Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

8 ottobre 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Esenzioni – Articolo 132, paragrafo 1, lettera g) – Prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale – Stesura di perizie di valutazione dello stato di non autosufficienza – Soggetto passivo incaricato dal servizio medico dell'assicurazione contro il rischio di non autosufficienza – Organismi riconosciuti come aventi carattere sociale»

Nella causa C-657/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 10 aprile 2019, pervenuta in cancelleria il 4 settembre 2019, nel procedimento

Finanzamt D

contro

E,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da A. Prechal (relatrice), presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente dell'Ottava Sezione, F. Biltgen e L.S. Rossi, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il Finanzamt D, da P. Kröger, in qualità di agente;

– per il governo tedesco, da J. Möller e S. Eisenberg, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da L. Mantl e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'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»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt D (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») ed E, in merito all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) con riferimento a talune prestazioni di servizi effettuate da quest'ultima e consistenti nella stesura, in qualità di subappaltatrice del servizio medico di una cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza, di perizie di valutazione della non autosufficienza degli assicurati di tale cassa.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 131 della direttiva IVA, contenuto nel capo 1 del titolo IX di quest'ultima, intitolato «Disposizioni generali», così recita:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso».

4 Il capo 2 del titolo IX della direttiva IVA è intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico». Tale capo include gli articoli da 132 a 134 della direttiva medesima.

5 Ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, della citata direttiva:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(…)

c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato;

(…)

g) 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;

(...)».

6 L'articolo 134 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«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;

(...)».

Diritto tedesco

7 L'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), nella versione applicabile al procedimento principale (BGBl. I 2008, pag. 2794) (in prosieguo: l'«UStG»), prevede che siano soggette ad IVA le cessioni di beni e altre prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio nazionale da un imprenditore nell'ambito della sua impresa.

8 Ai sensi dell'articolo 4 dell'UStG, tra le operazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, di tale legge sono esenti:

«(...)

14. a) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio della professione di medico, dentista, naturopata (Heilpraktiker), fisioterapista, ostetrica o di qualsiasi altra attività professionale medica o paramedica analoga. (...);

b) l'ospedalizzazione e le cure mediche, ivi comprese la diagnostica, le visite mediche, la prevenzione, la riabilitazione, l'assistenza al parto e le prestazioni di hospice, nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico. (...)

15. le prestazioni che gli enti di previdenza sociale legalmente istituiti (...):

a) si forniscono reciprocamente,

b) forniscono agli assicurati (...)

15a. Le prestazioni che i servizi medici dell'assicurazione malattia (articolo 278 [del libro V del Sozialgesetzbuch (codice della sicurezza sociale)]) (...), in base alla legge, si forniscono reciprocamente o forniscono agli enti legalmente istituiti (...)

16. 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 psicologica, erogate da:

(...)

k) [a far data dal 1º luglio 2013: l)] gli istituti i cui costi di assistenza o di cura siano stati integralmente o in larga misura coperti, nell'anno civile precedente, in almeno il 40% dei casi [25% a far data dal 1º luglio 2013], dagli enti di previdenza o di assistenza sociale legalmente istituiti (...)».

9 L'articolo 18 del libro XI del codice della sicurezza sociale, nella versione applicabile al procedimento principale (BGBl. I 2012, pag. 2246) (in prosieguo: l'«SGB XI»), così dispone:

«1. Le casse di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza incaricano il servizio medico dell'assicurazione malattia o altri esperti indipendenti di verificare se ricorrano le condizioni di non autosufficienza e di valutarne la rilevanza. Nell'ambito di tali verifiche il servizio medico o gli esperti incaricati dalla cassa di assicurazione per il rischio di non autosufficienza devono verificare, mediante un esame del richiedente, le difficoltà incontrate da quest'ultimo nell'esecuzione dei compiti di cui all'articolo 14, paragrafo 4, nonché la natura, l'ampiezza e la durata probabile della necessità di assistenza, e devono verificare l'esistenza di una grave limitazione della capacità di far fronte alle necessità della vita quotidiana (...). È inoltre necessario stabilire, se del caso, le misure che risultano appropriate, necessarie e ragionevoli per eliminare, ridurre o prevenire un aggravamento della non

autosufficienza, ivi comprese le prestazioni di rieducazione e di riabilitazione di carattere medico; a tale riguardo, le persone assicurate hanno diritto ad ottenere prestazioni di rieducazione e di riabilitazione di carattere medico da parte dell'istituzione competente (...).

