

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, parte A, n. 1, lett. g)]

4. Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Esenzioni previste dalla sesta direttiva - Esenzione delle prestazioni connesse all'assistenza e alla previdenza sociale effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale - Effetto diretto - Limiti - Potere discrezionale delle autorità nazionali quanto alla nozione di «organismi riconosciuti come aventi un carattere sociale» - Sindacato da parte dei giudici nazionali

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, parte A, n. 1, lett. g)]

Massima

1. L'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per le prestazioni mediche effettuate nell'ambito dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva 77/388 non dipende dalla forma giuridica del soggetto passivo che fornisce le prestazioni mediche o paramediche ivi menzionate.

Infatti, il principio della neutralità fiscale, inerente al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, nel rispetto del quale devono essere applicate le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva 77/388, osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'imposta. Pertanto, tale principio sarebbe infranto ove la possibilità di invocare l'esenzione prevista dipendesse dalla forma giuridica mediante la quale il soggetto passivo svolge la propria attività.

(v. punti 29-31 e dispositivo 1)

2. L'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per le prestazioni mediche effettuate nell'ambito dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva 77/388 si applica alle prestazioni di cure a carattere terapeutico effettuate da una società di capitali che gestisce un servizio di somministrazione di cure in loco, anche a domicilio, fornite da personale infermieristico qualificato, ad esclusione delle prestazioni di cure generiche e di economia domestica.

Infatti, per quanto riguarda il luogo in cui devono essere fornite le prestazioni, la precitata disposizione è intesa a esentare le prestazioni mediche compiute al di fuori dell'ambito ospedaliero, tanto nello studio privato del prestatore quanto nel domicilio del paziente o altrove. Per quanto riguarda il tipo di cure rientrante nella nozione di «prestazioni mediche», questa non si presta ad un'interpretazione che includa interventi medici diretti ad uno scopo diverso da quello della diagnosi, della cura e, nella misura del possibile, della guarigione di malattie o di problemi di salute.

(v. punti 35-38, 41 e dispositivo 2)

3. Le prestazioni di cure generiche e di economia domestica fornite da un servizio di somministrazione di cure in loco a persone fisicamente o economicamente non autosufficienti costituiscono prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva 77/388.

(v. punto 61 e dispositivo 3 a)

4. L'esenzione delle prestazioni di servizi e delle cessioni di beni strettamente collegate all'assistenza sociale e alla sicurezza sociale effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri

organismi riconosciuti come aventi un carattere sociale da parte dello Stato membro considerato di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva 77/388 può essere fatta valere da un soggetto passivo dinanzi ad un giudice nazionale per opporsi ad una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione.

Tuttavia, per quanto riguarda la questione se il soggetto passivo sia effettivamente un «organismo riconosciuto come avente carattere sociale dallo Stato membro interessato», la precitata disposizione conferisce agli Stati membri un potere discrezionale per riconoscere tale carattere a determinati organismi e i singoli non possono, basandosi su tale disposizione, ottenere detta qualifica nei confronti dello Stato membro interessato, fintantoché questo rispetta i limiti del potere discrezionale ad esso conferito.

Spetta al giudice nazionale valutare se le competenti autorità abbiano rispettato i detti limiti applicando i principi comunitari, in particolare il principio di parità di trattamento, e così determinare, alla luce di tutti gli elementi pertinenti, se il soggetto passivo sia un organismo riconosciuto come avente carattere sociale ai sensi della disposizione di cui trattasi.

(v. punti 54-56, 61 e dispositivo 3 b)

Parti

Nel procedimento C-141/00,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH

e

Finanzamt für Körperschaften I in Berlin,

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

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dalla sig.ra F. Macken (relatore), presidente di sezione, e dai sigg. C. Gulmann, J.-P. Puissechet, R. Schintgen e J.N. Cunha Rodrigues, giudici,

avvocato generale: A. Tizzano

cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

- per l'Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, dal sig. U. Behr, Rechtsanwalt;*
- per il Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, dal sig. W. Lang, in qualità di agente;*
- per il governo tedesco, dai sigg. W.-D. Plessing e T. Jürgensen, in qualità di agenti;*

