

Conclusions

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

CHRISTINE STIX-HACKL

presentate il 10 dicembre 2002 (1)

## Causa C-45/01

Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie

**contro**

**Finanzamt Gießen**

(domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Bundesfinanzhof)

«Imposta sul valore aggiunto – Art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e c), della sesta direttiva 77/388/CEE – Esenzione – Trattamenti psicoterapici in un ambulatorio gestito da una fondazione (ente di pubblica utilità) avvalendosi di psicologici laureati non abilitati all'esercizio della professione medica – Effetto diretto»

### I ? Introduzione

1. Con le quattro questioni pregiudiziali proposte, il Bundesfinanzhof desidera sapere se i trattamenti psicoterapici ambulatoriali, effettuati da una fondazione avvalendosi di psicologi laureati suoi dipendenti, privi di abilitazione alla professione medica, debbano essere esonerati dall'IVA per effetto delle due fattispecie di esenzione, previste dalla sesta direttiva IVA (2) (in prosieguo: la direttiva), relative alle cure ed alle prestazioni mediche.

2. La direttiva esonera dall'imposta l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, qualora vengano assicurate da organismi di diritto pubblico o da analoghi istituti. Devono, inoltre, parimenti essere esonerate dall'IVA le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche. La fondazione ricorrente, non avendo potuto beneficiare della seconda esenzione sopra menzionata per i motivi che verranno in seguito meglio esaminati, ha invocato, in sede di ricorso per cassazione ( Revision), un'interpretazione estensiva della prima fattispecie di esenzione sopra menzionata.

3. Conseguentemente, con le prime due questioni pregiudiziali il giudice a quo desidera essenzialmente sapere se la prima fattispecie di esenzione sopra menzionata sia applicabile al caso di specie. La terza questione pregiudiziale concerne la seconda fattispecie di esenzione sopra menzionata. La quarta questione pregiudiziale verte su un eventuale effetto diretto di entrambe le ipotesi di esenzione sopra menzionate.

### II ? Contesto normativo

#### A ? Normativa comunitaria

4. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e c), della sesta direttiva, così recita: 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

5. L'art. 13, parte A, n. 2, della direttiva, stabilisce quanto segue:

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, lettere b), g), h), i), l), m) e n) 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 alle lettere b), g), h), i), l), m) e n) del paragrafo 1 le prestazioni di servizi e le forniture di beni che:

?non siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

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

B ? Diritto nazionale

6. L'Umsatzsteuergesetz tedesco del 1980 (legge sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: l'UStG) (3), nel testo in vigore nel periodo qui rilevante, dispone all'art. 4 come segue: nell'ambito delle attività ricomprese nell'art. 1, primo comma, nn. 1-3, sono esenti da imposta:(...)14. Le operazioni derivanti dall'esercizio della professione di medico, dentista, paramedico, fisioterapista, ostetrico o da altra analoga attività terapeutica ai sensi dell'art. 18, primo comma, n. 1, dell'Einkommensteuergesetz (legge sulle imposte sui redditi) ovvero dall'esercizio dell'attività di chimico clinico. Sono altresì esenti, nei confronti dei membri, le altre prestazioni effettuate da associazioni, i cui membri appartengano alle categorie professionali sopra menzionate, purché tali prestazioni siano direttamente finalizzate all'esecuzione delle operazioni esenti sopra menzionate;(...)16. le operazioni strettamente connesse alla gestione di ospedali, centri diagnostici e altri istituti di terapia medica, di diagnosi e di analisi, nonché di case di riposo, residenze per anziani e case di cura, quando:a) tali istituti siano gestiti da persone giuridiche di diritto pubblico, oppure(...)

c) le prestazioni dei centri diagnostici e degli altri istituti di terapia medica, di diagnosi e di analisi vengano effettuate sotto controllo medico e almeno il 40% delle prestazioni medesime sia andato a beneficio, nell'anno solare precedente, dei soggetti indicati al n. 15, lett. b) (...).

7. All'art. 14, n. 15, lett. b), UStG, vengono indicati i seguenti soggetti:Assicurati, beneficiari di sussidi sociali o (...) aventi diritto a prestazioni assistenziali.

