di tutte le obbligazioni, ivi comprese quelle in materia di IVA.

6 I coniugi Gregg, nella prospettiva di ingrandire la propria impresa, hanno chiesto di essere registrati in quanto soggetti passivi IVA ai sensi dell'allegato 1 delle disposizioni del VAT Act 1994. Tuttavia, i Commissioners hanno rifiutato di iscriverli nei registri IVA in quanto la loro attività, svolta nell'ambito di una «partnership», rientrava nell'ambito d'applicazione dell'esenzione dall'IVA previsto dall'allegato 9, gruppo 7, punto 4, del VAT Act 1994. I coniugi Gregg hanno contestato tale decisione e, richiamandosi alla sentenza 11 agosto 1995, causa C-453/93, Bulthuis-Griffioen (Racc. pag. I-2341), hanno sostenuto che l'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 13, punto A, n. 1, lett. b) e g), della sesta direttiva riguarda esclusivamente le attività svolte da persone giuridiche.

7 Il VAT and Duties Tribunal di Belfast, adito della controversia, ritiene che il tenore di tali disposizioni non riservi l'esenzione alle sole persone fisiche, così

escludendo dal suo ambito d'applicazione le imprese gestite da singoli. Tuttavia, alla luce della citata sentenza Bulthuis-Griffioen, il giudice nazionale ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, nelle circostanze riassunte nell'allegato, l'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che due persone fisiche (singoli) che gestiscono in comune un'impresa come soci di una società di persone ("partnership") non hanno diritto all'esenzione di cui alla lett. b), posto che:

a) l'impresa sia dedita alla prestazione di cure mediche e ad attività strettamente connesse e

b) le dette persone siano "debitamente riconosciute" e le loro attività siano simili per natura a quelle svolte da "ospedali" e/o da "centri medici e diagnostici".

In particolare, se l'esenzione sia preclusa ai soci perché:

— non costituiscono un «organismo» di diritto pubblico;

— le loro attività non si svolgono in condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli organismi di diritto pubblico.

2) Se l'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che in una situazione come quella descritta nell'allegato alle presenti questioni, due persone fisiche (singoli) che gestiscono in comune un'impresa come soci di una società di persone ("partnership") non hanno diritto all'esenzione di cui alla lett. g), posto che le prestazioni fornite siano "strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo"».

8 Con le sue due questioni, che è opportuno esaminare insieme, il giudice a quo domanda in sostanza se l'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che le espressioni «altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti» e «altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato» di cui, rispettivamente, alle lett. b) e g) di tale norma, escludono dall'esenzione le persone fisiche che gestiscono un'impresa.

9 I coniugi Gregg, desiderando fruire del diritto alla detrazione, sostengono che le operazioni effettuate in occasione della gestione della loro attività di cura sono imponibili.

10 In proposito, facendo riferimento alla citata sentenza Bulthuis-Griffioen, deducono che, dovendo le esenzioni menzionate dall'art. 13, punto A, della sesta direttiva essere interpretate restrittivamente, laddove il n. 1 di tale norma fa riferimento alla nozione di «istituto» o di «organismo», essa dev'essere interpretata nel senso che ricomprende soltanto le persone giuridiche e non le persone fisiche.

11 Per contro, i governi del Regno Unito, tedesco e olandese, nonché la Commissione, affermano che né l'accezione letterale della nozione di «istituto» o di «organismo» né l'interpretazione restrittiva da attribuirsi alle esenzioni

previste dall'art. 13 della sesta direttiva possono far sì che la forma giuridica nella quale il soggetto passivo interessato svolge la propria attività rivesta un ruolo decisivo sull'imponibilità o meno delle operazioni che egli effettua. Il principio di neutralità fiscale osterebbe a che l'esenzione sia limitata alle persone giuridiche.

12 Occorre preliminarmente ricordare che, secondo una giurisprudenza consolidata della Corte, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v. sentenza 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC, Racc. pag. I-3017, punto 20).