(...)

7. Le funzioni del servizio medico sono svolte da medici, in stretta collaborazione con personale infermieristico e altri professionisti competenti (...)».

10 L'articolo 53 bis dello SGB XI così dispone:

«Lo Spitzenverband Bund der Pflegekassen (Confederazione delle casse di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza) stabilisce orientamenti in materia di assicurazione sociale per la non autosufficienza,

1. sulla cooperazione delle casse di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza con i servizi medici;

2. sull'attuazione e sulla garanzia di un'unica valutazione;

3. sulle relazioni e sulle statistiche che devono essere fornite dai servizi medici;

4. sulla garanzia di qualità della valutazione e delle indicazioni fornite (...);

5. sui principi della formazione complementare e continua.

Le direttive sono soggette all'approvazione del Ministero federale della Sanità. Esse sono vincolanti per i servizi medici».

11 La sezione B1 delle Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) [orientamenti della confederazione delle casse di assicurazione per la non autosufficienza (confederazione dell'assicurazione malattia istituita per legge) sulla valutazione della non autosufficienza (direttive di valutazione)], nella versione dell'8 giugno 2009, prevede, in particolare, che «le valutazioni sono svolte da esperti formati e qualificati», tra i quali figurano «medici, infermieri e altri professionisti che sono a disposizione del servizio medico per far fronte al carico di lavoro corrente». Tale sezione B1 dispone che, «[p]er rispondere ai picchi di richieste e a quesiti tecnici specifici, il servizio medico può ricorrere a medici, infermieri o altri professionisti competenti che intervengono in qualità di personale esterno». Ai sensi di tale sezione, «[q]ualora, in via eccezionale, si faccia ricorso a medici operanti in libera professione, a infermieri di servizi di assistenza a domicilio, a imprese operanti nel settore dell'assistenza sanitaria a scopo di lucro, nonché a persone che esercitano un'attività autonoma nel settore dell'assistenza sanitaria, è necessario garantire che non sorgano conflitti d'interesse».

12 Il punto 2 dei requisiti relativi alle qualifiche degli esperti, come stabiliti dalle Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) (orientamenti della confederazione delle casse di assicurazione per la non autosufficienza sulla collaborazione delle casse di assicurazione per la non autosufficienza con altri esperti indipendenti) (direttive sugli esperti indipendenti), nella versione del 6 maggio 2013, fissa in particolare le «condizioni professionali» che sono «richieste per l'esercizio della professione di esperto, ai sensi delle direttive relative al procedimento di accertamento della non autosufficienza nonché sulla concretizzazione del contenuto dello strumento di valutazione ai sensi dello [SGB XI] (direttive di valutazione-BRi)». Secondo il citato punto 2, tali condizioni risultano soddisfatte dai medici autorizzati, conformemente ai requisiti indicati al medesimo punto.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

13 La convenuta nel procedimento principale è un'infermiera diplomata, che ha beneficiato di una formazione medica di base e di una formazione accademica nel settore delle scienze infermieristiche, nonché di una formazione complementare in materia di gestione della qualità nell'ambito della non autosufficienza. Le sue attività professionali comprendono altresì prestazioni didattiche imponibili aventi ad oggetto l'assistenza sanitaria connessa alla non autosufficienza.

14 Negli anni dal 2012 al 2014 la convenuta nel procedimento principale ha redatto, per conto del Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (servizio medico dell'assicurazione malattia della Bassa Sassonia, Germania) (in prosieguo: l'«MDK»), alcune perizie di valutazione della non autosufficienza di determinati pazienti al fine di stabilire la portata dei loro diritti all'ottenimento delle prestazioni di assistenza sanitaria prese in carico dalla cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza. Nel corso di tale periodo, l'MDK le ha inviato un conteggio mensile dei servizi forniti, senza menzionare l'IVA. La convenuta nel procedimento principale ha dichiarato tali servizi come esenti da IVA.