8. In base alla giurisprudenza del Bundesverfassungsgericht (Corte costituzionale tedesca) l'art. 3, primo comma, della Costituzione tedesca vieta di operare distinzioni ? ai fini dell'esenzione, o meno, dall'imposta sulla cifra d'affari di attività terapeutiche ? unicamente in base alla forma giuridica del soggetto esercente l'attività medesima. Pertanto, l'esenzione per le attività degli

appartenenti alle categorie professionali indicate all'art. 4, n. 14, primo periodo, UStG, non è limitata alle persone fisiche esercenti tali professioni, ma di essa possono beneficiare anche le società di persone o di capitali.

III ? Fatti e questioni pregiudiziali

9. La Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (fondazione per la psicologia clinica Christoph Dornier; in prosieguo: la fondazione) è una fondazione di diritto privato di pubblica utilità. In base a quanto si desume dall'ordinanza di rinvio, la sua attività è diretta a promuovere la psicologia clinica sia sotto il profilo dell'applicazione pratica sia sotto quello della ricerca. La detta fondazione intende contribuire a migliorare i metodi terapeutici mediante una ricerca mirata sia sulle basi scientifiche sia sulle tecniche di applicazione, nonché a rendere accessibili al pubblico importanti risultati della ricerca nel settore della psicologia clinica. A tal fine essa gestisce un ambulatorio nel quale psicologi laureati, suoi dipendenti, sottopongono i pazienti a trattamento psicoterapico.

10. Gli psicologi alle dipendenze della fondazione nell'anno 1990, di cui è causa, non erano medici. Erano, però, in possesso di un'abilitazione in base alla legge sulle professioni paramediche ed erano specializzati in psicoterapia.

11. Nell'anno 1990 più del 40% delle prestazioni erogate dalla fondazione andò a beneficio di persone iscritte al regime di previdenza sociale obbligatoria, a persone beneficiarie di sussidi sociali ovvero a persone aventi diritto a prestazioni assistenziali. I membri del comitato esecutivo e i dirigenti della fondazione erano psicoterapeuti abilitati alla professione paramedica.

12. L'ufficio delle imposte assoggettava ad imposta le prestazioni erogate dalla fondazione nel 1990, applicando l'aliquota ridotta di cui all'art. 12, secondo comma, n. 8, dell'UStG, ritenendo, contrariamente a quanto sostenuto dalla fondazione, che le predette operazioni non fossero esenti ai sensi dell'art. 4, n. 16, lett. c), dell'UStG.

13. La fondazione impugnava l'avviso di accertamento relativo al 1990 dinanzi al Finanzgericht; in tale sede essa sostenne la tesi secondo cui la fattispecie di esenzione qui controversa, in base ad una sua interpretazione conforme alla Costituzione ed alla direttiva, andrebbe applicata non solo alle prestazioni effettuate sotto controllo medico, bensì anche alle prestazioni erogate da istituti di cura psicoterapica, gestiti, anziché da medici, da psicologi laureati muniti di specializzazione in psicoterapia ? specializzazione analoga a quella dei medici ? ed abilitati all'esercizio della professione paramedica. Secondo la tesi sostenuta dalla fondazione, il diniego dell'esenzione avrebbe causato una disparità di trattamento, non giustificata sotto il profilo sostanziale, rispetto al trattamento fiscale riservato ad analoghe prestazioni, eseguite sotto controllo medico.

14. Il Finanzgericht esprimeva l'orientamento secondo cui un'applicazione praeter litteram dell'art. 4, n. 16, lett. c), dell'UStG non risulterebbe imposta né dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, né da considerazioni di ordine costituzionale. Pertanto esso respingeva il ricorso con la motivazione che la fondazione non aveva eseguito le prestazioni, di cui all'art. 4, n. 16, lett. c), dell'UStG, sotto controllo medico.