- per il governo svedese, dal sig. A. Kruse, in qualità di agente;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali dell'Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, rappresentata dall'avv. U. Behr, del Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, rappresentato dal sig. H.-J. Klees, in qualità di agente, del governo tedesco, rappresentato dal sig. W.-D. Plessing, e della Commissione, rappresentata dal sig. K. Gross, all'udienza del 28 giugno 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 settembre 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 3 febbraio 2000, pervenuta in cancelleria il 14 aprile successivo, il Bundesfinanzhof ha proposto a questa Corte, in applicazione dell'art. 234 CE, tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c) e g), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra l'Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH (in prosieguo: la «Kügler») e il Finanzamt für Körperschaften I in Berlin (in prosieguo: il «Finanzamt») in ordine all'assoggettamento di cure prestate in loco da parte della Kügler negli anni dal 1988 al 1990 all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») ad aliquota ridotta, mentre, a suo parere, tali prestazioni dovevano essere esentate dall'IVA.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva assoggetta ad IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva dispone:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

5 Ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), c) e g), della sesta direttiva:

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

(...)

b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da organismi di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;

c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati;

(...)

g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato».

6 L'art. 13, parte A, n. 2, della sesta direttiva recita:

«a) Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad enti diversi da quelli di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste al paragrafo 1, letter[a] (...) g) (...) all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

- gli enti di cui trattasi 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;

- essi 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;

- essi devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi approvati, ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per servizi analoghi da imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto;

- le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni di concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto.

b) Sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista all[a] letter[a] (...) g) (...) del paragrafo 1 le prestazioni di servizi e le forniture di beni che:

- non siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

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

La normativa nazionale

7 L'art. 4, punti 14 e 16, dell'Umsatzsteuergesetz 1980 (legge sull'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: l'«UStG») dispone che:

«Tra le operazioni di cui all'art. 1, primo comma, punti 1-3, sono esentate:

(...)

14. Le operazioni derivanti dall'esercizio della professione di medico, dentista, fisioterapista, chinesiterapista, ostetrico o qualsiasi altra attività terapeutica analoga ai sensi dell'art. 18, n. 1, punto 1, dell'Einkommensteuergesetz, oppure dall'esercizio della professione di chimico clinico. Sono altresì esentate le altre prestazioni di associazioni i cui aderenti fanno parte delle categorie professionali citate alla prima frase, nei confronti dei loro aderenti, purché tali prestazioni siano utilizzate direttamente per l'esecuzione delle operazioni esentate in forza della prima frase.

(...)

16. le operazioni strettamente connesse alla gestione di ospedali, di cliniche specializzate in esami diagnostici e di altri centri di cure mediche, di diagnostica o di analisi cliniche, nonché di case di riposo, di residenze per anziani e di ricoveri qualora

a) tali istituti siano gestiti da persone giuridiche di diritto pubblico, ovvero

b) [si tratti] di ospedali (...)

c) nel caso di cliniche specializzate in esami diagnostici e di altri centri di cure mediche, di diagnostica o di analisi cliniche, le prestazioni vengano effettuate sotto controllo medico (...)

d) [si tratti] di case di riposo, di residenze per anziani e di istituti di assistenza

(...)».

8 L'art. 4, punto 16, dell'UStG è stato modificato dalla Steueränderungsgesetz 1992 (in prosieguo: la «StÄndG»), che ha aggiunto in particolare una lett. e), ai sensi della quale:

«16. le operazioni strettamente connesse alla gestione di ospedali, di cliniche specializzate in esami diagnostici e altri centri di cure mediche, di diagnostica o di analisi cliniche, nonché di case di riposo, di residenze per anziani e di istituti di assistenza, di centri di accoglienza temporanea di persone bisognose di cure e di centri di assistenza in loco di malati o di persone bisognose di cure, qualora

(...)

e) nel caso di centri di accoglienza temporanea di persone bisognose di cure e di centri di assistenza in loco di malati o di persone bisognose di cure, nell'anno civile precedente, in almeno due terzi dei casi, le spese mediche e farmaceutiche siano state sostenute, in tutto o in parte, dagli enti di previdenza o di assistenza sociale previsti dalla legge».