13 Si deve inoltre rammentare che la Corte, nella sentenza 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Germania (Racc. pag. 2655, punto 13), ha dichiarato che, benché questi esoneri vadano a vantaggio di attività che perseguono determinati scopi, tuttavia la maggior parte delle disposizioni precisa pure quali operatori economici siano autorizzati a fornire le prestazioni esonerate e che dette prestazioni non sono definite mediante riferimento a nozioni puramente sostanziali o funzionali.

14 Come la Corte ha dichiarato nella citata sentenza Bulthuis-Griffioen, punto 20, i termini «istituti» od «organismi» sono utilizzati in talune disposizioni dell'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva, mentre in altre l'attività interessata è indicata mediante denominazioni professionali che fanno riferimento al singolo, come le professioni mediche e paramediche [lett. c)], gli odontotecnici [lett. e)] e gli insegnanti che impartiscono lezioni a titolo personale [lett. j)].

15 Tuttavia, contrariamente a quanto la Corte ha ritenuto nella citata sentenza Bulthuis-Griffioen, punto 20, dalla circostanza che l'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva contiene denominazioni diverse degli operatori economici ivi menzionati non si può desumere che le esenzioni previste da tale norma siano riservate alle persone giuridiche nei casi in cui quest'ultima fa riferimento

espressamente a un'operazione effettuata da un «istituto» o da un «organismo», mentre, negli altri casi, l'esenzione potrebbe essere invocata anche da persone fisiche.

16 Questa interpretazione non è inficiata dal fatto che, come la Corte ha dichiarato nella citata sentenza Bulthuis-Griffioen, punti 18 e 19, i requisiti specifici riguardanti la qualità o l'identità dell'operatore economico che effettui prestazioni esenti debbono essere interpretati restrittivamente.

17 I termini «istituto» e «organismo», infatti, sono in via di principio sufficientemente ampi da includere anche le persone fisiche. Giova del resto constatare che nessuna delle versioni linguistiche dell'art. 13, punto A, della sesta direttiva reca l'espressione «persona giuridica», che sarebbe stata chiara e priva di ambiguità, invece dei termini citati. Questa circostanza depone in favore del fatto che, utilizzando questi ultimi, il legislatore comunitario non aveva l'intenzione di limitare il beneficio delle esenzioni previste dalla detta norma alle sole operazioni effettuate da persone giuridiche, bensì ha inteso estendere l'ambito d'applicazione di tali esenzioni alle operazioni effettuate dai singoli.

18 Vero è che le nozioni di «istituto» e di «organismo» suggeriscono l'esistenza di un ente individualizzato che compie una determinata funzione. Tali condizioni ricorrono tuttavia non solo nel caso delle persone giuridiche, ma anche nel caso di una o più persone fisiche che gestiscano un'impresa.

19 Questa interpretazione, secondo la quale i termini «istituto» e «organismo» non designano unicamente persone giuridiche, è, in particolare, conforme al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, nel rispetto del quale le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva devono essere applicate (v., in tal senso, sentenza 11 giugno 1998, causa C-283/95, Fischer, Racc. pag. I-3369, punto 27).

20 Il principio di neutralità fiscale osta infatti a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA. Ne deriva che tale principio sarebbe infranto ove la possibilità di invocare l'esenzione prevista per le operazioni effettuate dagli istituti o organismi menzionati all'art. 13, punto A, n. 1, lett. b) e g), dipendesse dalla forma giuridica mediante la quale il soggetto passivo svolge la propria attività.

21 Le questioni sollevate devono pertanto essere così risolte: l'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che le espressioni «altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti» e «altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato» di cui, rispettivamente, alle lett. b) e g) di tale norma, non escludono dall'esenzione le persone fisiche che gestiscono un'impresa.

Sulle spese

22 Le spese sostenute dai governi del Regno Unito, tedesco e olandese, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal VAT and Duties Tribunal di Belfast, con ordinanza 4 giugno 1997, dichiara:

L'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che le espressioni «altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti» e «altri organismi riconosciuti come avente carattere sociale dallo Stato membro interessato» di cui, rispettivamente, alle lett. b) e g) di tale norma, non escludono dall'esenzione le persone fisiche che gestiscono un'impresa.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Moitinho de Almeida	Murray
Edward	Ragnemalm	Schintgen

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 7 settembre 1999.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

G.C. Rodríguez Iglesias