15 A seguito di una verifica, l'amministrazione tributaria ha ritenuto che l'attività di valutazione della non autosufficienza non fosse esentata né dal diritto nazionale, né dal diritto dell'Unione. Di conseguenza, con decisioni del 3 febbraio 2015, essa ha aumentato il fatturato dichiarato dalla convenuta nel procedimento principale degli importi netti fatturati all'MDK e ha fissato l'IVA dovuta da quest'ultima per gli anni 2012 e 2013, nonché gli acconti IVA per i primi tre trimestri del 2014.

16 Contestando tali decisioni, la convenuta nel procedimento principale ha proposto ricorso dinanzi al giudice competente in primo grado, che tale giudice ha sostanzialmente accolto. Basandosi sull'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, detto giudice ha ritenuto che la redazione di perizie in materia di assistenza sanitaria fosse esente da IVA in quanto «prestazion[e] (...) strettamente conness[a] con l'assistenza e la previdenza sociale» ai sensi di detta disposizione. In tale contesto esso ha rilevato che, dal novembre 2012, le casse di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza avevano la possibilità, riconosciuta dalla legge, di affidare a esperti indipendenti incarichi di valutazione degli assicurati, di modo che la convenuta nel procedimento principale, in quanto incaricata dall'MDK, poteva invocare l'esenzione in parola.

17 L'amministrazione tributaria ha proposto un ricorso per cassazione (Revision) dinanzi al giudice del rinvio, sostenendo che le disposizioni nazionali in materia di esenzione dall'IVA, che non prevedono esenzioni per quanto riguarda i servizi di valutazione di cui al procedimento principale, sono conformi al diritto dell'Unione.

18 Il giudice del rinvio rileva che, secondo il diritto nazionale, la convenuta nel procedimento principale non può beneficiare di un'esenzione dall'IVA per i servizi di valutazione di cui trattasi. Tuttavia, tale giudice non esclude che quest'ultima possa direttamente avvalersi dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA per le prestazioni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale.

19 Secondo detto giudice, non è tuttavia certo che la convenuta nel procedimento principale possa beneficiare di tale esenzione. Affinché possa beneficiarne dovrebbero infatti risultare soddisfatti due requisiti. Per un verso, per quanto riguarda il requisito secondo cui i servizi di cui trattasi devono essere indispensabili e strettamente connessi con l'assistenza e la previdenza sociale, si potrebbe ritenere che tale requisito sia soddisfatto, posto che servizi di valutazione della non autosufficienza, come quelli forniti dalla convenuta nel procedimento principale, consentono alla cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza interessata di valutare la situazione di non autosufficienza dei suoi assicurati, al fine di determinare il loro diritto a prestazioni rientranti nell'ambito dell'assistenza e della previdenza sociale.

20 Sussisterebbe, tuttavia, un dubbio al riguardo, in quanto, secondo la giurisprudenza del giudice del rinvio, la quale fa riferimento alla sentenza del 12 marzo 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), le prestazioni di servizi non sono considerate come strettamente connesse con l'assistenza sociale quando sono fornite non direttamente alla persona non autosufficiente, bensì a un organismo al quale esse sono necessarie ai fini dell'espletamento, a favore di tale persona, delle proprie prestazioni esenti.

21 Peraltro, nella sentenza del 20 novembre 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), la Corte avrebbe escluso l'esistenza di un diritto a un'esenzione ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA in una situazione analoga a quella di cui al procedimento principale, caratterizzata dalla redazione di una perizia relativa allo stato di salute di una persona ai fini dell'attribuzione di una pensione di invalidità.

