Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

12 marzo 2015 *

«Rinvio pregiudiziale — IVA — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 132, paragrafo 1, lettera g) — Esenzione delle prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale — Nozione di "organismi riconosciuti come aventi carattere sociale" — Società di somministrazione di lavoro a tempo determinato — Messa a disposizione di personale infermieristico qualificato — Esclusione dall'esenzione»

Nella causa C-594/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione del 21 agosto 2013, pervenuta in cancelleria il 21 novembre 2013, nel procedimento

«go fair» Zeitarbeit OHG

contro

Finanzamt Hamburg-Altona,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da K. Jürimäe (relatore), presidente di sezione, J. Malenovský e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'8 ottobre 2014,

considerate le osservazioni presentate:

— per la «go fair» Zeitarbeit OHG, da L. Gause, Rechtsanwalt;

— per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;

— per l'Irlanda, da E. Creedon, G. Hodge, M. Heneghan e N.J. Travers, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da A. Cordewener, C. Soulay e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

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

* Lingua processuale: il tedesco.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 132, paragrafo 1, lettera g), e 134, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1, e rettifica in GU 2007, L 335, pag. 60).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di un ricorso per cassazione («Revision») in cui sono contrapposti la «go fair» Zeitarbeit OHG (in prosieguo: la «"go fair"») e il Finanzamt Hamburg-Altona (amministrazione finanziaria) in merito alla tassazione delle prestazioni di servizi effettuate dalla ricorrente a titolo di imposta sul fatturato per l'esercizio fiscale 2010.

Contesto normativo

La direttiva 2006/112

3 L'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

4 L'articolo 10 della medesima direttiva così dispone:

«La condizione che l'attività economica sia esercitata in modo indipendente, di cui all'articolo 9, paragrafo 1, esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che preveda vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro».

5 Il capo 2 del titolo IX della suddetta direttiva è intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico». Tale capo comprende gli articoli da 132 a 134.

6 Ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della stessa direttiva, gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

«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».

7 L'articolo 134 della direttiva in parola recita:

«Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n) nei casi seguenti:

a) se esse non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

b) se esse sono essenzialmente destinate a procurare all'ente o all'organismo entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette all'[imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'"IVA")]».

Il diritto tedesco

8 A norma dell'articolo 4, punto 16, della legge relativa all'imposta sul fatturato (Umsatzsteuergesetz, nella sua versione risultante dalla legge del 19 dicembre 2008, BGBl. 2008 I, pag. 2794; in prosieguo: l'«UStG»), sono esentati da tale imposta:

«le prestazioni di servizi strettamente connesse con la gestione di istituti per l'assistenza o la cura di persone bisognose di assistenza fisica, mentale o psichica, erogate da

(...)

k) istituti per i quali, nell'anno civile precedente, in almeno il 40% dei casi, i costi di assistenza o di cura sono stati sostenuti, in tutto o in gran parte, dagli enti di previdenza o assistenza sociale legalmente istituiti.

Le prestazioni di servizi ai sensi del primo periodo, erogate dagli istituti di cui alle lettere da b) a k), sono esenti nei limiti in cui si tratti, per loro natura, di prestazioni di servizi cui si riferisce il riconoscimento, il contratto o l'accordo in base alla legislazione sociale, o il compenso».

9 L'articolo 12, paragrafo 1, della legge recante disciplina della somministrazione di manodopera (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, pag. 158, nella sua versione risultante dalla legge del 23 dicembre 2002, BGBl. 2002 I, pag. 4607) così dispone:

«Il contratto tra somministratore e utilizzatore di manodopera deve essere redatto in forma scritta. Nell'atto il somministratore deve dichiarare se dispone dell'autorizzazione di cui all'articolo 1. L'utilizzatore deve indicarvi le caratteristiche precipue dell'attività prevista per il lavoratore somministrato e le qualifiche professionali necessarie, nonché le principali condizioni di lavoro, segnatamente il compenso, che si applicano nell'impresa dell'utilizzatore per un lavoratore alle dipendenze di quest'ultimo avente mansioni equivalenti (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 La «go fair» è una società in nome collettivo (offene Handelsgesellschaft – OHG), il cui oggetto consiste nella messa a disposizione di lavoratori sulla base della legge recante disciplina della somministrazione di manodopera.

11 Nel 2010, quale società di somministrazione di lavoro a tempo determinato, essa ha messo a disposizione il personale infermieristico alle sue dipendenze, ossia infermieri e infermieri geriatrici, a istituti di cura e a prestatori di cure a domicilio ai sensi dell'articolo 4, punto 16, dell'UStG. Dal punto di vista organizzativo, i dipendenti della «go fair» erano inseriti negli istituti di cura di cui trattasi. Essi fornivano servizi infermieristici su incarico di tali istituti ed erano quindi subordinati ai medesimi. Anche il controllo gerarchico e tecnico dell'attività dei lavoratori somministrati rientrava negli obblighi dei suddetti istituti di cura.

