

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

11 maggio 2023 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 132, paragrafo 1, lettera g) – Esenzioni delle prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, effettuate da organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale – Prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito il prestatore – Valutazione della natura delle prestazioni e della condizione di organismo riconosciuto come avente carattere sociale – Determinazione del diritto nazionale pertinente – Nozione di "Stato membro interessato"»

Nella causa C-620/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria), con decisione del 27 settembre 2021, pervenuta in cancelleria il 6 ottobre 2021, nel procedimento

MOMTRADE RUSE OOD

contro

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

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da M.L. Arastey Sahún (relatrice), presidente di sezione, F. Biltgen e J. Passer, giudici,
avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da S. Petkov;
 - per la Commissione europea, da D. Drambozova e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,
- sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 1° dicembre 2022,
ha pronunciato la seguente

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), come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra la MOMTRADE RUSE OOD (in prosieguo: la «Momtrade») e il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della Direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e di sicurezza sociale» per la città di Varna, dell'Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate, Bulgaria) (in prosieguo: il «Direktor») in ordine a un avviso di accertamento relativo all'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 L'articolo 45 della direttiva IVA così recita:

«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati da una stabile organizzazione del prestatore situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del prestatore».

4 Il titolo IX di tale direttiva verte sulle esenzioni dall'IVA.

5 Il capo 1 di detto titolo IX, intitolato «Disposizioni generali», contiene l'articolo 131 della succitata direttiva, ai sensi del quale:

«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».

6 Il capo 2 del medesimo titolo IX, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», contiene gli articoli da 132 a 134 della direttiva IVA.

7 L'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), di tale direttiva prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

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».

8 L'articolo 133 di detta direttiva è così formulato:

«Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad organismi diversi dagli

enti di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n), all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

- a) gli organismi in questione non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto: gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite;
- b) gli organismi in questione devono essere gestiti ed amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione;
- c) gli organismi in questione devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per operazioni analoghe da imprese commerciali soggette all'IVA;
- d) le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA.

(...)».

9 L'articolo 134 della medesima direttiva è così formulato:

«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'IVA».

Direttiva 2008/8

10 I considerando 3 e 5 della direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU 2008, L 44, pag. 11), enunciano quanto segue:

«(3) Per tutte le prestazioni di servizi il luogo di imposizione dovrebbe essere di norma il luogo in cui avviene il consumo effettivo. Se si modificasse in tal senso la regola generale applicabile al luogo delle prestazioni di servizi, sarebbero comunque necessarie alcune deroghe a detta regola generale, per ragioni sia politiche sia amministrative.

(...)

(5) Per quanto riguarda i servizi prestati a persone che non sono soggetti passivi, la regola generale dovrebbe rimanere quella secondo cui il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica».

Diritto bulgaro

Costituzione della Repubblica di Bulgaria

11 L'articolo 26, paragrafo 2, della Costituzione della Repubblica di Bulgaria prevede quanto segue:

«Gli stranieri residenti nella Repubblica di Bulgaria hanno tutti i diritti e i doveri enunciati nella suddetta Costituzione, fatti salvi i diritti e i doveri per i quali è richiesta la cittadinanza bulgara ai sensi della Costituzione e della legge».

Codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale

12 L'articolo 122, paragrafo 1, del Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale), nella versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale, così recita:

«L'amministrazione tributaria può applicare l'importo dell'imposta determinato conformemente alla relativa legge con riferimento alla base imponibile di cui al paragrafo 2 che essa stessa determina, nelle seguenti circostanze:

(...)

3. se nella contabilità sono stati utilizzati documenti falsi o inesatti;

4. in caso di assenza o mancata presentazione di una contabilità tenuta conformemente allo [Zakon za schetovodstvo (legge sulla contabilità)] o qualora la contabilità tenuta non consenta di determinare la base imponibile, nonché qualora i documenti necessari per la determinazione della base imponibile o dei contributi previdenziali obbligatori siano stati distrutti in modo non conforme;

(...)».

ZDDS

13 Ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 1, dello Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto) (DV n. 63, del 4 agosto 2006), nella versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale (in prosieguo: lo «ZDDS»):

«Si considera luogo delle prestazioni di servizi rese a una persona che non è soggetto passivo il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica indipendente».

14 L'articolo 38 dello ZDDS è così redatto:

«(1) Le operazioni esenti sono quelle di cui al presente capo.

(2) Sono parimenti esenti le operazioni intracomunitarie che sarebbero esenti ai sensi del presente capo se fossero effettuate all'interno del territorio nazionale.

(3) È altresì esente dall'imposta qualsiasi acquisto intracomunitario di beni la cui cessione sul territorio nazionale è esente a norma del presente capo.

(...)».

15 Ai sensi dell'articolo 40 dello ZDDS:

«Costituisce un'operazione esente:

1. la prestazione di servizi sociali ai sensi dello [Zakon za sotsialno podpomagane (legge

sull'assistenza sociale)];

(...)».

16 L'articolo 67 dello ZDDS prevede quanto segue:

«(1) L'importo dell'imposta è determinato moltiplicando la base imponibile per l'aliquota dell'imposta.

(2) Se, al momento della negoziazione dell'operazione, non è espressamente indicato che l'imposta è dovuta separatamente, essa si considera compresa nel prezzo convenuto.

(3) L'imposta si considera compresa nel prezzo dichiarato anche nel caso di fornitura di beni oggetto di una cessione al dettaglio nel commercio.

(...)».

ZSP

17 L'articolo 16 dello Zakon za sotsialno podpomagane (legge sull'assistenza sociale) (DV n. 56, del 19 maggio 1998), nella versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale (in prosieguo: lo «ZSP»), enuncia quanto segue:

«(1) Le prestazioni di servizi sociali si basano sul lavoro sociale finalizzato a fornire sostegno alle persone per:

1. lo svolgimento di attività quotidiane;

2. l'inclusione sociale;

(2) I servizi sociali sono forniti sulla base di una valutazione individuale dei bisogni e tenendo conto della volontà e delle scelte personali della persona.

(...)».