22 Per altro verso, se si dovesse ammettere che taluni servizi di valutazione della non autosufficienza, come quelli forniti dalla convenuta nel procedimento principale, costituiscono prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, si porrebbe la questione se il prestatore interessato possa essere qualificato come organismo riconosciuto dallo Stato membro interessato come avente carattere sociale e se soddisfi, pertanto, il secondo requisito previsto dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

23 A tal riguardo, in primis, il giudice del rinvio non esclude che un siffatto riconoscimento possa derivare dal fatto che il prestatore di cui trattasi abbia fornito i suoi servizi in qualità di subappaltatore per conto di un organismo riconosciuto dal diritto nazionale, nella fattispecie l'MDK, dato che la nozione di organismo riconosciuto dal diritto nazionale può includere anche persone fisiche o organismi privati aventi scopo di lucro. Benché spetti agli Stati membri stabilire le norme relative al riconoscimento di tali organismi e benché, secondo la giurisprudenza del giudice del rinvio, il riconoscimento come organismo avente carattere sociale non si estenda a subappaltatori di un tale organismo, una diversa conclusione potrebbe imporsi per il fatto che, data l'esistenza di orientamenti relativi alla valutazione della non autosufficienza, vi sono norme che disciplinano il ricorso a terzi da parte dell'MDK per lo svolgimento delle valutazioni.

24 In secondo luogo, sebbene il subappalto non sia di per sé stesso sufficiente a tal fine, il giudice del rinvio si chiede se il riconoscimento quale organismo avente carattere sociale possa discendere dal fatto che i costi relativi al subappaltatore sono sostenuti dagli enti previdenziali, dal momento che tale presa in carico dei costi rappresenta, secondo il diritto dell'Unione, un elemento pertinente al riguardo. Tuttavia, nel caso di specie, tali costi sarebbero sostenuti dalla cassa in questione solo in modo indiretto e forfettario, vale a dire tramite l'MDK, il quale retribuisce il subappaltatore. Secondo la giurisprudenza del giudice del rinvio, un finanziamento indiretto dei costi da parte degli enti previdenziali può essere sufficiente, ma sussistono dubbi al riguardo, in quanto il legislatore tedesco, nel trasporre la direttiva IVA, ha in parte fatto ricorso, in tale contesto, alla nozione di «retribuzione», nozione che può richiedere una presa in carico consapevole e volontaria dei costi da parte degli enti previdenziali.

25 In terzo luogo, il giudice del rinvio si chiede se, qualora i costi relativi al subappaltatore siano sostenuti indirettamente da un ente previdenziale, il riconoscimento di tale subappaltatore quale organismo avente carattere sociale possa essere subordinato alla stipulazione effettiva di un contratto con un ente di assistenza o di previdenza sociale, o se sia sufficiente, a tal fine, che un contratto possa essere stipulato conformemente al diritto nazionale. A tal riguardo, esso rileva che dal 30 ottobre 2012 tale diritto prevede la possibilità, per le casse di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza, di incaricare esperti indipendenti della valutazione, al posto dell'MDK, della non autosufficienza degli assicurati. Tali esperti indipendenti devono soddisfare i requisiti attinenti alle qualifiche stabiliti in dettaglio negli orientamenti adottati dalle casse medesime. Si potrebbe ritenere che, in tale situazione, esista un contratto, purché il diritto dell'Unione lo consenta.

26 È in tale contesto che il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, in cui un soggetto passivo, che agisce per conto del[l'MDK] 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 [IVA].

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 [IVA], 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 [IVA].
   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 [IVA] 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».

Sulle questioni pregiudiziali

27 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che:

– la stesura di perizie di valutazione della non autosufficienza da parte di un esperto indipendente, per conto del servizio medico di una cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza, utilizzate da quest'ultima per valutare la portata dei diritti alle prestazioni di assistenza e di previdenza sociale di cui possono beneficiare i suoi assicurati, costituisce una prestazione di servizi strettamente connessa con l'assistenza e la previdenza sociale;

– tale disposizione osta a che a detto esperto sia negato il riconoscimento quale organismo avente carattere sociale, sebbene, in primo luogo, egli fornisca le sue prestazioni, relative alla redazione delle perizie di valutazione della non autosufficienza, in qualità di subappaltatore, su richiesta di detto servizio medico, il quale è stato oggetto di un siffatto riconoscimento; in secondo luogo, i costi di redazione di tali perizie sono sostenuti, in modo indiretto e forfettario, dalla cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza di cui trattasi, e, in terzo luogo, detto esperto ha la possibilità, in base al diritto interno, di stipulare direttamente con la cassa stessa un contratto avente ad oggetto la redazione delle perizie di cui trattasi al fine di usufruire di detto riconoscimento, ma non si è avvalso di tale possibilità.