12 Con decisione del 18 ottobre 2010, relativa al calcolo dell'acconto sull'imposta sul fatturato per il mese di settembre 2010, il Finanzamt Hamburg-Altona ha assoggettato i redditi derivanti dalle prestazioni di servizi effettuate dalla «go fair» all'aliquota d'imposta ordinaria. Il ricorso presentato dalla «go fair» avverso tale decisione è stato respinto dal Finanzgericht Hamburg (sezione tributaria del Tribunale di Amburgo).

13 Investito dalla «go fair» di un ricorso per cassazione («Revision»), il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) rileva che tale società non soddisfa le condizioni previste dall'articolo 4, punto 16, lettera k), dell'UStG, nei limiti in cui gestisce non un istituto che offre cure destinate a persone bisognose di

assistenza fisica, mentale o psichica, bensì un servizio di somministrazione di manodopera a tempo determinato. I suoi redditi non sarebbero dunque esentati dall'imposta ai sensi della disposizione in parola.

14 Tuttavia, detto giudice ritiene che la «go fair» abbia fornito prestazioni di servizi «strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112, e che non si possa escludere che essa sia legittimata ad invocare direttamente tale disposizione e beneficiare quindi dell'esenzione ivi prevista.

15 Alla luce di tali considerazioni, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Per quanto concerne l'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112:

a) Se uno Stato membro possa esercitare il potere discrezionale accordatogli ai fini del riconoscimento dello status di organismo avente carattere sociale nel senso di riconoscere le persone che forniscono i loro servizi a casse previdenziali e a casse di assistenza per persone non autosufficienti, ma non il personale infermieristico munito di diploma di Stato che fornisce i propri servizi direttamente a persone bisognose di cure.

b) Nel caso in cui il personale infermieristico munito di diploma di Stato debba essere riconosciuto come organismo avente carattere sociale, se la società di somministrazione di lavoro a tempo determinato che fornisce personale infermieristico munito di diploma di Stato a istituti di cura riconosciuti (istituti destinatari) tragga il proprio riconoscimento dal riconoscimento del personale somministrato.

2) Per quanto concerne l'articolo 134, lettera a), della direttiva 2006/112:

Se la messa a disposizione di personale infermieristico munito di diploma di Stato, quale operazione strettamente connessa con l'assistenza e la previdenza sociale, sia indispensabile per l'erogazione dei servizi infermieristici dell'istituto destinatario (utilizzatore di manodopera), nel caso in cui quest'ultimo, in mancanza di tale personale, sia impossibilitato a operare».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

16 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che il personale infermieristico munito di diploma di Stato, che fornisce i propri servizi direttamente a persone bisognose di cure, e/o una società di somministrazione di lavoro a tempo determinato, che mette siffatto personale a disposizione degli istituti riconosciuti come aventi carattere sociale, rientrano nella nozione di «organismi riconosciuti come aventi carattere sociale», ai sensi della suddetta disposizione.

17 Occorre anzitutto ricordare che i termini impiegati per designare le esenzioni figuranti all'articolo 132 della direttiva 2006/112 sono d'interpretazione restrittiva, dato che queste ultime costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, l'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti da dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA. Pertanto, tale regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per definire le esenzioni di cui al suddetto articolo 132 debbano essere

interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti (v. sentenze Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punto 16; Commissione/Paesi Bassi, C-79/09, EU:C:2010:171, punto 49; Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 22, nonché Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punti 26 e 27).

18 Dalla formulazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 emerge che l'esenzione ivi prevista si applica alle prestazioni di servizi e alle cessioni di beni che sono, da un lato, strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale e, dall'altro, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale (v. sentenze Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punto 34, nonché Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 21).

19 Per quanto riguarda, in particolare, quest'ultima condizione, oggetto della prima questione pregiudiziale, spetta, in via di principio, al diritto nazionale di ciascuno Stato membro sancire le norme in base alle quali un siffatto riconoscimento può essere accordato a istituti che lo richiedono. Gli Stati membri dispongono di un potere discrezionale a tale proposito (v. sentenza Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 26).