15. La fondazione ha proposto ricorso per cessazione (Revision) contro tale decisione dinanzi al Bundesfinanzhof, il quale ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte le seguenti quattro questioni pregiudiziali: 1. Se nelle operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione ed alle cure mediche, di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva 77/388, rientrano anche trattamenti psicoterapici ambulatoriali, effettuati da una fondazione (ente di pubblica utilità) avvalendosi di psicologi laureati propri dipendenti, in possesso dell'abilitazione in base alla legge sulle professioni paramediche, ma non autorizzati all'esercizio della professione medica. 2. Se lo status di altro istituto della stessa natura debitamente riconosciuto, di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva 77/388, presupponga un procedimento di riconoscimento formale, ovvero se il riconoscimento possa risultare implicitamente anche da altre disposizioni (ad esempio, dalle disposizioni relative all'accollo dei costi da parte degli enti previdenziali), che si applicano, in modo uniforme, sia agli istituti ospedalieri, sia ai centri medici, sia ad altri istituti. Se l'esenzione fiscale venga meno qualora gli enti previdenziali non rimborsino, ovvero rimborsino solo parzialmente, ai pazienti le spese da essi sostenute per i trattamenti psicoterapici effettuati dai predetti dipendenti

della ricorrente.3. Se, attesa la neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, i trattamenti psicoterapici effettuati dalla ricorrente siano esenti da imposta in quanto gli psicoterapeuti alle sue dipendenze, ove avessero agito come lavoratori autonomi soggetti passivi d'imposta, avrebbero potuto eseguire gli stessi trattamenti in esenzione d'imposta, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva 77/388.4. Se la ricorrente, in base all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e c), della direttiva 77/388, possa invocare l'esenzione fiscale per le sue operazioni imponibili derivanti dall'effettuazione di trattamenti psicoterapici.

IV ? Analisi delle questioni pregiudiziali

16. Le questioni pregiudiziali vertono, da un lato, sulla fattispecie di esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva, e, dall'altro, sulla fattispecie di esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva.

17. Benché l'applicazione della seconda disposizione citata sembri più consona al carattere ambulatoriale dei trattamenti eseguiti dalla fondazione, le prime due questioni pregiudiziali si riferiscono, primariamente, all'ipotesi di cui alla lett. b). Ciò dipende, evidentemente, dalla circostanza che, all'epoca in cui fu instaurato il procedimento a quo, non era stata ancora affermata la parificazione tra persone giuridiche e persone fisiche in relazione alla normativa nazionale di attuazione dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c) [in prosieguo: la lett. c)], sicché un'esenzione basata su tale norma sarebbe stata negata già per tale motivo. Conseguentemente, nel corso del procedimento si è dibattuto prevalentemente dell'ipotesi di esenzione di cui alla lett. b).

18. La ricorrente del procedimento a quo dinanzi al giudice nazionale ha sostenuto, in particolare, la tesi secondo cui la norma di diritto nazionale emanata per dare attuazione all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) [in prosieguo: la lett. b)] della direttiva ? vale a dire l'art. 4, n. 16, dell'UStG del 1980 ? sarebbe in contrasto con la normativa comunitaria in quanto subordina la relativa esenzione dei trattamenti alla loro effettuazione sotto controllo medico. Una siffatta condizione non sarebbe invece desumibile dalla direttiva.

A ? Prima e seconda questione pregiudiziale

19. A parere del giudice a quo la possibilità di applicare l'esenzione, di cui alla lett. b), dipende, prima di tutto, essenzialmente dalla effettuazione, da parte della fondazione in parola, di operazioni che possano considerarsi strettamente connesse all'ospedalizzazione o alle cure mediche. A tale conclusione si giunge in quanto i trattamenti psicoterapici effettuati dalla fondazione non costituirebbero né ospedalizzazioni, né cure mediche nel senso di cure eseguite sotto il controllo di medici abilitati.

20. Quale ulteriore presupposto per poter applicare l'esenzione di cui alla lett. b), occorrerebbe altresì accertare, secondo il predetto giudice, se la fondazione in parola ? non essendo essa un organismo di diritto pubblico, un istituto ospedaliero o un centro medico e diagnostico ? possa per lo meno essere considerata un altro istituto debitamente riconosciuto ai sensi della menzionata disposizione.

21. Poiché, quindi, le prime due questioni pregiudiziali concernono l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva, e presuppongono un chiarimento dei contenuti di tale disposizione, intendo esaminarle congiuntamente.

1. Argomenti dei soggetti che hanno presentato osservazioni alla Corte

22.