18 Ai sensi dell'articolo 18 dello ZSP, nella versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale:

«(1) I servizi sociali sono forniti:

1. dallo Stato;

2. dai comuni;

3. dalle persone fisiche bulgare, registrate ai sensi del [Targovski zakon (legge sul commercio)], e dalle persone giuridiche;

4. dalle persone fisiche che esercitano un'attività commerciale e dalle persone giuridiche registrate secondo il diritto di un altro Stato membro dell'Unione europea o di un altro Stato membro dello Spazio economico europeo [(SEE)].

(2) Le persone di cui al paragrafo 1, punti 3 e 4, possono prestare servizi sociali solo previa iscrizione presso il registro dell'[Agentsia za sotsialno podpomagane (Agenzia per l'assistenza sociale)].

(3) Le persone di cui al paragrafo 1, punti 3 e 4, possono prestare servizi sociali per bambini fino all'età di 18 anni, previa concessione di una licenza e iscrizione nel registro di cui al paragrafo 2.

(4) Le modalità della registrazione sono stabilite dal regolamento di attuazione della legge».

19 Il paragrafo 1 delle disposizioni complementari dello ZSP, nella versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale, prevede quanto segue:

«Ai fini della presente legge, si intende per:

(...)

6. “servizi sociali”: le attività che sostengono e migliorano le possibilità per la persona di condurre una vita autonoma; sono svolte in istituti specializzati e nella comunità;

7. “servizi sociali nella comunità”: i servizi forniti in un contesto familiare o vicino alla famiglia.

(...)».

Regolamento di esecuzione dello ZSP

20 L'articolo 40 del Pravilnik za prilagane na ZSP (regolamento di esecuzione dello ZSP), nella versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale, enuncia quanto segue:

«(1) Le persone che intendono accedere ai servizi sociali devono presentare una richiesta scritta sulla base del loro attuale indirizzo, rispettivamente:

1. al direttore della direzione dell'assistenza sociale, per i servizi sociali che rientrano nell'ambito delle attività delegate dallo Stato ai sensi dell'allegato n. 9;
2. al sindaco del comune, per i servizi sociali di competenza del comune;
3. all'organo di gestione quando il prestatore di servizi sociali è una persona fisica, registrata ai sensi della legge sul commercio, o una persona giuridica.

(2) I seguenti documenti sono allegati alla richiesta di cui al paragrafo 1:

1. un documento d'identità (come riferimento);
2. una copia del libretto sanitario, se del caso;
3. una copia, se del caso, di una decisione della Lekarska consultativna comitsia (LKK) [commissione medica consultiva (LKK)], della Teritorialna ekspertna lekarska comitsia (TELK) [commissione di perizia medica territoriale (TELK)], della Natsionalna ekspertna lekarska comitsia (NELK) [commissione di perizia medica nazionale (NELK)].

(3) Il prestatore di servizi sociali, se del caso, può richiedere altri documenti.

(4) Sulla base della richiesta e dei documenti allegati, nonché nei casi di cui all'articolo 27, paragrafo 7, l'autorità di cui al paragrafo 1, punti da 1 a 3, effettua, entro 20 giorni, la valutazione sociale dei bisogni di servizi sociali della persona, conformemente all'allegato n. 10, e l'annota in una relazione sul progetto conforme al modello di cui all'allegato n. 8. Nei casi di cui all'articolo 27, paragrafo 7, la persona presenta la sua richiesta dopo la valutazione sociale.

(...))».

21 L'articolo 40d di tale regolamento così recita:

«(1) I prestatori di servizi sociali elaborano un piano individuale previa valutazione delle esigenze di ciascun beneficiario e definizione degli obiettivi da raggiungere.

(2) Il piano di cui al paragrafo 1 comprende attività volte a soddisfare:

1. esigenze quotidiane;
2. esigenze sanitarie;
3. esigenze in materia di istruzione;
4. esigenze di riabilitazione;
5. esigenze legate al tempo libero;
6. esigenze di contatti con la famiglia, gli amici, i parenti e altre persone.

(...))».

22 A termini dell'articolo 40e di detto regolamento:

«(1) Il prestatore di servizi sociali tiene un registro dei beneficiari.

(2) Il registro contiene le seguenti informazioni:

1. il nome, il domicilio e/o l'indirizzo attuale, la data di nascita e la situazione familiare dei beneficiari;
2. l'atto di collocamento o di ammissione al servizio sociale;
3. il nome, il domicilio e/o l'indirizzo attuale e il numero di telefono di un tutore, curatore o parente stretto dei beneficiari;
4. il nome, l'indirizzo e il numero di telefono del medico che ha in cura i beneficiari;
5. la data di collocamento/ammissione al servizio sociale;
6. la data di uscita;
7. la data, l'ora e la causa del decesso se il beneficiario è deceduto in un istituto specializzato o, nel caso di una prestazione sociale, in comunità.

(3) Il prestatore tiene un registro numerato, sigillato e munito del timbro dell'istituzione specializzata, che contiene:

1. l'inventario di denaro e valori materiali forniti dai residenti a fini di custodia;
2. la data in cui il denaro o i valori materiali sono stati depositati;
3. la data in cui una somma di denaro o i valori materiali sono stati restituiti ai residenti o sono stati utilizzati per loro conto, su loro richiesta, nonché l'uso che ne è stato fatto;
4. il nome e la funzione della persona responsabile della custodia del denaro e degli altri valori materiali».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

23 La Momtrade è una società a responsabilità limitata con sede nel territorio della Repubblica di Bulgaria. Tale società è registrata ai fini dell'IVA in detto Stato membro dal 24 giugno 2014. Inoltre, essa è iscritta presso l'agenzia per l'assistenza sociale in qualità di prestatore di servizi sociali e dispone di certificati di registrazione per l'assistenza personale, per l'assistenza sociale e per l'assistenza domiciliare delle persone anziane.

24 I destinatari delle prestazioni di servizi fornite dalla Momtrade sono persone anziane residenti in Germania e in Austria. Conformemente ai contratti conclusi tra tale società e i suoi clienti, le prestazioni di servizi fornite consistono nell'offerta di assistenza alla persona e nella fornitura di servizi di assistenza a domicilio. I vari obblighi del prestatore sono descritti dettagliatamente in un questionario allegato a detti contratti, redatto da un'agenzia registrata in Germania o in Austria, che si occupa di trovare clienti e di indirizzarli verso detta società. Tali obblighi comprendono l'accompagnamento e l'assistenza domiciliare agli anziani con problemi di salute.

