SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

9 febbraio 2006 *

Nel procedimento C-415/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione 24 settembre 2004, pervenuta in cancelleria lo stesso giorno, nella causa tra

Staatssecretaris van Financiën

e

Stichting Kinderopvang Enschede,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, e dai sigg. J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (relatore) e A. Ó Caoimh, giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig. F.G. Jacobs
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Stichting Kinderopvang Enschede, dal sig. W. Rouwenhorst, consulente fiscale;

— per il governo olandese, dalle sig.re H.G. Sevenster e C. ten Dam, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e A. Weimar, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 settembre 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g)-i), 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 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Stichting Kinderopvang Enschede (in prosieguo: la «fondazione») e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze) in merito al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata dalla detta fondazione nel periodo dal 1° gennaio al 31 marzo 1998.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 13, parte A, nn. 1, lett. g)-i), e 2, della sesta direttiva è così formulato:

«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:

(...)

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;

h) le prestazioni di servizi e le forniture di beni strettamente connesse con la protezione dell'infanzia e della gioventù, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;

i) l'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale nonché le prestazioni di servizi e le forniture di beni con essi strettamente connesse compiuti da organismi di diritto pubblico, o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;

(...)

2. a) (...)

b) sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista alle lettere b), g), h), i), l), m) e n) del paragrafo 1 le prestazioni di servizi e le forniture di beni che:

— non siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

— siano essenzialmente destinate a procurare all'ente entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con le imprese commerciali sottoposte all'imposta sul valore aggiunto».

La normativa nazionale

4 L'art. 11, n. 1, lett. f), della legge del 28 giugno 1968, in materia di imposta sulla cifra d'affari (Wet op de omzetbelasting 1968; *Staatsblad* 1968, n. 329), nella versione applicabile all'esercizio fiscale in questione nella causa principale (in prosieguo: la «legge del 1968»), dispone quanto segue:

«*Articolo 11*

1. Sono esentate dall'imposta, secondo condizioni fissate con regolamento dell'autorità pubblica amministrativa:

(...)

f. le forniture di beni e le prestazioni di servizi a carattere sociale o culturale che verranno stabilite con regolamento dell'autorità pubblica amministrativa, a condizione che l'imprenditore non ricerchi il profitto e non vi sia un grave perturbamento delle condizioni di concorrenza nei confronti degli imprenditori che ricercano il profitto».

5 L'art. 7, n. 1, del regolamento di esecuzione del 12 agosto 1968, riguardante l'imposta sulla cifra d'affari (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968; *Staatsblad* 1968, n. 423), nella versione applicabile all'esercizio fiscale in questione nella causa principale (in prosieguo: il «regolamento di esecuzione»), prevede quanto segue:

«Costituiscono forniture di beni e prestazioni di servizi a carattere sociale o culturale ai sensi dell'art. 11, n. 1, lett. f), della legge [del 1968] le forniture di beni e le prestazioni di servizi elencate nell'allegato B del presente regolamento».

6 L'allegato B, lett. b), punto 6, del regolamento di esecuzione menziona in particolare:

«Le forniture di beni e le prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 7 del regolamento, che vengono effettuate in quanto tali dagli enti qui di seguito indicati qualora essi non ricerchino il profitto:

(...)

6. Istituti per la custodia di bambini e scuole per bambini colpiti da malattie di lunga durata».

La causa principale e la questione pregiudiziale

7 La fondazione è un istituto senza finalità lucrative, che assicura in vari luoghi la custodia di bambini in età prescolare e che offre ai bambini che frequentano le

scuole un'accoglienza al di fuori degli orari scolastici. La fondazione tiene inoltre un registro di genitori ospitanti, che assicurano presso di loro la custodia di bambini dopo essere stati sottoposti ad un controllo effettuato dal detto istituto. I genitori ospitanti possono ricevere una formazione a spese della fondazione. I genitori che optano per la custodia del loro bambino presso un genitore ospitante vengono messi in contatto dalla fondazione con genitori ospitanti iscritti nel registro di quest'ultima e corrispondenti il più possibile alle loro esigenze. Successivamente, la fondazione funge da intermediaria per la conclusione di una convenzione scritta tra i genitori del bambino e i genitori ospitanti. Se, dopo un certo tempo, una delle parti non desidera prorogare la convenzione o se i termini di quest'ultima non vengono rispettati, i genitori del bambino possono fare nuovamente ricorso ai servizi della fondazione. La fondazione non si assume alcuna responsabilità per il danno eventualmente derivante dal mancato rispetto della convenzione. Essa non garantisce neppure che i genitori ospitanti assicurino effettivamente la custodia durante le ore richieste.