20 Tuttavia, da giurisprudenza costante emerge che, al fine di determinare gli organismi il cui «carattere sociale», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 debba essere riconosciuto ai fini di tale disposizione, spetta alle autorità nazionali, in conformità al diritto dell'Unione e sotto il controllo dei giudici nazionali, prendere in considerazione diversi elementi. Fra questi possono essere annoverati l'esistenza di disposizioni specifiche, siano esse nazionali o regionali, legislative o a carattere amministrativo, fiscali o previdenziali, il carattere di interesse pubblico delle attività del soggetto passivo interessato, il fatto che altri soggetti passivi che svolgono le stesse attività beneficino già di un analogo riconoscimento, nonché il fatto che i costi delle prestazioni in questione siano eventualmente presi a carico in gran parte da casse malattia o da altri organismi di previdenza sociale (v., in tal senso, sentenze Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punti 57 e 58; Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punto 53, nonché Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 31).

21 Dalla decisione di rinvio emerge che il legislatore tedesco non ha riconosciuto le società di somministrazione di lavoro a tempo determinato, quali la «go fair», che mettono personale a disposizione degli istituti di cura, come organismi aventi carattere sociale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112.

22 In tale contesto, il suddetto giudice cerca, in primo luogo, di sapere se il riconoscimento, da parte di uno Stato membro, degli organismi aventi carattere sociale, richiesto a norma dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 per beneficiare dell'esenzione prevista da tale disposizione, copra anche il personale infermieristico, munito di diploma di Stato, che fornisce i propri servizi direttamente a persone bisognose di cure senza che i costi siano sostenuti dagli enti previdenziali e se la restrizione nel diritto nazionale sia dunque incompatibile con il diritto dell'Unione.

23 A tal riguardo è sufficiente ricordare che, a norma dell'articolo 9 della direttiva in parola, viene considerato come «soggetto passivo» chiunque eserciti un'attività economica in modo indipendente. Di conseguenza, in forza dell'articolo 10 della direttiva in parola, tale condizione esclude dalla tassazione i lavoratori subordinati ed altre persone se essi sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di somministrazione di lavoro o da qualsiasi altro rapporto giuridico che crei vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro.

24 Di conseguenza, l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 non può essere applicata direttamente al personale di una società di somministrazione di lavoro a tempo determinato quale la «go fair».

25 Ad ogni modo, come rilevato giustamente dalla Commissione europea, le uniche prestazioni di rilievo nelle circostanze del procedimento principale non sono i servizi che i lavoratori alle dipendenze della «go fair» forniscono, nell'ambito di un rapporto di subordinazione con gli istituti di cura, alle persone bisognose di assistenza o di cure, ma quelle offerte da siffatta agenzia di somministrazione di lavoro a tempo determinato, ossia la messa a disposizione di tali lavoratori.

26 Tuttavia, sebbene quest'ultima società, in forza della normativa tedesca, non sia riconosciuta come organismo avente carattere sociale, il giudice del rinvio desidera sapere, in secondo luogo, se una siffatta società possa, a causa della sua attività di messa a disposizione del personale infermieristico qualificato, invocare l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 per trarne il diritto di essere riconosciuta come «organismo avente carattere sociale».

27 Per quanto concerne, da un lato, la nozione di «organismo» contenuta nella suddetta disposizione, dalla giurisprudenza emerge che essa è sufficientemente ampia per includere enti privati che perseguono scopi di lucro (v. sentenza Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punto 35 nonché la giurisprudenza citata). Pertanto, una società in nome collettivo, quale la «go fair», può essere considerata un «organismo» ai sensi della disposizione in parola.

28 Per contro, per quanto riguarda, dall'altro lato, i termini «avente carattere sociale», è giocoforza constatare che la messa a disposizione di lavoratori non costituisce, in quanto tale, una prestazione di servizi di interesse pubblico effettuata nel settore sociale. A tal riguardo, è irrilevante che il personale di cui trattasi sia personale infermieristico o che tale personale sia messo a disposizione di istituti di cura riconosciuti.

29 Pertanto, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che né il personale infermieristico, munito di diploma di Stato, che fornisce i propri servizi direttamente a persone bisognose di cure, né una società di somministrazione di lavoro a tempo determinato che mette tale personale a disposizione degli istituti riconosciuti come aventi carattere sociale, rientrano nella nozione di «organismi riconosciuti come aventi carattere sociale» contenuta in tale disposizione.

Sulla seconda questione

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

Sulle spese

31 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 alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

L'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, deve essere interpretato nel senso che né il personale infermieristico, munito di diploma di Stato, che fornisce i propri servizi direttamente a persone bisognose di cure, né una società di somministrazione di lavoro a tempo determinato che mette tale personale a disposizione degli istituti riconosciuti come aventi carattere sociale, rientrano nella nozione di «organismi riconosciuti come aventi carattere sociale» contenuta in tale disposizione.

Firme