25 Nell'ambito di un procedimento di controllo condotto dalle autorità tributarie bulgare per quanto riguarda il periodo compreso tra il 24 giugno 2014 e il 31 dicembre 2015, tali autorità hanno ritenuto che, poiché le prestazioni di servizi fornite dalla Momtrade erano state materialmente eseguite nei territori della Repubblica federale di Germania e della Repubblica d'Austria, al fine di potersi avvalere dell'esenzione dall'IVA, ai sensi dell'articolo 40, punto 1, dello ZDDS, tale società dovesse produrre la prova del carattere sociale, conformemente alle normative tedesca e austriaca, delle prestazioni di servizi fornite nel territorio di tali Stati membri nel corso di tale periodo.

26 Orbene, le autorità tributarie bulgare, avendo constatato che la Momtrade non aveva prodotto siffatte prove, il 4 ottobre 2018 hanno emesso un avviso di accertamento nei confronti di tale società che fissava un credito IVA per detto periodo. Tale avviso di accertamento è stato confermato dal Direktor.

27 La Momtrade ha proposto ricorso dinanzi all'Administrativen sad Ruse (Tribunale amministrativo di Ruse, Bulgaria) diretto a contestare l'avviso di accertamento di cui al punto precedente. Tale giudice ha ridotto l'importo del credito stabilito in tale avviso, confermando quest'ultimo quanto al resto. In tale contesto, dopo aver constatato che l'articolo 40, punto 1, dello ZDDS aveva trasposto l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, detto giudice ha confermato l'assenza di carattere sociale dei servizi forniti da tale società nei territori della Repubblica federale di Germania e della Repubblica d'Austria in quanto detta società non aveva prodotto documenti ufficiali rilasciati dalle autorità competenti di tali Stati membri che attestassero un tale carattere.

28 La sentenza emessa dall'Administrativen sad Ruse (Tribunale amministrativo di Ruse) è

stata oggetto di due impugnazioni proposte, rispettivamente, dal Direktor e dalla Momtrade dinanzi al giudice del rinvio, il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria).

29 Tale giudice afferma che, secondo la sua giurisprudenza, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso non impone agli Stati membri di esentare le prestazioni di servizi sociali effettuate a favore dei cittadini di un altro Stato membro al di fuori del loro territorio. Tale interpretazione sarebbe fondata sull'articolo 26, paragrafo 2, della Costituzione della Repubblica di Bulgaria.

30 Orbene, il giudice del rinvio ritiene che, da un lato, per conseguire l'obiettivo perseguito dall'articolo 132 della direttiva IVA, sia indifferente che i prestatori e i beneficiari di servizi che possono essere esentati dall'IVA risiedano o siano stabiliti nel territorio di un solo Stato membro o di due Stati membri.

31 Dall'altro lato, poiché i beneficiari delle prestazioni di servizi sono persone fisiche, vale a dire persone che non sono soggetti passivi, il luogo di prestazione di tali servizi sarebbe il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica, nella fattispecie il territorio della Repubblica di Bulgaria. Di conseguenza, se l'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA accolta dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) fosse corretta, i prestatori di servizi sociali stabiliti in Bulgaria sarebbero oggetto di un trattamento fiscale differente a seconda che essi forniscano prestazioni di servizi nel territorio della Repubblica di Bulgaria o nel territorio di un altro Stato membro a favore di cittadini stranieri; il che, secondo il giudice del rinvio, appare inaccettabile, anche in assenza di un'armonizzazione fiscale completa in materia di IVA.

32 In tale contesto, il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA consenta ad una società commerciale registrata come prestatrice di servizi sociali in uno Stato membro (nella fattispecie, la [Repubblica di] Bulgaria) di invocare tale disposizione per ottenere un'esenzione fiscale per le prestazioni di servizi sociali da essa fornite a persone fisiche cittadini di altri Stati membri nel territorio di detti Stati. Se, ai fini della risposta a tale questione, sia rilevante la circostanza che tra i destinatari dei servizi e il prestatore abbiano svolto funzione di intermediazione società commerciali registrate negli Stati membri nel cui territorio sono forniti i servizi.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, secondo quali criteri e in base a quale diritto – il diritto bulgaro e/o il diritto austriaco e tedesco – si debba valutare, ai fini dell'interpretazione e dell'applicazione della disposizione dell'Unione citata, se la società oggetto dell'accertamento sia un "organismo riconosciuto come avente carattere sociale" e si debba dimostrare che le prestazioni di servizi sono "strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale".

3) Se, secondo tale interpretazione, la registrazione di una società commerciale come prestatrice di servizi sociali, quali definiti dalla normativa nazionale, sia sufficiente per ritenere che detta società sia un "organismo riconosciuto dallo Stato membro interessato come avente carattere sociale"».

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

33 Il Direktor contesta la ricevibilità della presente domanda di pronuncia pregiudiziale in quanto, da un lato, le risposte alle questioni poste dal giudice del rinvio non darebbero adito ad

alcun dubbio, tenuto conto non solo della chiarezza degli articoli 132 e 133 della direttiva IVA, ma anche della giurisprudenza della Corte relativa a tali disposizioni e, dall'altro, le suddette questioni sarebbero ipotetiche.

34 A tale riguardo, occorre ricordare che, nell'ambito del procedimento istituito dall'articolo 267 TFUE, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolarità del caso, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria decisione, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate riguardano l'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire. Il diniego della Corte di statuire su una questione pregiudiziale proposta da un giudice nazionale è possibile solo quando appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una risposta utile alle questioni che le vengono sottoposte (sentenza del 31 gennaio 2023, Puig Gordi e a., C?158/21, EU:C:2023:57, punti 50 e 51, nonché giurisprudenza ivi citata).