9 L'art. 18, n. 1, punto 1, dell'Einkommensteuergesetz (legge sull'imposta sul reddito; in prosieguo: l'«EStG») definisce la portata della nozione di «redditi da professioni liberali». Dalla giurisprudenza del Bundesfinanzhof emerge che il rinvio all'art. 18, n. 1, punto 1, dell'«EStG» di cui all'art. 4, punto 14, dell'UStG riguarda unicamente la valutazione della natura delle attività, non già la qualificazione dei redditi alla luce della legislazione relativa all'imposta sugli utili. L'esenzione fiscale prevista dall'art. 4, punto 14, dell'UStG non è quindi riservata al professionista come persona fisica, ma può essere richiesta anche da una società di persone o di capitali.

10 Per quanto riguarda le cure a domicilio, l'esenzione dall'imposta prevista all'art. 4, punto 14, prima frase, dell'UStG riguarda solo le prestazioni di cure a carattere terapeutico, ossia trattamenti medici resi necessari da uno stato patologico e praticati da personale infermieristico nell'ambito di cure a domicilio, perché solo rispetto ad esse esiste un'analogia tra l'attività esercitata e le professioni elencate all'art. 4, punto 14, dell'UStG. Tale disposizione esclude quindi, da una parte, le prestazioni di cure generiche, vale a dire quelle che consistono nel provvedere alla cura della persona, alla preparazione e alla somministrazione dei pasti, nonché nell'aiutare i malati a vestirsi, ad alzarsi dal letto e a coricarsi, e, dall'altra, l'aiuto domestico, comprendente gli acquisti, la cucina, le pulizie dell'alloggio ed il bucato.

11 Le prestazioni di cure a domicilio fornite da centri che somministrano cure in loco rientrano nell'art. 4, punto 16, dell'UStG solo a partire dalla modifica apportata dal StÄndG. L'amministrazione fiscale si è rifiutata di applicare retroattivamente tale disposizione per oggettivi motivi di equità.

Fatti e procedimento nella causa principale

12 La Kügler è una società a responsabilità limitata di diritto tedesco che negli anni tra il 1988 e il 1990 gestiva un servizio di somministrazione di cure in loco. In base al suo statuto, essa perseguiva esclusivamente e direttamente scopi di beneficenza, assistendo persone non autosufficienti a causa delle loro condizioni fisiche o in situazione di bisogno economico ai sensi dell'art. 53, primo comma, punto 2, dell'Abgabenordnung 1977 (codice delle imposte).

13 La Kügler prevedeva di raggiungere lo scopo previsto dal suo statuto, in particolare, fornendo cure mediche, cure generiche e aiuto domestico.

14 Il Finanzamt, con parere 23 agosto 1988 la cui validità scadeva il 31 dicembre 1989, ha attestato che la Kügler perseguiva scopi di beneficenza.

15 Con varie decisioni, il Finanzamt ha determinato l'imposta sulla cifra d'affari dovuta dalla Kügler per gli anni dal 1988 al 1990 ad un'aliquota ridotta, sulla base di dichiarazioni forfettarie.

16 La Kügler ha proposto opposizione sostenendo che le operazioni che essa aveva effettuato dovevano essere esentate dal pagamento della detta imposta, in applicazione dell'art. 4, punti 14 e 16, dell'UStG. Essendo stata respinta la sua opposizione, essa ha proposto dinanzi al Finanzgericht Berlin (Germania) un ricorso rimasto però infruttuoso.

17 Il Finanzgericht Berlin ha infatti ritenuto che la K ugler non svolgesse alcuna delle professioni elencate all'art. 4, punto 14, prima frase, dell'UStG perch , in quanto persona giuridica, essa non soddisfaceva le condizioni per l'esercizio di una professione liberale. Esso ha inoltre considerato che l'interessata non svolgesse operazioni esentate ai sensi dell'art. 4, punto 16, dell'UStG poich  non gestiva un centro di cure mediche ai sensi dell'art. 4, punto 16, lett. c), dell'UStG e che l'esenzione fiscale per le operazioni svolte da centri che forniscono cure prestate in loco a favore di persone malate o bisognose di cure, prevista dall'art. 4, punto 16, lett. e), dell'UStG, modificato, era stata introdotta solo nel 1992.