La *fondazione* critica, in primo luogo, la proposizione delle questioni da parte del Bundesfinanzhof e rileva come le prestazioni effettuate dagli psicoterapeuti alle sue dipendenze includano la diagnosi, il trattamento e la cura di malattie o di problemi psichici, sicché si tratterebbe di prestazioni mediche così come definite dalla sentenza 14 settembre 2000, causa C-384/98 (4) , relative, cioè, alla salute delle persone.

23. La fondazione sottolinea come, in questa prospettiva, assuma rilievo il contenuto sostanziale della prestazione ? e non l'abilitazione formale alla professione di medico o ad una professione paramedica, giuridicamente equiparata a quella di medico. Conseguentemente per cure mediche dovrebbero intendersi non solo le cure fornite dai medici, ma anche quelle fornite da altri

professionisti abilitati in campo terapeutico, la cui qualificazione sia ? come nel caso degli psicologi laureati in parola ? assimilabile a quella di un medico.

24.

Il *governo tedesco*, specie in udienza, si è decisamente opposto a tale tesi e ha invocato una interpretazione non eccessivamente estensiva dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva, per lo meno in considerazione del suo carattere derogatorio. A sostegno della sua tesi il predetto governo richiama la sentenza 11 gennaio 2001, causa C-76/99 (5), in cui la Corte ha dichiarato che l'esenzione in parola è diretta a garantire un accesso a costi contenuti all'ospedalizzazione ed alle cure mediche. A suo parere, non dovrebbero concedersi agevolazioni anche ad altre tipologie di cura. Il governo tedesco ritiene, del resto, che la propria interpretazione trovi conferma nel fatto che la lett. b), a differenza della lett. c), non prevede alcuna distinzione tra attività medica e attività paramedica.

25. Sempre a parere del governo tedesco, i trattamenti psicoterapici effettuati dalla fondazione non costituiscono nemmeno operazioni strettamente connesse, in quanto l'attività della fondazione risulterebbe in sé completa e i trattamenti controversi non sarebbero collegati ad ulteriori cure.

26. Anche il *governo danese* si schiera a favore di un'interpretazione restrittiva della esenzione di cui alla lett. b). A suo parere tale esenzione deve essere subordinata alla condizione che il trattamento da esonerare consista in una ospedalizzazione o in cure mediche, nel senso di cure fornite da un medico abilitato, oppure denoti un significativo legame con l'ospedalizzazione o le cure mediche suddette.

27. A parere della *Commissione*, il giudice a quo, attraverso la prima questione pregiudiziale, desidera appurare se i controversi trattamenti psicoterapici, pur non essendo eseguiti da medici abilitati, rientrino nella nozione di cure mediche e/o in quella di operazioni ad esse strettamente connesse.

28. La Commissione propone di accogliere, a tal proposito, un'interpretazione estensiva, in virtù della quale la nozione di cure mediche, di cui alla lett. b), e la nozione di prestazioni mediche, di cui alla lett. c), si riferiscano essenzialmente alle medesime prestazioni, vale a dire alle prestazioni mediche relative alla salute delle persone. Sul punto la Commissione sottolinea altresì che le prestazioni rispettivamente previste alla lett. b) e alla lett. c), si distinguerebbero non tanto per la loro natura, quanto per le modalità della loro erogazione (6).

29. Inoltre ? sempre a parere della Commissione ? risulta conforme alla ratio della esenzione di cui alla lett. b), ricomprendere i controversi trattamenti psicoterapici nella nozione di cure mediche. La Commissione richiama, a tal proposito, la sentenza Commissione/Francia (7), nella quale la Corte ha individuato la ratio della esenzione contemplata dalla lett. b) nella finalità di garantire che il beneficio di cure mediche ed ospedaliere non divenga inaccessibile a causa dell'aumento del costo di tali cure nel caso in cui le medesime, ovvero le operazioni ad esse strettamente connesse, venissero assoggettate all'IVA. La Commissione aggiunge, altresì, che nel caso di specie non si tratterebbe di operazioni strettamente connesse alle cure mediche, in quanto i trattamenti psicoterapici in parola rappresentano prestazioni autonome.

30.