35 Nel caso di specie, le questioni poste dal giudice del rinvio, che sono state sollevate nell'ambito di un procedimento tra una società e un'autorità tributaria nazionale che ha rifiutato di esentare dall'IVA tale società ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, riguardano le condizioni di applicazione di tale esenzione e, in particolare, l'interpretazione delle nozioni di «organismi riconosciuti (...) come aventi carattere sociale» e di «prestazioni di servizi (...) strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale», ai sensi di tale disposizione, al fine di consentire al giudice del rinvio di stabilire se le prestazioni di servizi fornite da detta società siano esenti dall'IVA e di pronunciarsi, quindi, sulla legittimità dell'avviso di accertamento oggetto del procedimento principale.

36 In tali circostanze, non risulta che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non abbia alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto del procedimento principale, né che il problema sollevato dal giudice del rinvio sia di natura ipotetica, dato che la Corte dispone peraltro degli elementi di fatto e di diritto necessari per fornire una risposta utile alle questioni che le vengono sottoposte.

37 La circostanza che, secondo il Direktor, l'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA non sia dubbia è irrilevante ai fini della ricevibilità di tali questioni.

38 Infatti, come già dichiarato dalla Corte, anche supponendo che la risposta alle questioni sollevate non lasci adito ad alcun ragionevole dubbio, ciò non renderebbe tali questioni irricevibili (sentenza del 27 marzo 2014, Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana e Iberdrola Distribución Eléctrica, C?300/13, non pubblicata, EU:C:2014:188, punto 18 e giurisprudenza ivi citata).

39 Ne consegue che la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

40 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, da un lato, se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che le prestazioni di servizi sociali fornite a persone fisiche residenti in uno Stato membro diverso da quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica possano essere esentate ai sensi di

tale disposizione e, dall'altro, se la circostanza che detto prestatore si sia avvalso di una società stabilita in tale altro Stato membro per contattare i propri clienti incida su detta interpretazione.

41 Conformemente all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, gli Stati membri esentano 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.

42 Secondo costante giurisprudenza della Corte, ai fini dell'interpretazione di una norma del diritto dell'Unione, occorre tener conto non soltanto del suo tenore letterale, bensì anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte [sentenza del 7 aprile 2022, I (Esenzione dall'IVA delle prestazioni ospedaliere), C-228/20, EU:C:2022:275, punto 33 e giurisprudenza ivi citata].

43 A tal riguardo, in primo luogo, dalla formulazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA risulta che il beneficio dell'esenzione di cui a tale disposizione è subordinato a due condizioni cumulative, vale a dire, da un lato, quella relativa alla natura delle prestazioni di servizi fornite, che devono essere strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, e, dall'altro, quella relativa al prestatore di servizi, che deve essere un ente di diritto pubblico o un altro organismo riconosciuto dallo Stato membro interessato come avente carattere sociale.

44 L'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA non subordina, pertanto, la concessione dell'esenzione di cui trattasi ad alcuna condizione relativa al luogo in cui le prestazioni di servizi contemplate da tale disposizione devono essere materialmente eseguite. Tale disposizione non subordina neppure il beneficio di una siffatta esenzione alla condizione che il prestatore e il destinatario di tali servizi siano stabiliti nello stesso Stato membro.

45 In tali circostanze, non si può dedurre dai termini dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA che, le prestazioni di servizi contemplate da tali disposizioni, quando sono materialmente eseguite in uno Stato membro diverso da quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica, sono escluse dal beneficio dell'esenzione ivi prevista.

46 In secondo luogo, per quanto riguarda il contesto in cui si inserisce l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, tale disposizione figura al capo 2, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», del titolo IX di tale direttiva, che comprende gli articoli da 132 a 134 di quest'ultima. Il titolo di tale capo rivela che è il carattere di interesse pubblico delle operazioni ivi contemplate a costituire l'elemento che il legislatore dell'Unione ha ritenuto determinante al fine di esentare dall'IVA tali operazioni. Orbene, la circostanza che dette operazioni siano materialmente eseguite nel territorio di uno Stato membro piuttosto che in quello di un altro Stato membro non incide su tale carattere.

47 Peraltro, occorre ricordare che, da un lato, l'articolo 133, primo comma, della direttiva IVA consente agli Stati membri di subordinare il beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), di tale direttiva all'osservanza di una o più delle condizioni ivi menzionate, condizioni che si riferiscono agli scopi perseguiti dagli organismi privati che forniscono le prestazioni di servizi cui si applica tale esenzione, alla loro gestione e ai prezzi praticati da tali organismi.

48 Dall'altro lato, l'articolo 134 di detta direttiva esclude dal beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA le prestazioni di servizi contemplate da quest'ultima disposizione, se esse non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni rientranti nell'ambito dell'assistenza e della previdenza sociale o se esse sono essenzialmente

destinate a procurare all'ente o all'organismo prestatore entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle effettuate da imprese commerciali soggette all'IVA.

49 Dal momento che gli articoli 133 e 134 della direttiva IVA non prevedono limitazioni riguardo al luogo in cui le prestazioni di servizi di cui trattasi sono materialmente eseguite, gli Stati membri non potrebbero escludere dal beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA le prestazioni di servizi previste da tale disposizione, qualora esse siano materialmente eseguite in uno Stato membro diverso da quello in cui il prestatore è stabilito (v., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

50 Per quanto riguarda, in terzo luogo, l'obiettivo perseguito dall'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, quest'ultima 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 (sentenza dell'8 ottobre 2020, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

51 Orbene, un'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA che limiti l'ambito di applicazione dell'esenzione da essa prevista alle sole prestazioni di servizi materialmente eseguite nello Stato membro in cui è stabilito il prestatore sarebbe in contrasto con l'obiettivo menzionato al punto precedente, dal momento che le prestazioni di servizi che soddisfano le due condizioni previste da tale disposizione, fornite in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito il prestatore a persone bisognose di assistenza o cure, sarebbero soggette all'IVA, il che avrebbe necessariamente l'effetto di aumentare il costo dei servizi interessati, rendendo così più difficile l'accesso di tali persone a detti servizi.