18 Inoltre, il Finanzgericht Berlin ha dichiarato che, poich  le disposizioni d'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c) e g), della sesta direttiva erano state recepite nell'ordinamento nazionale in maniera conforme alla sesta direttiva, la K ugler non poteva invocarle. Infatti, da una parte, solo persone fisiche che presentino i requisiti di esercizio delle professioni mediche o paramediche soddisferebbero le condizioni dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, dall'altra, la K ugler non sarebbe un organismo riconosciuto come avente carattere sociale, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva, in quanto i fornitori di cure private non figurerebbero nell'elenco degli istituti menzionati all'art. 4, punto 16, dell'UStG.

19 E' in tale contesto che la K ugler ha proposto un ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof, il quale ha deciso di sospendere il procedimento e sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva 77/388/CEE si applichi solo nel caso in cui le prestazioni mediche siano fornite da un "privato" oppure se tale esenzione non dipenda dalla forma giuridica dell'impresa che fornisce le prestazioni.

2) Nel caso in cui detta esenzione sia applicabile anche alle societ  di capitali, se in tale esenzione rientrino, in tutto o in parte, le operazioni compiute da una societ  di capitali prestando cure in loco (cure a carattere terapeutico, cure generiche e aiuto domestico), operazioni che vengono effettuate da personale infermieristico diplomato.

3) Se dette prestazioni rientrino nell'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della direttiva 77/388/CEE e se un privato possa avvalersi di tale disposizione».

Sulla prima questione

20 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva dipenda dalla forma giuridica del soggetto passivo che fornisce le prestazioni mediche o paramediche ivi menzionate.

21 Il Finanzamt sostiene che, in forza della giurisprudenza della Corte secondo cui le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario e i termini con i quali sono state designate tali esenzioni devono essere interpretati restrittivamente, le prestazioni mediche devono essere effettuate nell'ambito dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, di modo che l'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c),   necessariamente limitato alle persone fisiche.

22 Per contro, la K ugler, il governo tedesco e quello svedese, nonch  la Commissione, ritengono che, in sostanza, l'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non dipenda dalla forma giuridica dell'impresa che fornisce le cure, di modo che anche le prestazioni effettuate da persone giuridiche sono esentate.

23 Il governo tedesco ricorda che, alla luce del principio di neutralità fiscale, le persone fisiche e le persone giuridiche devono essere trattate allo stesso modo.

24 Secondo tale governo, dal disposto dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva - che si riferisce alle «prestazioni mediche» - risulta che, per quanto riguarda l'esenzione, l'importante è il tipo di attività di cui trattasi. Tale interpretazione sarebbe corroborata dai principi generali della sesta direttiva, segnatamente dagli artt. 2 e 4 di quest'ultima. Inoltre, l'obiettivo dell'esenzione fiscale sarebbe giustificato, in particolare, dalla necessità di ridurre le spese mediche e di favorire l'accesso alla tutela della salute.

25 Si deve ricordare che, secondo costante giurisprudenza, le esenzioni costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario le quali vanno inquadrare nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato dalla sesta direttiva (v., in particolare, sentenze 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. 1471, punto 18; 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. 1737, punto 11, e 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC, Racc. pag. I-3017, punto 21).

26 Occorre inoltre rilevare che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva definisce le operazioni esentate in relazione alla natura delle prestazioni di servizi fornite, senza menzionare la forma giuridica del prestatore.

27 Secondo un'interpretazione letterale, questa disposizione non richiede, perché talune prestazioni mediche vengano esentate, che queste ultime siano fornite da un soggetto passivo avente una particolare forma giuridica. E' sufficiente che siano soddisfatte due condizioni, vale a dire che si tratti di prestazioni mediche e che esse siano fornite da persone in possesso delle qualifiche professionali richieste.

28 Tale interpretazione non è contraddetta dalla giurisprudenza della Corte secondo la quale le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenza SDC, citata, punto 20).

29 Infatti, l'esenzione delle prestazioni mediche fornite da persone giuridiche è conforme all'obiettivo della riduzione dei costi delle cure mediche (v., in tal senso, sentenza 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-249, punto 23) nonché al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, nel rispetto del quale devono essere applicate le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva (v., in particolare, sentenza 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punto 19).

30 A tale riguardo occorre ricordare che il principio di neutralità fiscale osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA. Ne deriva che tale principio sarebbe infranto ove la possibilità di invocare l'esenzione prevista per le prestazioni mediche fornite alle persone menzionate all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva dipendesse dalla forma giuridica mediante la quale il soggetto passivo svolge la propria attività (v., in questo senso, sentenza Gregg, citata, punto 20).