8 Per le prestazioni di servizi da essa fornite in qualità di intermediaria, la fondazione fatturava ai genitori, nel corso del periodo controverso nella causa principale, un importo orario di NLG 3,45 per bambino ove fossero utilizzati i servizi di un genitore ospitante. I genitori pagavano inoltre a tali genitori ospitanti un importo orario di NLG 5 per bambino.

9 In virtù di tali prestazioni di servizi, la fondazione ha versato, previa dichiarazione di imposta, per il periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 marzo 1998, una somma di NLG 6 424 a titolo di IVA. Essa ha tuttavia proposto un reclamo dinanzi all'ispettore competente per chiedere il rimborso di tale imposta, sulla base del combinato disposto dell'art. 11, n. 1, lett. f), della legge del 1968 e dell'art. 7, n. 1, del regolamento di esecuzione, nonché dell'allegato B, lett. b), punto 6, di tale regolamento, sostenendo che da tali disposizioni risulta che le dette prestazioni di servizi sono esenti da IVA. Tale reclamo è stato respinto dall'ispettore.

10 La fondazione ha proposto un ricorso contro tale decisione di rigetto dinanzi al Gerechtshof te Arnhem, che ha accolto la sua domanda con sentenza in data 9

aprile 2001, recante annullamento della detta decisione. Lo Staatssecretaris van Financiën ha proposto dinanzi al giudice del rinvio un ricorso per cassazione contro tale sentenza.

11 Sulla base di tali fatti, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), h) ed i), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la prestazione di servizi descritta [nella decisione di rinvio], consistente in attività di intermediazione ai fini della custodia, presso genitori ospitanti, di bambini non ancora soggetti all'obbligo di scolarità e, fuori dell'orario scolastico, di bambini frequentanti le scuole, debba essere qualificata come prestazione di servizi ai sensi di una o più delle dette disposizioni».

Sulla questione pregiudiziale

12 Con il suo quesito, il giudice del rinvio chiede in sostanza se prestazioni di servizi in qualità di intermediario tra i genitori di un bambino ospitato e i genitori ospitanti, quali quelle offerte dalla fondazione, siano esentate dall'IVA in quanto servizi strettamente connessi con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, con la protezione dell'infanzia o della gioventù e/o con l'educazione dell'infanzia o della gioventù.

13 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza, le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretate 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., in particolare, sentenze 26 maggio 2005, causa C-498/03, Kingscrest Associates e Montecello, Racc. pag. I-4427, punto 29, e 1° dicembre 2005, cause riunite C-394/04 e C-395/04, Ygeia, Racc. pag. I-10373, punto 15). Le dette esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (v., in particolare, sentenze 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-249, punto 21, e Ygeia, cit., punto 15).

14 Inoltre, l'art. 13, parte A, della sesta direttiva mira ad esentare dall'IVA talune attività di interesse generale. Tuttavia, tale disposizione non esclude dall'applicazione dell'IVA tutte le attività d'interesse generale, bensì solo quelle che sono in essa elencate e descritte in modo molto particolareggiato (sentenze 20 novembre 2003, causa C-8/01, Taksatorringen, Racc. pag. I-13711, punto 60, e Ygeia, cit., punto 16).

15 Perché i servizi forniti dalla fondazione in qualità di intermediaria possano essere esentati ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g)-i), della sesta direttiva, essi devono essere strettamente connessi con una delle attività definite in tali disposizioni.

16 Occorre dunque, in primo luogo, verificare se la custodia di bambini da parte dei genitori ospitanti, alla quale si ricollegano le prestazioni di servizi fornite dalla fondazione in qualità di intermediaria, possa rientrare in una delle attività contemplate dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. g)-i), della sesta direttiva, vale a dire rispettivamente l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, la protezione dell'infanzia e della gioventù, nonché l'educazione dell'infanzia o della gioventù.

17 È incontestato che la custodia di bambini da parte di genitori ospitanti può essere considerata come una prestazione di servizi rientrante nell'assistenza sociale e nella sicurezza sociale nonché nella protezione dell'infanzia e della gioventù ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), della sesta direttiva.

18 Tuttavia, il governo olandese ritiene che la custodia di bambini non sia un servizio rientrante nel settore dell'educazione dell'infanzia o della gioventù e reputa pertanto che il detto paragrafo 1, lett. i), non possa essere preso in considerazione ai fini della soluzione di una controversia quale quella oggetto della causa principale.