La *Commissione* ritiene, pertanto, che l'applicazione al caso di specie della esenzione di cui alla lett. b) dipenda essenzialmente dalla possibilità di considerare la fondazione come un altro istituto della stessa natura debitamente riconosciuto. In relazione alla seconda questione pregiudiziale, concernente proprio tale profilo, sia la *Commissione*, sia il *governo danese* reputano che la direttiva non preveda alcun procedimento di riconoscimento formale. Le modalità del riconoscimento sarebbero quindi rimesse al diritto nazionale.

31.

La *Commissione* sottolinea, d'altro canto, che il riconoscimento potrebbe risultare anche da fattori estranei al diritto fiscale, purché relativi al tipo di operazioni svolte. Essa riconosce, a questo proposito, la possibile rilevanza dell'accollo dei costi da parte degli enti previdenziali. Tuttavia ? a parere della Commissione ? un accollo parziale dei costi non potrebbe comportare un riconoscimento parziale dell'istituto interessato.

32. In relazione al riconoscimento dell'istituto interessato, anche la *fondazione* riconnette rilievo decisivo al diritto nazionale. Essa aggiunge, altresì, che l'accollo dei costi delle proprie prestazioni avviene con modalità identiche a quello delle corrispondenti prestazioni mediche, sicché dovrebbe ammettersi la sussistenza di un riconoscimento in base al diritto nazionale.

33.

Il *governo tedesco* ritiene superfluo risolvere la seconda questione pregiudiziale in considerazione della soluzione da esso proposta per la prima questione pregiudiziale. In subordine ritiene che il procedimento di riconoscimento debba essere regolato dal diritto nazionale. In via di principio sarebbe ammissibile anche un riconoscimento basato su criteri extra-fiscali ? come, ad es., quello del rimborso dei costi da parte degli enti previdenziali ?, a condizione che la normativa nazionale in materia di IVA faccia riferimento a tali criteri. Il governo tedesco sottolinea che, in base al diritto tedesco, gli istituti, sotto il predetto profilo, devono effettuare le proprie prestazioni sotto controllo medico.

## 2. Valutazione

### Natura delle prestazioni

34. Per applicare l'esenzione, di cui alla lett. b), è necessario, in primo luogo, che i trattamenti psicoterapici in parola possano essere qualificati o come cure mediche oppure come operazioni strettamente connesse a tali cure. E' pacifico, viceversa, che non ricorre l'ipotesi della ospedalizzazione.

35. Occorre premettere che, secondo costante giurisprudenza, le esenzioni costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario le quali vanno inquadrate nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato dalla direttiva (8) .

36. Mi pare dubbio che i trattamenti psicoterapici in parola possano rientrare nella nozione di operazioni strettamente connesse alle cure mediche. A ragione la Commissione ha richiamato la sentenza Commissione/Francia (9) , secondo la quale tale nozione corrisponde alla relazione tra prestazione principale e prestazione accessoria. E' tuttavia evidente che le prestazioni in parola non abbiano alcun legame con ulteriori prestazioni mediche: infatti né vengono effettuate in occasione di una ospedalizzazione, né possono essere considerate quale integrazione delle cure fornite da medici abilitati.

37. Secondo la sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96 (10) , una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore. Poiché le prestazioni in parola costituiscono prestazioni autonome in quanto non si rapportano ad alcuna ospedalizzazione né ad alcun trattamento medico, va esclusa una loro qualificazione come prestazioni accessorie. Conseguentemente esse non costituiscono un'ipotesi di operazioni strettamente connesse alle cure mediche.

38. La prima questione pregiudiziale va intesa nel senso che con essa il giudice a quo desidera anche sapere se e in che limiti i trattamenti psicoterapici in parola rientrino nella nozione di cure mediche.

39. A tal proposito, nel presente caso di specie risulta particolarmente controverso se la riconduzione dei trattamenti psicoterapici in parola alla nozione di cure mediche vada esclusa già sulla base della considerazione che essi non sono prestazioni fornite da medici abilitati.

40. A favore di una siffatta tesi depone indubbiamente l'obbligo di una interpretazione restrittiva delle esenzioni previste dall'art. 13 della direttiva, dato che siffatte ipotesi di esenzione costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (11) .