52 Di conseguenza, da un'interpretazione letterale, sistematica e teleologica dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA risulta che l'esenzione prevista da tale disposizione si applica a qualsiasi prestazione di servizi che soddisfi le due condizioni enunciate in detta disposizione e ricordate al punto 43 della presente sentenza, a prescindere dal fatto che una siffatta prestazione sia materialmente eseguita nello Stato membro in cui è stabilito il prestatore o in un altro Stato membro.

53 Infine, dalle considerazioni sin qui svolte risulta che la circostanza che un prestatore, che effettua servizi strettamente connessi con l'assistenza e la previdenza sociale e che sono forniti a persone fisiche residenti in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito, si sia avvalso di un intermediario stabilito in tale altro Stato membro per contattare i suoi clienti è irrilevante al fine di determinare se le prestazioni di servizi di cui trattasi possano essere esentate ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

54 Come rilevato dalla Commissione europea, in un caso del genere, le prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale fornite dal prestatore a persone fisiche, da un lato, e le prestazioni di servizi fornite dall'intermediario di cui detto prestatore si avvale, dall'altro, costituiscono operazioni distinte e indipendenti, che devono pertanto essere valutate separatamente e formare oggetto di una tassazione diversa.

55 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, da un lato, le prestazioni di servizi sociali fornite a persone fisiche residenti in uno Stato membro diverso da quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica possono essere esentate ai sensi di tale disposizione e, dall'altro, è irrilevante al

riguardo che detto prestatore si sia avvalso di una società stabilita in tale altro Stato membro per contattare i propri clienti.

Sulla seconda questione

56 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che, qualora una società fornisca prestazioni di servizi sociali a persone fisiche residenti in uno Stato membro diverso da quello in cui tale società ha fissato la sede della propria attività economica, la natura di tali prestazioni e le caratteristiche di tale società al fine di determinare se dette prestazioni rientrino nella nozione di «prestazioni di servizi (...) strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale (...) effettuate da (...) [un organismo riconosciuto] dallo Stato membro interessato come avent[e] carattere sociale», ai sensi di tale disposizione, devono essere esaminate conformemente al diritto dello Stato membro in cui detta società ha fissato la sede della propria attività economica o conformemente al diritto dello Stato membro in cui le prestazioni di cui trattasi sono materialmente eseguite.

57 Occorre ricordare che le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva IVA costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione volte a evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro (sentenza del 28 aprile 2022, *Happy Education*, C-612/20, EU:C:2022:314, punto 27 e giurisprudenza ivi citata), e che lo stesso vale per quanto riguarda le condizioni specifiche richieste per beneficiare di tali esenzioni nonché le nozioni e i termini con i quali sono state indicate tali condizioni (v., in tal senso, sentenze del 26 maggio 2005, *Kingscrest Associates e Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, punti 23 e 27, nonché del 5 ottobre 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punti 24 e 25).

58 Infatti, come già statuito dalla Corte, sebbene gli Stati membri, in forza della frase introduttiva dell'articolo 131 della direttiva IVA, stabiliscano i presupposti delle esenzioni al fine di assicurarne la corretta e semplice applicazione e di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, tali presupposti non possono riguardare la definizione del contenuto delle esenzioni previste (sentenza del 26 maggio 2005, *Kingscrest Associates e Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

59 Per quanto riguarda, in primo luogo, il requisito di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, secondo cui le prestazioni di servizi devono essere strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, occorre ricordare che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, tale requisito deve essere letto alla luce dell'articolo 134, lettera a), di tale direttiva, il quale impone, 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 (sentenza del 15 aprile 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 59 e giurisprudenza ivi citata).

60 Peraltro, la Corte ha dichiarato che, in linea di principio, sono strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, le prestazioni di cure e di economia domestica fornite da un servizio di somministrazione di cure in loco a persone che si trovano in stato di dipendenza fisica o economica. Allo stesso modo, devono essere considerate tali anche le prestazioni di servizi fornite a persone che si trovano in stato di dipendenza psichica e destinate a proteggerle negli atti della vita civile, qualora tali persone non siano in grado di provvedervi esse stesse senza rischiare di nuocere ai propri interessi, finanziari o di altro tipo, dato che tale rischio ha appunto giustificato la pronuncia dell'incapacità legale nei loro confronti (sentenza del 15 aprile 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punti 62 e 63, nonché giurisprudenza ivi citata).

61 Pertanto, qualora un ente di diritto pubblico o un ente privato avente la qualità di organismo riconosciuto come avente carattere sociale ai fini dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA effettui prestazioni di servizi come quelle di cui al punto precedente a favore delle persone che si trovano in stato di dipendenza fisica, economica o mentale, lo Stato membro in cui l'IVA sarebbe dovuta è tenuto, conformemente a tale disposizione, ad esentare tali prestazioni dall'IVA.

62 In tali circostanze, quindi, detto Stato membro non può, salvo compromettere l'interpretazione autonoma che deve essere data della nozione di «prestazioni di servizi (...) strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale» di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA e violare così tale disposizione, subordinare il beneficio dell'esenzione ivi prevista alla condizione che le prestazioni di cui trattasi abbiano, in forza del diritto nazionale di un altro Stato membro, carattere sociale.

63 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che le prestazioni di servizi sociali di cui trattasi nel procedimento principale sono fornite da una società stabilita in Bulgaria a persone fisiche residenti in Germania e in Austria.

64 Conformemente all'articolo 45 della direttiva IVA, il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica.

65 Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'IVA, le prestazioni di servizi sociali fornite a una persona fisica residente in uno Stato membro diverso da quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica sono considerate effettuate nel territorio dello Stato membro in cui il prestatore è stabilito, cosicché tali prestazioni sono imponibili all'IVA in quest'ultimo Stato membro.