28 Risulta da una costante giurisprudenza che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva IVA devono essere interpretati restrittivamente. Tuttavia, l'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune di IVA. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per

specificare le esenzioni di cui al suddetto articolo 132 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti (v., segnatamente, sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 22 e giurisprudenza citata).

29 Quanto all'obiettivo perseguito dall'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, essa mira, garantendo un trattamento più favorevole, in materia di IVA, per alcune prestazioni di servizi di interesse pubblico dispensate nel settore sociale, a ridurre il costo di tali servizi e a rendere pertanto questi ultimi maggiormente accessibili ai singoli che possono beneficiarne (v., in tal senso, sentenza del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punto 41).

30 Come si evince dalla formulazione di questa disposizione, 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., in tal senso, sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 21).

31 Per quanto riguarda, in primo luogo, il requisito secondo cui le prestazioni di servizi devono essere strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, esso deve essere letto alla luce dell'articolo 134, lettera a), della direttiva IVA, il quale esige, in ogni caso, che le cessioni di beni o le prestazioni di servizi di cui trattasi siano indispensabili all'espletamento delle operazioni rientranti nell'assistenza e nella previdenza sociale (v., in tal senso, sentenza del 9 febbraio 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, punti 24 e 25).

32 Orbene, nella presente causa, il giudice del rinvio osserva che le prestazioni di servizi di cui trattasi nel procedimento principale, consistenti nel redigere perizie di valutazione della non autosufficienza, soddisfano, in linea di principio, tale requisito, in quanto, secondo le sue constatazioni, condivise, in sostanza, dagli interessati di cui all'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea che hanno presentato osservazioni, tali perizie, redatte da un esperto debitamente formato, sono necessarie per la corretta esecuzione, da parte della cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza di cui trattasi, dei compiti che le competono in materia di assistenza e di sicurezza sociale, tra cui vi è, segnatamente, il finanziamento di cure legate alla non autosufficienza in favore dei suoi assicurati.

33 Detto giudice nutre tuttavia dubbi quanto al fatto che dalla giurisprudenza della Corte possa discendere che prestazioni di servizi, benché necessarie a garantire la corretta attuazione delle prestazioni di assistenza e di previdenza sociale, non siano comunque considerate come strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale laddove siano fornite non direttamente alla persona non autosufficiente, bensì a un altro soggetto passivo, al quale sono necessarie per poter erogare le proprie prestazioni esenti.

34 A tal riguardo, in primo luogo, se è certamente vero, come risulta dalla menzione delle prestazioni di servizi fornite dalle case di riposo all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, che l'esenzione prevista da tale disposizione comprende, in particolare, prestazioni di sostegno e di cura direttamente in favore delle persone interessate dalle misure di assistenza e di previdenza sociale in oggetto, né il tenore letterale di detta disposizione, né il suo obiettivo contengono indicazioni secondo cui sarebbero escluse da tale esenzione le prestazioni di servizi che, senza essere fornite direttamente a dette persone, sono comunque indispensabili all'espletamento delle prestazioni stesse. Ciò può verificarsi nel caso di prestazioni di servizi, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, che consentono all'ente incaricato dell'esecuzione di tali operazioni di stabilire se gli interessati abbiano il diritto di beneficiare di prestazioni di assistenza e di previdenza sociale e di adottare utilmente decisioni in proposito.

35 Infatti, per un verso, alla luce della formulazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, tale disposizione non introduce alcun requisito attinente al destinatario delle operazioni esentate, ma attribuisce, per contro, importanza alla natura intrinseca di tali operazioni nonché alla qualità dell'operatore che fornisce i servizi o cede i beni in questione (v., in tal senso, sentenza del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punto 46).