41. Tuttavia, contro una siffatta interpretazione riduttiva depone la ratio del suddetto obbligo di interpretazione restrittiva. Attraverso tale obbligo, infatti, si intende garantire che l'agevolazione fiscale concessa dall'art. 13 a determinate prestazioni vada a beneficio solo delle prestazioni che risultino conformi alla ratio stessa dell'agevolazione. Pertanto, con specifico riguardo all'agevolazione per prestazioni mediche, di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) o c), della direttiva, l'obbligo di interpretazione restrittiva entra in gioco allorché si tratti di valutare se tutte le

prestazioni effettuate da un medico nell'esercizio della sua attività professionale siano o meno da agevolare sul piano fiscale (12) . Nel caso di specie, tuttavia, non si tratta di distinguere tra singole prestazioni di un medico; si discute, invece, del regime fiscale di talune prestazioni che ? se fossero effettuate da un medico abilitato ? beneficerebbero pacificamente della suddetta agevolazione fiscale.

42. Il governo tedesco, infatti, non contesta che i trattamenti psicoterapici in parola siano relativi alla salute delle persone. Essi rientrano, quindi, nella nozione di prestazioni mediche, di cui alla lett. c), così come definite dalla Corte, che a tal proposito parla di prestazioni mediche relative alla salute delle persone (13) .

43. Pertanto, l'obbligo di interpretare restrittivamente le ipotesi di esenzione previste dall'art. 13 della direttiva non impedisce, in linea di principio, di considerare allo stesso modo ? vale a dire prescindendo dalla sussistenza di un'abilitazione alla professione medica da parte di chi li esegue ? i trattamenti psicoterapici ai fini dell'applicazione della lett. b). Occorre, tuttavia, chiedersi quale peso debba assumere la circostanza che le fattispecie di cui alle lett. b) e c), con riferimento alle cure e alle prestazioni mediche, siano formulate in modo differente: mentre nella lett. b) si parla di cure mediche, la lett. c) si riferisce alle prestazioni mediche.

44. La Corte si è occupata della relazione tra le due fattispecie di esenzione, da ultimo, nella sentenza Kügler. In tale occasione essa ha affermato quanto segue: 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 nel domicilio privato del prestatore quanto nel domicilio del paziente o altrove (14) .

45. La Corte, quindi, ritiene possibile una netta demarcazione tra le due ipotesi di esenzione, assumendo, quale criterio discrezionale, non tanto la natura della prestazione, quanto, piuttosto, il luogo della sua erogazione. Con tale tesi la Corte si ricollega coerentemente alla sentenza Commissione/Regno Unito (15) . In tale sentenza la Corte ha stabilito che, mentre in base alla lett. b), devono essere esonerate le prestazioni che comprendono un complesso di cure mediche, effettuate normalmente senza scopo di lucro, da enti che perseguono scopi sociali, come la tutela della salute umana, invece, in base alla lett. c), devono essere esonerate le prestazioni effettuate al di fuori degli istituti ospedalieri e nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il paziente ed il prestatore delle cure.

46. La diversa formulazione letterale delle due fattispecie di esenzione trova la sua spiegazione nel fatto che tali fattispecie si riferiscono ad operazioni che vengono svolte in luoghi diversi: presso enti che perseguono scopi sociali nell'ipotesi di cui alla lett. b); altrove, in particolare in studi privati, nell'ipotesi di cui alla lett. c). Non risulta, invece, decisiva la natura delle prestazioni, sicché il diverso tenore letterale delle due ipotesi di esenzione non dovrebbe impedire l'applicazione dell'esenzione di cui alla lett. b) ai trattamenti psicoterapici in parola.

47. La riconduzione dei trattamenti psicoterapici in parola alla nozione di cure mediche è, peraltro, conforme sia alla ratio dell'agevolazione fiscale sia al principio della neutralità dell'IVA.

48. In relazione alla ratio della esenzione delle prestazioni mediche, la Corte ha ripetutamente dichiarato che una siffatta agevolazione è intesa a garantire che il beneficio di cure mediche ed ospedaliere non divenga inaccessibile a causa dell'aumento del costo di tali cure nel caso in cui le medesime, ovvero le operazioni ad esse strettamente connesse, venissero assoggettate all'IVA (16) . Sui costi, d'altro canto, incide non tanto l'identità di chi eroga la prestazione, quanto, molto più, il contenuto della sua prestazione.