66 Ne consegue che, nel caso di specie, lo Stato membro di imposizione è la Repubblica di Bulgaria.

67 Pertanto, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 47 e 48 delle sue conclusioni, la valutazione della natura delle prestazioni di servizi sociali di cui trattasi nel procedimento principale al fine di determinare se esse costituiscano «prestazioni di servizi (...) strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, deve essere effettuata alla luce della normativa bulgara in materia di IVA, fermo restando che tale normativa deve recepire correttamente la direttiva IVA e che, in caso contrario, il prestatore, ossia la ricorrente nel procedimento principale, potrebbe invocare direttamente detto articolo 132, paragrafo 1, lettera g), di tale direttiva dinanzi al giudice del rinvio al fine di opporsi a una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione (sentenza del 15

novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

68 In tale contesto, se risultasse dalle verifiche, che spetta al giudice del rinvio effettuare, che le prestazioni di servizi sociali di cui trattasi nel procedimento principale sono, in particolare alla luce degli elementi interpretativi contenuti nella giurisprudenza menzionata ai punti 59 e 60 della presente sentenza, «prestazioni di servizi (...) strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, e che la ricorrente nel procedimento principale ha la qualità di «[organismo riconosciuto] dallo Stato membro interessato come avent[e] carattere sociale», ai sensi di tale disposizione, quest'ultima sarebbe legittimata ad avvalersi dell'esenzione prevista da detta disposizione.

69 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la condizione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, secondo la quale 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, occorre ricordare che tale disposizione non precisa né le condizioni né le modalità 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 beneficino, a tal fine, di un potere discrezionale (sentenza del 15 aprile 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 69 e giurisprudenza ivi citata).

70 In tale contesto, l'articolo 133 della direttiva IVA conferisce agli Stati membri la facoltà di subordinare la concessione, a favore di organismi diversi da quelli di diritto pubblico, dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), di tale direttiva al rispetto di una o più delle condizioni menzionate nel citato articolo 133. Tali condizioni, presentate come facoltative nella direttiva IVA, possono essere imposte come condizioni supplementari dagli Stati membri per la concessione dell'esenzione di cui trattasi [v., per quanto riguarda l'articolo 13, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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) (divenuto articolo 133 della direttiva IVA), sentenza del 21 gennaio 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, punto 33 e giurisprudenza ivi citata].

71 Pertanto, il potere discrezionale di cui dispongono gli Stati membri per quanto riguarda il riconoscimento di un ente come organismo avente carattere sociale ai fini dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA non li autorizza a modificare il contenuto di tale esenzione, qualificando, ad esempio, come organismo avente carattere sociale, ai sensi di tale disposizione, un ente privato che non presta servizi di interesse generale nel settore sociale o la cui forma di gestione o le cui condizioni di esercizio delle prestazioni di servizi sociali da esso fornite sono incompatibili con tale carattere.

72 Per quanto riguarda la questione di stabilire a quale Stato membro spetti il potere di riconoscere il carattere sociale degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico ai fini dell'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA e, in particolare, la questione se, qualora, come nel caso di specie, le prestazioni di servizi sociali di cui trattasi siano fornite a persone fisiche residenti in uno Stato membro diverso da quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica, un siffatto riconoscimento sia a discrezione dello Stato membro nel quale il prestatore è stabilito o a discrezione dello Stato membro in cui dette prestazioni sono materialmente eseguite, occorre ricordare che, poiché la direttiva IVA non contiene alcuna definizione delle nozioni di cui al suo articolo 132, paragrafo 1, lettera g), il significato e la portata di tali nozioni devono essere stabiliti tenendo conto non soltanto

della lettera di tale disposizione, ma anche del contesto in cui essa si inserisce e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui fa parte (sentenza del 22 dicembre 2022, EUROAPTIEKA, C?530/20, EU:C:2022:1014, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

73 A tal riguardo, anzitutto, la formulazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA suggerisce che i termini «dallo Stato membro interessato» devono essere messi in relazione con i termini «gli Stati membri esentano» figuranti nella parte introduttiva del paragrafo 1 dell'articolo 132 della direttiva IVA. Pertanto, riferendosi allo «Stato membro interessato», il legislatore dell'Unione avrebbe preso in considerazione soltanto lo Stato membro che, in un determinato caso, deve esentare dall'IVA le operazioni menzionate all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), di tale direttiva.

74 Orbene, spetta allo Stato membro al quale la direttiva IVA attribuisce la competenza fiscale per assoggettare tali operazioni all'IVA, vale a dire lo Stato membro di imposizione, esentare da tale imposta dette operazioni qualora siano soddisfatte le condizioni richieste.

75 Inoltre, l'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA, letto alla luce dell'articolo 131 di quest'ultima, conferma che l'espressione «dallo Stato membro interessato» si riferisce allo Stato membro di imposizione.

76 Infatti, l'articolo 131 della direttiva IVA, che enuncia le disposizioni generali applicabili alle esenzioni previste ai capi da 2 a 9 del titolo IX di tale direttiva, tra cui quelle figuranti all'articolo 132 di quest'ultima, dispone che tali esenzioni si applicano «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».

77 Da detto articolo 131 risulta quindi che spetta allo Stato membro che deve applicare le suddette esenzioni stabilire, nel rispetto della direttiva IVA, le condizioni della loro applicazione, tra le quali figurano quelle che consentono di riconoscere un ente privato come un organismo avente carattere sociale ai fini dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA. Orbene, come rilevato al punto 74 della presente sentenza, lo Stato membro che deve applicare siffatte esenzioni è lo Stato membro di imposizione.

78 Inoltre, se il legislatore dell'Unione avesse voluto che il riconoscimento del carattere sociale degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico ai fini dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA rientrasse nella competenza di uno Stato membro diverso dallo Stato membro che deve applicare tale esenzione, come in particolare lo Stato membro nel quale le prestazioni sono materialmente eseguite, esso non si sarebbe limitato a menzionare lo «Stato membro interessato».

79 Infine, per quanto riguarda l'obiettivo perseguito dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, come ricordato al punto 50 della presente sentenza, l'esenzione prevista da tale disposizione, garantendo un trattamento più favorevole, in materia di IVA, per alcune prestazioni di servizi di interesse pubblico dispensate nel settore sociale, mira a ridurre il costo dei servizi di cui trattasi e a renderli pertanto maggiormente accessibili ai singoli che possono beneficiarne (sentenza dell'8 ottobre 2020, Finanzamt D, C?657/19, EU:C:2020:811, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

80 Orbene, risulta coerente alla luce di tale obiettivo che sia lo Stato membro che deve rinunciare a riscuotere l'IVA che sarebbe applicabile alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, consentendo così che il prezzo che deve essere pagato dai privati che intendono beneficiare di tali prestazioni sia più ridotto, a determinare, nei limiti del potere discrezionale di cui dispone, quali siano gli enti privati le cui prestazioni sociali che

essi forniscono meritano, tenuto conto del carattere sociale di detti enti, di beneficiare del medesimo trattamento favorevole, in materia di IVA, applicabile alle prestazioni effettuate dagli enti di diritto pubblico di tale Stato membro.