36 Per altro verso, come sottolineato dal governo tedesco, l'obiettivo dell'esenzione di cui trattasi nel procedimento principale, consistente nel ridurre il costo delle operazioni previste da detta disposizione, corrobora l'interpretazione secondo la quale l'esenzione dall'IVA delle prestazioni di servizi come quelle di cui trattasi nel procedimento principale non dipende dalla questione di sapere chi ne siano i beneficiari, atteso che esse costituiscono una fase indispensabile nell'espletamento delle misure di aiuto e di previdenza sociale e che il fatto di sottoporle ad IVA avrebbe quindi necessariamente l'effetto di aumentare il costo di dette operazioni.

37 Non è pertanto necessario, affinché prestazioni di servizi relative alla stesura di perizie di valutazione della dipendenza siano considerate come strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, che tali prestazioni siano dispensate direttamente alle persone non autosufficienti (v., per analogia, sentenza del 14 giugno 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punti 31 e 32).

38 In secondo luogo, in tale contesto, è irrilevante la circostanza che le prestazioni di servizi in questione siano fornite dalla convenuta nel procedimento principale, nella sua qualità di subappaltatrice, a un altro soggetto passivo, nella fattispecie l'MDK, al quale sono necessarie per poter fornire le proprie prestazioni esenti, che esso effettua in favore della cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza di cui trattasi.

39 A tal riguardo, benché la Corte abbia dichiarato, al punto 28 della sentenza del 12 marzo 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), con riferimento all'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, che prestazioni di servizi relative alla messa a disposizione di un altro soggetto passivo di lavoratori non costituiscono, in quanto tali, prestazioni di servizi di interesse pubblico effettuate nel settore sociale, da ciò non consegue che prestazioni di servizi diverse, vale a dire quelle relative alla stesura di perizie di valutazione della non autosufficienza, le quali sono senza dubbio, di per se stesse, indispensabili per consentire alla cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza di espletare pienamente i propri compiti di carattere sociale, non siano strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, per la sola ragione che sono fornite in regime di subappalto all'MDK.

40 Peraltro, è certo vero che al punto 43 della sentenza del 20 novembre 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), la Corte ha dichiarato, nel contesto dell'articolo 13 A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio1977, 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 1977, L 145, pag. 1), di cui l'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA ha ripreso il tenore letterale senza sostanziali modifiche, che una prestazione consistente nell'eseguire una perizia medica e avente lo scopo di fornire una risposta alle questioni individuate nell'ambito di una richiesta di perizia, ma che è eseguita al fine di permettere ad un terzo di prendere una decisione che produce effetti giuridici nei confronti della persona interessata o di altre persone, non è esentata dall'IVA in quanto «prestazione medica», dal momento che lo scopo principale di una siffatta prestazione non è quello di tutelare, vuoi mantenendola vuoi ristabilendola, la salute della persone cui la perizia si riferisce, mediante operazioni esentate, bensì quello di soddisfare una condizione legale o contrattuale prevista nel processo decisionale relativo alla concessione di una pensione d'invalidità.

41 Tuttavia, come rilevato dalla Commissione europea, non ne consegue che la redazione di perizie di valutazione dello stato di non autosufficienza di una persona, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, non sia indispensabile e strettamente connessa all'espletamento, da parte della cassa interessata, delle operazioni di assistenza e di previdenza sociale di cui essa è incaricata.

42 In secondo luogo, per quanto riguarda il requisito secondo cui le prestazioni di servizi, per essere esentate, devono essere effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che la convenuta nel procedimento principale non rientra nella nozione di ente di diritto pubblico, di modo che essa può beneficiare dell'esenzione di cui trattasi solo se rientra in quella di «altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

43 Si deve rammentare che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g) della direttiva IVA non precisa né le condizioni né le modalità proprie del riconoscimento del carattere sociale degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico. Spetta dunque, in linea di principio, al diritto nazionale di ciascuno Stato membro sancire le norme in base alle quali un siffatto riconoscimento può essere concesso a organismi di tal genere, in quanto gli Stati membri beneficiano, a tal fine, di un potere discrezionale (v., in tal senso, sentenza del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punti 32 e 34)

44 Al riguardo, dalla giurisprudenza della Corte discende che, al momento del riconoscimento del carattere sociale degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico, spetta alle autorità nazionali, in conformità con il 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 generale delle attività del contribuente interessato, il fatto che altri contribuenti 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, segnatamente quando gli operatori privati mantengono rapporti contrattuali con detti organismi (v., in tal senso, sentenze del 10 settembre 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punto 58, e del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punto 35).