49. Nella sentenza Kügler (17) la Corte ha, altresì, ricordato 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. Laddove i dipendenti della fondazione sono in possesso della necessaria competenza professionale in quanto psicologi laureati muniti di specializzazione paramedica, sicché le loro prestazioni sono equivalenti alle corrispondenti prestazioni erogate da medici, il principio della neutralità fiscale si oppone ad un trattamento

differenziato delle prestazioni delle due categorie professionali.

50. Occorre, infine, valutare la tesi, secondo la quale l'applicazione della lett. b) ai trattamenti psicoterapici del tipo in parola condurrebbe ad una sovrapposizione tra il campo di applicazione della lett. b) e quello della lett. c).

51. Attesa la netta demarcazione tracciata dalla giurisprudenza della Corte (18), di regola può escludersi una siffatta sovrapposizione. L'affermazione sopra riportata, contenuta al punto 36 della sentenza Kügler, a mio parere non può peraltro essere intesa in modo da escludere che i trattamenti psicoterapici in parola rientrino nella previsione della lett. b) per la semplice ragione che essi vengono effettuati in ambulatorio. Se tale circostanza possa avere una qualche incidenza sull'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), dovrà piuttosto essere verificato in relazione all'elemento di fattispecie altro istituto debitamente riconosciuto.

Il riconoscimento della fondazione

52. Sulla questione del riconoscimento della fondazione non occorre dilungarsi, considerata l'ampia convergenza tra le posizioni dei soggetti che hanno presentato osservazioni alla Corte e la sentenza Kügler. E' vero che la sentenza Kügler concerne l'esenzione, di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della direttiva e gli organismi, ivi previsti, riconosciuti come aventi carattere sociale. Tuttavia, tale esenzione risulta analoga a quella contemplata alla lett. b): anche la sua concessione dipende sia dalla natura della prestazione, sia dal luogo della sua erogazione e, a tal proposito, la lett. g) prende parimenti in considerazione organismi di diritto pubblico o analoghi organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato. Solo che il tenore letterale della lett. g) risulta più chiaro in quanto ivi si afferma espressamente la competenza dello Stato membro in merito al riconoscimento.

53. Nel caso di specie è pacifico che vada risolta alla luce del diritto nazionale la questione se un istituto sia stato debitamente riconosciuto ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui alla lett. b); infatti la direttiva non contiene alcuna disposizione a tal proposito. La sentenza Kügler può pertanto essere traslata al caso in esame: secondo tale sentenza spetterà (...) 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 (19).

54. Sul problema relativo a quali disposizioni nazionali debbano a tal fine essere prese in considerazione, nella citata sentenza la Corte ha altresì affermato quanto segue: 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 (20).

55. Atteso l'analogo contenuto dispositivo della lett. g) e della lett. b) (21), le suddette indicazioni risultano decisive anche per l'interpretazione della lett. b).

56. Alla luce delle considerazioni sopra esposte, propongo di risolvere la prima e la seconda questione pregiudiziale nel senso che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva 77/388 ricomprende ? in quanto cure mediche, e non in quanto operazioni ad esse strettamente connesse ? i trattamenti psicoterapici ambulatoriali effettuati da una fondazione avvalendosi di propri dipendenti, psicologici laureati, non autorizzati all'esercizio della professione medica. E' compito del giudice nazionale stabilire, alla luce dell'insieme degli elementi pertinenti, se un soggetto passivo rappresenti un istituto della stessa natura debitamente riconosciuto ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva.

B ? Terza questione pregiudiziale

1. Argomenti dei soggetti che hanno presentato osservazioni alla Corte

57. In relazione alla terza questione pregiudiziale le opinioni dei partecipanti divergono soprattutto sulla necessità di fornire una soluzione ad essa. Viceversa, nel merito, si può registrare un'ampia convergenza delle soluzioni proposte.

58.