31 Si deve quindi risolvere la prima questione nel senso che l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non dipende dalla forma giuridica del soggetto passivo che fornisce le prestazioni mediche o paramediche ivi menzionate.

Sulla seconda questione

32 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva si applichi alle prestazioni di cure a carattere terapeutico nonché alle prestazioni di cure generiche e alle prestazioni di economia domestica effettuate da una società di capitali che gestisce un servizio di somministrazione di cure in loco fornite da personale infermieristico qualificato.

33 Contrariamente alla Kügler, il Finanzamt, il governo tedesco e la Commissione ritengono che l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva si applichi esclusivamente ai trattamenti a carattere terapeutico, cioè alle prestazioni di cure connesse alla prevenzione, alla diagnostica o al trattamento di una patologia. Le altre attività relative alle cure generiche e alle prestazioni di economia domestica non rientrerebbero in tale deroga in quanto di per sé non contribuiscono alla guarigione del paziente, dato che non perseguono direttamente scopi terapeutici.

34 Per dare una risposta utile al giudice del rinvio è necessario esaminare, nell'ordine, il luogo in cui le prestazioni devono essere fornite per beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva e il tipo di prestazioni che rientrano in tale disposizione.

35 Per quanto riguarda il luogo in cui devono essere fornite le prestazioni, la Corte, nella sentenza 23 febbraio 1988, causa 353/85, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 817, punti 32 e 33) ha già dichiarato che, diversamente dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, concernente prestazioni che comprendono un complesso di cure mediche, effettuate normalmente senza scopo di lucro, in istituti che perseguono scopi sociali come la tutela della salute umana, la lett. c) si applica a prestazioni effettuate al di fuori degli istituti ospedalieri e nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il paziente ed il prestatore delle cure, rapporto che normalmente si svolge nello studio professionale del prestatore stesso.

36 Ne consegue che le lett. b) e c) dell'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva, i cui ambiti di applicazione sono distinti, hanno come oggetto quello di disciplinare la totalità delle esenzioni delle prestazioni mediche in senso stretto. La lett. b) di tale disposizione esenta tutte le prestazioni compiute in ambito ospedaliero mentre la lett. c) è intesa ad esentare le prestazioni mediche fornite al di fuori di tale ambito, tanto nello studio privato del prestatore quanto nel domicilio del paziente o altrove.

37 Per quanto riguarda la determinazione del tipo di cure che rientrano nella nozione di «prestazioni mediche», utilizzata dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, come ricordato al punto 28 della presente sentenza, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente (v., in particolare, sentenza *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, citata, punto 13).

38 A tale riguardo la Corte ha già dichiarato, nella sentenza 14 settembre 2000, causa C-384/98, D. (Racc. pag. I-6795, punto 18), che la nozione di «prestazioni mediche» non si presta ad un'interpretazione che includa interventi medici diretti ad uno scopo diverso da quello della diagnosi, della cura e, nella misura del possibile, della guarigione di malattie o di problemi di salute.

39 Pertanto le prestazioni che non perseguono siffatto scopo terapeutico devono, tenuto conto del principio dell'interpretazione restrittiva di ogni disposizione diretta ad introdurre un'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari, essere escluse dal campo di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva (sentenza D., citata, punto 19).

40 Ne consegue che possono beneficiare di un'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva solo le prestazioni mediche effettuate all'infuori dell'ambito ospedaliero, nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, a fini preventivi, diagnostici o terapeutici, escludendo le altre attività relative alle cure generiche e alle prestazioni di economia domestica.

41 Occorre quindi risolvere la seconda questione nel senso che l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva si applica alle prestazioni di cure a carattere terapeutico effettuate da una società di capitali che gestisce un servizio di somministrazione di cure in loco, anche a domicilio, fornite da personale infermieristico qualificato, ad esclusione delle prestazioni di cure generiche e di economia domestica.

Sulla terza questione

42 Con la terza questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le prestazioni di cure generiche e di economia domestica fornite da un servizio di somministrazione di cure in loco a persone fisicamente o economicamente non autosufficienti costituiscano prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva, e, in caso affermativo, se un soggetto passivo possa avvalersi di tale disposizione.