81 Pertanto, da un'interpretazione letterale, sistematica e teleologica dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA risulta che il riconoscimento del carattere sociale degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico ai fini dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA è a discrezione dello Stato membro di imposizione.

82 Pertanto, in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, nelle quali una società fornisce prestazioni di servizi sociali a persone fisiche residenti in uno Stato membro diverso da quello in cui tale società ha fissato la sede della propria attività economica, il riconoscimento del carattere sociale di detta società ai fini dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA è a discrezione non già dello Stato membro nel quale tali prestazioni sono materialmente eseguite, nel caso di specie la Repubblica federale di Germania e la Repubblica d'Austria, bensì di quello in cui la società è stabilita, nel caso di specie la Repubblica di Bulgaria.

83 Tale interpretazione è peraltro corroborata dalla logica sottesa alle disposizioni relative alla determinazione del luogo delle prestazioni di servizi, che si riflette nei considerando 3 e 5 della direttiva 2008/8 nonché nell'articolo 45 della direttiva IVA, secondo la quale l'imposizione delle prestazioni di servizi fornite a persone che non sono soggetti passivi deve avvenire nel luogo in cui il prestatore è stabilito, indipendentemente dal luogo in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite.

84 In tale contesto, risulta coerente con tale logica che, al pari della competenza fiscale ad assoggettare all'IVA le prestazioni di servizi sociali fornite a una persona non soggetto passivo residente in uno Stato membro diverso da quello in cui il prestatore è stabilito, la competenza a riconoscere il carattere sociale di tale prestatore ai fini dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA sia determinata sulla base del principio del paese d'origine.

85 Infine, occorre ricordare che l'interpretazione dei termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva IVA deve rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, che osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA (sentenza del 16 ottobre 2008, *Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

86 Orbene, un'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, secondo la quale il riconoscimento del carattere sociale di tale prestatore ai fini dell'esenzione prevista da tale disposizione rientra nella competenza dello Stato membro in cui le prestazioni sono materialmente eseguite, comporterebbe che le prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, ai sensi di tale disposizione, effettuate da una società stabilita in uno Stato membro e riconosciuta da quest'ultimo come organismo avente carattere sociale, ai sensi della medesima disposizione, a favore di una persona non soggetto passivo residente in tale Stato membro, siano esenti dall'IVA, mentre le prestazioni di questi stessi servizi effettuate da questa stessa società, o da un'altra anch'essa stabilita in detto Stato membro e riconosciuta da quest'ultimo come organismo avente carattere sociale, a favore di una persona non soggetto passivo residente in un altro Stato membro che non riconosce il carattere sociale di tali società non sarebbero esenti dall'IVA. Occorre aggiungere che tale interpretazione sarebbe valida, sebbene, conformemente all'articolo 45 della direttiva IVA, le due categorie di operazioni siano considerate ai fini dell'IVA come effettuate nello Stato membro in cui il prestatore è stabilito

e soggette, pertanto, all'IVA in tale Stato membro, abbiano un contenuto simile e siano effettuate dallo stesso prestatore o da due prestatori aventi caratteristiche simili.

87 È vero che, allo stato attuale del diritto dell'Unione, l'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, quale risulta dal punto 81 della presente sentenza, può condurre a una situazione in cui, per quanto riguarda le prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale fornite a una persona non soggetto passivo residente in uno Stato membro diverso da quello in cui il prestatore è stabilito, un prestatore di servizi, stabilito in uno Stato membro che impone requisiti flessibili in materia di riconoscimento del carattere sociale degli enti privati ai fini dell'esenzione prevista da tale disposizione, potrebbe effettuare prestazioni di servizi esenti dall'IVA in uno Stato membro che impone requisiti particolarmente rigorosi al riguardo, mentre un prestatore stabilito in quest'ultimo Stato potrebbe non beneficiare di una siffatta esenzione. Al contrario, sempre nel caso di prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, un prestatore stabilito in uno Stato membro che imponga requisiti particolarmente rigorosi riguardo a un siffatto riconoscimento potrebbe effettuare, in uno Stato membro che impone requisiti più flessibili al riguardo, prestazioni di servizi che non siano esenti dall'IVA, mentre un prestatore stabilito in quest'ultimo Stato potrebbe effettuare prestazioni di servizi esenti da tale imposta.

88 Tuttavia, le differenze di trattamento ai fini dell'IVA che potrebbero esistere tra due enti privati che effettuano le prestazioni di servizi di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA a favore di una persona che non è soggetto passivo, a seconda che siano stabiliti nello stesso Stato membro in cui risiede il destinatario di tali servizi o in un altro Stato membro, derivano dal fatto che, da un lato, ai sensi dell'articolo 45 della direttiva IVA, tali prestazioni sono soggette all'IVA in Stati membri diversi, secondo le condizioni stabilite, nel rispetto della direttiva IVA, dalla normativa dello Stato membro di imposizione, e che, dall'altro, per quanto riguarda, in particolare, la condizione relativa al riconoscimento, ai fini dell'esenzione prevista da tale disposizione, del carattere sociale di un ente privato che effettua dette prestazioni, il legislatore dell'Unione ha riconosciuto agli Stati membri un margine di discrezionalità che esclude qualsiasi uniformità delle prassi. Nella misura in cui questo aspetto della normativa dell'Unione vigente potrebbe avere dunque effetti negativi, quali rilevati dall'avvocato generale ai paragrafi 73 e 74 delle sue conclusioni, spetterebbe al legislatore dell'Unione decidere in merito a un'eventuale modifica di tale normativa [v., per analogia, sentenza del 9 settembre 2021, Pubblico Ministero (Sanzioni extraterritoriali), C-906/19, EU:C:2021:715, punto 45].