19 A questo proposito, occorre constatare che le informazioni di cui la Corte dispone non le consentono di stabilire con certezza se l'educazione sia prevista quale parte integrante della custodia dei bambini effettuata dai genitori ospitanti. Alla luce delle considerazioni esposte al punto 17 della presente sentenza, non è necessario pronunciarsi su tale questione.

20 La custodia dei bambini da parte di genitori ospitanti è dunque idonea a rientrare quanto meno nelle due categorie di esenzioni previste dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), della sesta direttiva.

21 In secondo luogo, occorre rilevare come sia pacifico, tra le parti della causa principale, che la fondazione è un organismo riconosciuto dallo Stato membro interessato ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), della sesta direttiva. Il governo olandese e la Commissione delle Comunità europee ritengono che sia necessario che anche i genitori ospitanti soddisfino tale criterio. Al riguardo, essi ritengono che le prestazioni di servizi fornite dalla fondazione in qualità di intermediaria non possano costituire l'oggetto di un'esenzione se il servizio con il

quale sono strettamente connesse non soddisfa a sua volta tutte le condizioni necessarie per beneficiare dell'esenzione.

22 A questo proposito, giustamente il governo olandese fa riferimento al tenore letterale dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, ai sensi del quale «sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista alle lettere b), g), h), i), l), m) e n) del paragrafo 1 le prestazioni di servizi e le forniture di beni che (...) non siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate». Infatti, risulta da tali disposizioni che l'operazione principale con la quale la fornitura di beni o la prestazione di servizi in questione è strettamente connessa deve essere anch'essa un'operazione esente. Pertanto, nella causa principale, l'esenzione delle prestazioni di servizi fornite dalla fondazione nella sua qualità di intermediaria tra i genitori del bambino ospitato e i genitori ospitanti presuppone che il servizio di custodia di bambini espletato da questi ultimi genitori sia esso stesso esentato dall'IVA.

23 Posto che i genitori ospitanti sono soggetti indipendenti che non possono essere considerati come organismi di diritto pubblico, i servizi di custodia di bambini possono essere esentati dall'IVA ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) o h), della sesta direttiva soltanto qualora vengano forniti da «organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale». Le autorità nazionali dispongono al riguardo di un potere discrezionale che debbono esercitare in conformità del diritto comunitario (v., in tal senso, sentenza Kingscrest Associates e Montecello, cit., punti 48-53). La Corte ha segnatamente statuito a questo proposito che l'espressione «altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato», di cui all'art. 13, parte A, n. l, lett. g), della sesta direttiva, non esclude dall'esenzione le persone fisiche che gestiscono un'impresa, nella fattispecie un ente privato con finalità lucrative (sentenza Kingscrest Associates e Montecello, cit., punto 36). Spetta al giudice del rinvio stabilire se i servizi di custodia forniti dai genitori ospitanti soddisfino i presupposti per l'esenzione stabiliti dalle dette disposizioni, e in particolare il criterio del «carattere sociale» che deve essere riconosciuto al prestatore dei servizi.

24 In terzo luogo, le prestazioni di servizi fornite dalla fondazione in qualità di intermediaria debbono essere strettamente connesse con i servizi di custodia di bambini al fine di beneficiare dell'esenzione dall'IVA ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g)-i), della sesta direttiva. La Commissione ed il governo olandese contestano l'esistenza di una tale connessione fondandosi in particolare sulla sentenza 20 giugno 2002, causa C-287/00, Commissione/Germania (Racc. pag. I-5811), nella quale non è stata riconosciuta la possibilità di esentare, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva, determinate attività di ricerca esercitate a titolo oneroso da istituti pubblici di insegnamento superiore. La Corte ha statuito, al punto 49 di tale sentenza, che la prestazione di servizi di questo tipo non era strettamente connessa con l'insegnamento universitario, dopo aver constatato in particolare, al punto 48 della medesima pronuncia, che, «benché la realizzazione di tali progetti possa essere considerata come molto utile all'insegnamento universitario, essa non è indispensabile per raggiungere l'obiettivo da questo perseguito».

25 Infatti, quale che sia l'interpretazione attribuita all'espressione «strettamente connesse» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), della sesta direttiva, il paragrafo 2, lett. b, del medesimo art. 13, parte A, subordina in ogni caso l'esenzione alla condizione che le forniture di beni o le prestazioni di servizi in questione siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate (v., in tal senso, sentenza Ygeia, cit., punto 26). Ne consegue che, nella causa principale, le prestazioni di servizi fornite dalla fondazione in qualità di intermediaria possono essere esentate solo se sia dimostrato che esse sono indispensabili per il servizio di custodia di bambini.