43 Quanto alla prima parte di tale questione, tutte le parti che hanno presentato osservazioni su questo punto ritengono che le prestazioni di cure generiche e di economia domestica fornite da un servizio di somministrazione di cure in loco rientrino nell'ambito di applicazione di tale disposizione.

44 A tale riguardo è sufficiente constatare che dalla formulazione dell'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva emerge che, mentre le prestazioni di cure a carattere terapeutico sono esentate ai sensi della lett. c) di tale disposizione, le prestazioni di cure generiche e di economia domestica fornite da un servizio di somministrazione di cure in loco a persone fisicamente o economicamente non autosufficienti, quali erano i destinatari delle prestazioni della Kügler, sono, in linea di principio, connesse alle provvidenze sociali, così da rientrare nella nozione di «prestazioni (...) strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale» di cui alla lett. g), della detta disposizione.

45 Quanto alla seconda parte di tale questione, il giudice del rinvio chiede se le disposizioni dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva abbiano effetto diretto, di modo che un soggetto passivo le possa far valere dinanzi ad un giudice nazionale.

46 In via preliminare occorre ricordare che tale questione, per quanto riguarda la Repubblica federale di Germania, si pone solo per quanto riguarda il periodo antecedente al 1992, in quanto, a partire da questa data, l'esenzione fiscale si applica anche alle prestazioni fornite da istituti che somministrano cure in loco a favore di persone bisognose di cure.

47 La Kügler sostiene di essere un organismo riconosciuto come avente carattere sociale ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva e di aver quindi avuto titolo per far valere tale disposizione anche prima che il legislatore tedesco esercitasse il suo potere discrezionale inserendo la lett. e) nell'art. 4, punto 16, dell'UstG. La Kügler sostiene quindi che essa potrebbe essere riconosciuta, anche al di fuori del diritto tributario, come organismo a carattere sociale e beneficiare quindi dell'esenzione. A tale riguardo, la ricorrente nella causa principale fa valere che le disposizioni nazionali applicabili (diritto federale, diritto dei Länder, prassi amministrativa) consentono di determinare i soggetti interessati da tali disposizioni, soggetti che potrebbero quindi far valere direttamente l'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva.

48 Il governo tedesco e il Finanzamt contestano ogni prospettiva di effetto diretto dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva e sottolineano che, se l'esenzione fiscale ivi prevista può

applicarsi ad organismi diversi da quelli di diritto pubblico, ciò è a condizione che essi siano stati preventivamente «riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato». Di conseguenza, fino a che un organismo non è stato riconosciuto - riconoscimento che può avvenire solo nell'ambito di un procedimento legislativo - tale disposizione non potrebbe essere fatta valere da un privato, in quanto non sarebbe incondizionata.

49 Per contro, la Commissione rileva che, se sussistono elementi che consentano di affermare che un organismo è stato in qualche modo considerato dallo Stato membro interessato come avente carattere sociale, spetterà all'autorità competente di tale Stato valutare se ciò sia sufficiente a soddisfare la condizione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva. A tale riguardo, secondo la Commissione non occorre che tale riconoscimento venga operato, come sostiene il governo tedesco, per via legislativa.

50 Inoltre, la Commissione esclude che l'art. 13, parte A, n. 2, della sesta direttiva, che conferisce agli Stati membri la facoltà di subordinare la concessione, in particolare, dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva al rispetto di alcune condizioni, possa avere una qualche influenza sul carattere incondizionato e sufficientemente preciso del contenuto di quest'ultima disposizione, dato che lo Stato membro di cui trattasi non ha fatto uso di tale facoltà.

51 Occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza (v., in particolare, sentenze 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker, Racc. pag. 53, punto 25; 25 maggio 1993, causa C-193/91, Mohsche, Racc. pag. I-2615, punto 17, e 26 settembre 2000, causa C-134/99, IGI, Racc. pag. I-7717, punto 36), in tutti i casi in cui disposizioni di una direttiva appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, tali disposizioni possono essere richiamate, in mancanza di provvedimenti d'attuazione adottati entro i termini, per opporsi a qualsiasi disposizione di diritto interno non conforme alla direttiva, ovvero in quanto atte a definire diritti che i singoli possono far valere nei confronti dello Stato.