45 Solo nel caso in cui lo Stato membro non abbia rispettato i limiti del suo potere discrezionale il soggetto passivo può invocare l'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, al fine di opporsi a una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione. In un caso simile, spetta al giudice nazionale determinare, alla luce di tutti gli elementi pertinenti, se il soggetto passivo sia un organismo riconosciuto come avente carattere sociale ai sensi della citata disposizione (v., in tal senso, sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punti 28 e 32).

46 Nel caso di specie, sebbene la convenuta nel procedimento principale abbia fornito le sue prestazioni di servizi in qualità di subappaltatrice dell'MDK, il quale gode, in base al diritto tedesco, di un riconoscimento quale organismo avente carattere sociale, essa non è stata, a sua volta, oggetto di tale riconoscimento. Alla luce delle spiegazioni fornite, segnatamente, dall'amministrazione tributaria e dal governo tedesco, è certo vero che, alle condizioni indicate all'articolo 4, punto 16, lettera k) [a far data dal 1º luglio 2013: lettera l)], dell'UStG, taluni esperti indipendenti possono essere riconosciuti come organismo avente carattere sociale, ove essi stipulino direttamente con la cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza un contratto ai fini della fornitura delle citate prestazioni, posto che la stipulazione diretta di un siffatto contratto consente a tale cassa di verificare, essa stessa, le competenze professionali di detti esperti e, in tal modo, di garantire la qualità dei servizi forniti. Tuttavia, secondo quelle stesse spiegazioni, la convenuta nel procedimento principale non ha stipulato un contratto di tal genere, cosicché essa non potrebbe avvalersi di un simile riconoscimento in forza del diritto tedesco.

47 Pertanto, il giudice del rinvio desidera sapere, alla luce degli elementi che ha rilevato nell'ambito della sua seconda questione, se la Repubblica federale di Germania abbia ecceduto i limiti del suo potere discrezionale non prevedendo la possibilità per un esperto indipendente, che si trovi in una situazione come quella della convenuta nel procedimento principale, di vedersi riconosciuto quale organismo avente carattere sociale.

48 In tale contesto, sebbene spetti al giudice del rinvio procedere all'esame di tale questione tenendo conto di tutti gli elementi pertinenti, occorre fornirgli le seguenti precisazioni.

49 In primo luogo, la circostanza che l'intervento di esperti indipendenti nella valutazione dello stato di non autosufficienza degli assicurati di una cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza sia previsto alla sezione B 1 degli orientamenti menzionati al punto 11 della presente sentenza non è sufficiente, di per sé, a dimostrare il carattere sociale degli esperti interessati, in quanto l'esistenza di disposizioni specifiche relative alle prestazioni di servizi da essi fornite è solo uno degli elementi da prendere in considerazione per determinare tale carattere sociale (v., per analogia, sentenza del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punto 39). Ciò vale a fortiori nel caso di specie, atteso che sembra discendere da questi stessi orientamenti che la possibilità di far ricorso a esperti indipendenti sussista solo «in via eccezionale», in particolare per far fronte ai «picchi di richieste».

50 Peraltro, far discendere il riconoscimento quale organismo avente carattere sociale dalla sola circostanza che il soggetto passivo interessato è stato incaricato da un altro soggetto passivo già riconosciuto come tale equivarrebbe, in definitiva, ad autorizzare quest'ultimo ad esercitare il potere discrezionale attribuito allo Stato membro e rischierebbe, come rilevato, in sostanza, dal governo tedesco, di consentire l'elusione dei criteri enunciati dal diritto nazionale ai fini della concessione di tale riconoscimento.