89 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, qualora una società fornisca prestazioni di servizi sociali a persone fisiche residenti in uno Stato membro diverso da quello in cui tale società ha fissato la sede della propria attività economica, la natura di tali prestazioni e le caratteristiche di tale società al fine di stabilire se dette prestazioni rientrino nella nozione di «prestazioni di servizi (...) strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale (...) effettuate da (...) [un organismo riconosciuto] dallo Stato membro interessato come avent[e] carattere sociale», ai sensi di tale disposizione, devono essere esaminate conformemente al diritto, che recepisce la direttiva IVA, dello Stato membro in cui detta società ha fissato la sede della propria attività economica.

Sulla terza questione

90 Con la sua terza questione, 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 circostanza che una società che effettua prestazioni di servizi sociali sia iscritta presso un ente di diritto pubblico dello Stato membro di imposizione come prestatore di servizi sociali conformemente alla

legislazione di tale Stato membro è sufficiente per ritenere che tale società rientri nella nozione di «[organismo riconosciuto] dallo Stato membro interessato come avent[e] carattere sociale», ai sensi di tale disposizione.

91 Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, ai fini 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, fiscale o previdenziale, 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 in 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 (sentenza del 15 aprile 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 70 e giurisprudenza ivi citata).

92 Peraltro, come indicato al punto 67 della presente sentenza, l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA può essere fatta valere da un soggetto passivo dinanzi a un giudice nazionale per 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 (sentenza del 15 novembre 2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

93 Pertanto, quando un contribuente contesta il riconoscimento, o l'omesso riconoscimento, della qualifica di organismo a carattere sociale, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, spetta ai giudici nazionali valutare se le competenti autorità abbiano rispettato i limiti del potere discrezionale conferito dalla citata disposizione applicando i principi del diritto dell'Unione, ivi compreso, in particolare, il principio di parità di trattamento che si concretizza, in materia di IVA, nel principio di neutralità fiscale (sentenza del 15 novembre 2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

94 A quest'ultimo riguardo, occorre ricordare, come emerge dalla giurisprudenza della Corte, che, nell'applicazione dell'esenzione enunciata all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, il rispetto della neutralità fiscale impone, in via di principio, che l'insieme degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico siano posti su un piano di parità ai fini del loro riconoscimento per la somministrazione di prestazioni simili (sentenza del 15 novembre 2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

95 Ne consegue che, nell'applicare tale esenzione, di competenza dello Stato membro di imposizione, quest'ultimo non può, nel caso di due soggetti passivi che esercitano le stesse attività e la cui forma di funzionamento o le cui condizioni di esercizio di prestazioni sociali che forniscono sono simili, concedere il riconoscimento del carattere sociale a uno dei due soggetti passivi e non concedere, invece, un siffatto riconoscimento all'altro soggetto passivo, pena la violazione del principio di neutralità fiscale.

96 Alla luce di tale giurisprudenza, occorre constatare che l'iscrizione di una società, presso un ente di diritto pubblico dello Stato membro di imposizione, quale prestatore di servizi sociali conformemente alla normativa di tale Stato membro, può essere un criterio da prendere in considerazione al fine di verificare se tale società rientri nella nozione di «[organismo riconosciuto] dallo Stato membro interessato come avent[e] carattere sociale», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, in particolare qualora le società così iscritte siano

sistematicamente o abitualmente considerate dalle autorità tributarie di detto Stato membro come organismi siffatti. Una siffatta iscrizione può tuttavia consentire di ritenere che la società interessata rientri in tale nozione solo se essa richiede la previa verifica da parte delle autorità nazionali competenti, alla luce degli elementi menzionati ai punti da 91 a 94 della presente sentenza, del carattere sociale di tale società ai fini di detta disposizione.

97 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la circostanza che una società che effettua prestazioni di servizi sociali sia iscritta presso un ente di diritto pubblico dello Stato membro di imposizione come prestatore di servizi sociali conformemente alla normativa di tale Stato membro è sufficiente per ritenere che tale società rientri nella nozione di «[organismo riconosciuto] dallo Stato membro interessato come avent[e] carattere sociale», ai sensi di tale disposizione, soltanto qualora una siffatta iscrizione sia soggetta alla previa verifica, da parte delle autorità nazionali competenti, del carattere sociale di tale società ai fini di detta disposizione.

Sulle spese

98 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 (Settima Sezione) dichiara:

1) 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, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008,

deve essere interpretato nel senso che:

da un lato, le prestazioni di servizi sociali fornite a persone fisiche residenti in uno Stato membro diverso da quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica possono essere esentate ai sensi di tale disposizione e, dall'altro, è irrilevante al riguardo che detto prestatore si sia avvalso di una società stabilita in tale altro Stato membro per contattare i propri clienti.

2) L'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2008/8,

deve essere interpretato nel senso che:

qualora una società fornisca prestazioni di servizi sociali a persone fisiche residenti in uno Stato membro diverso da quello in cui tale società ha fissato la sede della propria attività economica, la natura di tali prestazioni e le caratteristiche di tale società al fine di stabilire se dette prestazioni rientrino nella nozione di «prestazioni di servizi (...) strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale (...) effettuate da (...) [un organismo riconosciuto] dallo Stato membro interessato come avent[e] carattere sociale», ai sensi di tale disposizione, devono essere esaminate conformemente al diritto, che recepisce la direttiva 2006/112, come modificata, dello Stato membro in cui detta società ha fissato la sede della propria attività economica.

3) L'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112, come modificata dalla

direttiva 2008/8,

deve essere interpretato nel senso che:

la circostanza che una società che effettua prestazioni di servizi sociali sia iscritta presso un ente di diritto pubblico dello Stato membro di imposizione come prestatore di servizi sociali conformemente alla normativa di tale Stato membro è sufficiente per ritenere che tale società rientri nella nozione di «[organismo riconosciuto] dallo Stato membro interessato come avent[e] carattere sociale», ai sensi di tale disposizione, soltanto qualora una siffatta iscrizione sia soggetta alla previa verifica, da parte delle autorità nazionali competenti, del carattere sociale di tale società ai fini di detta disposizione.

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.