52 In primo luogo, benché l'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva disponga che gli Stati membri applicano le esenzioni ivi previste «alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle [dette] esenzioni (...) e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso», uno Stato membro non può opporre ad un contribuente in grado di provare che la propria situazione fiscale rientra effettivamente in una delle categorie di esenzione definite dalla sesta direttiva la mancata adozione delle disposizioni destinate, per l'appunto, ad agevolare l'applicazione di questa stessa esenzione (v., per quanto riguarda l'art. 13, parte B, della sesta direttiva, la sentenza Becker, citata, punto 33).

53 In secondo luogo, occorre constatare che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva indica, in maniera sufficientemente precisa e incondizionata, le attività che beneficiano dell'esenzione.

54 Da ultimo, per quanto riguarda la nozione di «organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato», è esatto che, come ha asserito il governo tedesco, l'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva conferisce agli Stati membri un potere discrezionale per riconoscere tale carattere a determinati organismi.

55 Fintantoché gli Stati membri rispettano i limiti del potere discrezionale loro conferito dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva, i singoli non possono, basandosi su tale disposizione, ottenere la qualifica di organismo a carattere sociale nei confronti dello Stato membro interessato.

56 In tale ottica, quando un singolo chiede di ottenere la qualifica di organismo a carattere sociale, spetta ai giudici nazionali valutare se le competenti autorità abbiano rispettato i detti limiti applicando i principi comunitari, in particolare il principio di parità di trattamento.

57 Spetterà quindi alle autorità nazionali determinare, in conformità al diritto comunitario e sotto il controllo dei giudici nazionali, in particolare tenendo conto della prassi seguita dall'amministrazione competente in situazioni analoghe, gli organismi che dovrebbero essere riconosciuti come aventi carattere sociale ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva.

58 Nella causa principale il giudice del rinvio potrà quindi prendere in considerazione l'esistenza di disposizioni specifiche, siano esse nazionali o regionali, legislative o a carattere amministrativo, fiscali o previdenziali, il fatto che associazioni che svolgono le stesse attività della ricorrente nella causa principale beneficino già di una simile esenzione, tenuto conto del carattere di interesse generale delle dette attività, nonché il fatto che i costi delle prestazioni fornite dalla ricorrente nella causa principale siano eventualmente presi a carico in gran parte da casse di malattia istituite per legge o da enti previdenziali con i quali gli operatori privati, come la ricorrente nella causa principale, mantengono rapporti contrattuali.

59 Tale conclusione non può essere inficiata dalla possibilità, di cui all'art. 13, parte A, n. 2, della sesta direttiva, di subordinare la concessione delle esenzioni previste al n. 1 di tale disposizione all'osservanza di una o più condizioni.

60 Tale limitazione alla regola del non assoggettamento ha, infatti, carattere meramente eventuale ed uno Stato membro che abbia ommesso di adottare i provvedimenti a tal fine necessari non può far valere la propria omissione per rifiutare ad un contribuente il beneficio di un'esenzione che questi può legittimamente reclamare in forza della sesta direttiva.

61 Occorre pertanto risolvere la terza questione nel senso che le prestazioni di cure generiche e di economia domestica fornite da un servizio di somministrazione di cure in loco a persone fisicamente o economicamente non autosufficienti costituiscono prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva. L'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva può essere fatta valere da un soggetto passivo dinanzi ad un giudice nazionale per opporsi ad una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione. 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 detta disposizione.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

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

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Bundesfinanzhof con ordinanza 3 febbraio 2000, dichiara:

1) L'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, non dipende dalla forma giuridica del soggetto passivo che fornisce le prestazioni mediche o paramediche ivi menzionate.

2) L'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva 77/388 si applica alle prestazioni di cure a carattere terapeutico effettuate da una società di capitali che gestisce un servizio di somministrazione di cure in loco, anche a domicilio, fornite da personale infermieristico qualificato, ad esclusione delle prestazioni di cure generiche e di economia domestica.

3) a) Le prestazioni di cure generiche e di economia domestica fornite da un servizio di somministrazione di cure in loco a persone fisicamente o economicamente non autosufficienti costituiscono prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva 77/388.

b) L'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva 77/388 può essere fatta valere da un soggetto passivo dinanzi ad un giudice nazionale per opporsi ad una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione. 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 detta disposizione.