51 In secondo luogo, se è vero che il fatto che i costi delle prestazioni di cui trattasi sono sostenuti in gran parte da un organismo di previdenza sociale, quale la cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza, costituisce un elemento da prendere in considerazione ai fini della valutazione della qualità di organismo avente carattere sociale del soggetto passivo interessato, la rilevanza di tale elemento è ridotta qualora la presa in carico di tali costi da parte di detta cassa sia effettuata, come nel caso di specie, solo indirettamente, tramite l'MDK, senza che essa si basi su una decisione espressa di detta cassa o derivi da un contratto stipulato da quest'ultima con il soggetto passivo citato ai fini della fornitura delle prestazioni di cui trattasi. A tal riguardo, la semplice possibilità di stipulare un contratto, senza che essa sia stata utilizzata, non può essere sufficiente.

52 In terzo luogo, dal fascicolo di cui dispone la Corte non risulta che altri soggetti passivi di diritto privato che svolgono le stesse attività della convenuta nel procedimento principale godano di un riconoscimento quale organismo avente carattere sociale in circostanze analoghe a quelle che caratterizzano la situazione di quest'ultima. Di conseguenza, ferma restando la necessità di verifica da parte del giudice del rinvio, il diniego di concessione, nel caso di specie, di un siffatto riconoscimento non sembra pregiudicare il principio di neutralità fiscale.

53 Pertanto, le circostanze rilevate dal giudice del rinvio non sono idonee a dimostrare che, nel procedimento principale, la Repubblica federale di Germania abbia ecceduto i limiti del potere discrezionale di cui gode ai fini di tale riconoscimento, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

54 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che:

– la stesura di perizie di valutazione della non autosufficienza, ad opera di un esperto indipendente, per conto del servizio medico di una cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza, che sono utilizzate da quest'ultima per valutare la portata dei diritti alle prestazioni di assistenza e di previdenza sociale di cui possono beneficiare i suoi assicurati, rappresenta una prestazione di servizi strettamente connessa con l'assistenza e la previdenza sociale, a condizione che essa sia indispensabile a garantire il corretto espletamento delle operazioni rientranti in tale ambito;

– tale disposizione non osta a che a detto esperto sia negato il riconoscimento quale organismo avente carattere sociale, sebbene, in primo luogo, egli fornisca le sue prestazioni relative alla stesura di perizie di valutazione della non autosufficienza in qualità di subappaltatore, su richiesta del citato servizio medico, il quale è stato oggetto di un siffatto riconoscimento; in secondo luogo, i costi di stesura di tali perizie siano sostenuti, in modo indiretto e forfettario, dalla cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza interessata e, in terzo luogo, detto esperto abbia la possibilità, in forza del diritto interno, di stipulare, direttamente con la cassa di cui trattasi, un contratto avente ad oggetto la stesura di tali perizie al fine di beneficiare del riconoscimento stesso, ma non si sia avvalso di tale possibilità.

Sulle spese

55 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 (Ottava 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, dev'essere interpretato nel senso che:

– **la stesura di perizie di valutazione della non autosufficienza ad opera di un esperto indipendente, per conto del servizio medico di una cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza, che sono utilizzate da quest'ultima per valutare la portata dei diritti alle prestazioni di assistenza e di previdenza sociale di cui possono beneficiare i suoi assicurati, rappresenta una prestazione di servizi strettamente connessa con l'assistenza e la previdenza sociale, a condizione che essa sia indispensabile a garantire il corretto espletamento delle operazioni rientranti in tale ambito;**

– **tale disposizione non osta a che a detto esperto sia negato il riconoscimento quale organismo avente carattere sociale, sebbene, in primo luogo, egli fornisca le sue prestazioni relative alla stesura di perizie di valutazione della non autosufficienza in qualità di subappaltatore, su richiesta del citato servizio medico, il quale è stato oggetto di un siffatto riconoscimento; in secondo luogo, i costi di stesura di tali perizie siano sostenuti, in modo indiretto e forfettario, dalla cassa di assicurazione contro il rischio di non autosufficienza interessata e, in terzo luogo, detto esperto abbia la possibilità, in forza del diritto interno, di stipulare, direttamente con la cassa di cui trattasi, un contratto avente ad oggetto la stesura di tali perizie al fine di beneficiare del riconoscimento stesso, ma non si sia avvalso di tale possibilità.**

Firme