26 A questo proposito, la fondazione sostiene che i genitori non potrebbero avere accesso al servizio di custodia dei bambini svolto dai genitori ospitanti senza far ricorso alle prestazioni da essa fornite in qualità di intermediaria, mentre il governo olandese e la Commissione fanno valere che il contatto tra i genitori dei bambini ospitati e i genitori ospitanti potrebbe avvenire per altre vie, ad esempio tramite annunci od agenzie commerciali.

27 Come giustamente rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 55-57 delle sue conclusioni, il semplice fatto di tenere un elenco di tutte le persone conosciute per assicurare la custodia di bambini e di mettere tale elenco a disposizione dei genitori non può essere qualificato come servizio indispensabile. Se, per contro, le attività di verifica delle referenze dei genitori ospitanti e di formazione di questi ultimi svolte dalla fondazione consentono di selezionare unicamente genitori ospitanti competenti, affidabili e idonei a garantire che il servizio di custodia di bambini sia di qualità superiore a quello di cui i genitori avrebbero potuto beneficiare senza ricorrere alle prestazioni fornite da tale istituzione, in tal caso queste prestazioni potrebbero essere considerate indispensabili per l'espletamento di una custodia di bambini qualificata.

28 Spetta al giudice del rinvio verificare se, alla luce dei fatti della causa portata alla sua cognizione, il servizio di custodia di bambini di cui beneficiano i genitori grazie alle prestazioni di servizi fornite dalla fondazione nella sua qualità di intermediaria tra i detti genitori e i genitori ospitanti abbia delle caratteristiche ed una qualità tali che non sarebbe possibile procurarsi un servizio di valore identico senza l'intervento di un servizio di intermediazione quale quello proposto dalla fondazione.

29 Inoltre, il governo olandese fa valere, in subordine, che le dette prestazioni di servizi dovrebbero essere escluse dall'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, in quanto esse sarebbero essenzialmente destinate a procurare alla fondazione entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali assoggettate all'IVA. Tuttavia, posto che l'esame di un argomento siffatto richiede essenzialmente la valutazione di questioni di fatto che non rientrano nella competenza della Corte adita con una domanda di pronuncia pregiudiziale, spetta al giudice del rinvio verificarne la fondatezza tenendo conto dell'insieme degli elementi concreti della causa principale.

30 Occorre dunque risolvere la questione sottoposta dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), della sesta direttiva, letto in combinazione con il paragrafo 2, lett. b), del medesimo articolo, deve essere interpretato nel senso che le prestazioni di servizi in qualità di intermediario tra persone che domandano e persone che offrono un servizio di custodia di bambini, fornite da un ente di diritto pubblico o da un organismo riconosciuto come avente carattere sociale dallo Stato membro interessato, possono beneficiare dell'esenzione ai sensi delle dette disposizioni soltanto a condizione:

— che il servizio di custodia di bambini soddisfi esso stesso i presupposti per l'esenzione previsti dalle dette disposizioni;

— che tale servizio abbia delle caratteristiche o una qualità tali che i genitori non potrebbero avere la garanzia di beneficiare di un servizio di valore identico senza l'intervento di un servizio di intermediazione quale quello costituente l'oggetto della causa principale;

— che tali servizi di intermediazione non siano essenzialmente destinati a procurare entrate supplementari al prestatore mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali assoggettate all'IVA.

Sulle spese

31 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

L'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), 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, letto in combinazione con il paragrafo 2, lett. b), del medesimo articolo, deve essere interpretato nel senso che le prestazioni di servizi in qualità di intermediario tra persone che domandano e persone che offrono un servizio di custodia di bambini, fornite da un ente di diritto pubblico o da un organismo riconosciuto come avente carattere sociale dallo Stato membro interessato, possono beneficiare dell'esenzione ai sensi delle dette disposizioni soltanto a condizione:

— **che il servizio di custodia di bambini soddisfi esso stesso i presupposti per l'esenzione previsti dalle dette disposizioni;**

— **che tale servizio abbia delle caratteristiche o una qualità tali che i genitori non potrebbero avere la garanzia di beneficiare di un servizio di valore identico senza l'intervento di un servizio di intermediazione quale quello costituente l'oggetto della causa principale;**

— **che tali servizi di intermediazione non siano essenzialmente destinati a procurare entrate supplementari al prestatore mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali assoggettate all'imposta sul valore aggiunto.**

Firme