Il *governo tedesco* ritiene superfluo risolvere la questione, in quanto l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva, costituirebbe norma speciale rispetto all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), per cui la prima norma prevarrebbe sulla seconda. La *Commissione*, da parte sua, ritiene che il Bundesfinanzhof abbia posto la terza questione pregiudiziale solo per l'ipotesi che non trovi applicazione l'esenzione di cui alla lett. b). Sarebbe comunque necessario risolvere la terza questione pregiudiziale in quanto spetta al giudice del rinvio stabilire se, nel caso di specie, si possa applicare l'esenzione di cui alla lett. b).

59. A proposito del rapporto tra l'esenzione di cui alla lett. b), e quella di cui alla lett. c), la *fondazione* ritiene che la lett. c), in virtù della neutralità dell'IVA, costituisca norma speciale rispetto alla lett. b). L'interpretazione estensiva, sostenuta dalla fondazione, della nozione di cure mediche, di cui alla lett. b), comporterebbe, infatti, che le professioni paramediche, di cui alla lett. c), siano ricomprese anche nella lett. b). La fondazione, conseguentemente, ritiene necessario affrontare la terza questione pregiudiziale.

60. Nel merito, la fondazione sottolinea essenzialmente che le prestazioni fornite dagli psicoterapeuti alle sue dipendenze sarebbero esenti da imposta qualora fossero state fornite da un libero professionista nel proprio studio. A tal proposito la fondazione rileva che i detti psicoterapeuti, a prescindere dalla presenza di un contratto di lavoro subordinato, svolgono la loro attività sotto la propria responsabilità e in piena autonomia scientifica.

61. Parimenti, il *governo tedesco* ritiene che gli psicoterapeuti, di cui la fondazione si avvale, ove avessero agito come lavoratori autonomi, soggetti passivi d'imposta, avrebbero potuto eseguire gli stessi trattamenti in esenzione d'imposta, in quanto le prestazioni psicoterapiche effettuate da psicologi laureati sarebbero prestazioni mediche ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva.

62. Sia il *governo danese* sia la *Commissione* avvalorano la tesi secondo cui il campo di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva, non sarebbe circoscritto alle sole persone fisiche.

## 2. Valutazione

63. Desidero premettere che ritengo necessario risolvere la terza questione pregiudiziale, a prescindere dal rapporto, sopra illustrato, tra l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), e l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c) (22). Come infatti ha esattamente rilevato la Commissione, spetta al giudice del rinvio stabilire se, nel caso di specie, si possa applicare l'esenzione, di cui alla lett. b).

64. Risulta, peraltro, non necessario valutare nello specifico gli argomenti dei soggetti partecipanti, in quanto la soluzione della terza questione pregiudiziale può essere desunta direttamente dalla sentenza Kügler (23).

65. Con la prima questione pregiudiziale nella causa Kügler, il Bundesfinanzhof desiderava sapere se l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva dipenda dalla forma giuridica del soggetto passivo che fornisce le prestazioni mediche o paramediche ivi menzionate. A tal proposito la Corte ha stabilito che l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva non dipende dalla forma giuridica del soggetto passivo che fornisce le prestazioni mediche o paramediche ivi menzionate.

66. La Corte motiva la propria soluzione rilevando che il disposto dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), non subordina l'esenzione ad una particolare forma giuridica del soggetto passivo (24). E' sufficiente, invece, che si tratti di prestazioni mediche o paramediche, fornite da persone in possesso delle qualifiche professionali richieste. La Corte sottolinea, altresì, che una siffatta interpretazione è in sintonia con l'obiettivo della riduzione dei costi delle cure mediche (25). Tale interpretazione, infine, è conforme al principio di neutralità fiscale, il quale osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in

materia di riscossione dell'IVA (26) .

67. Poiché non è controverso che, nella causa principale, gli psicologi laureati di cui si avvale la fondazione forniscono prestazioni mediche e che essi sono in possesso delle qualifiche professionali richieste, la soluzione data alla prima questione pregiudiziale nella causa Kügler può essere traslata, nella sua interezza, al presente caso di specie.

C ? Quarta questione pregiudiziale

1. Argomenti dei soggetti che hanno presentato osservazioni alla Corte

68. La quarta questione pregiudiziale concerne l'eventuale effetto diretto delle esenzioni previste alle lett. b) e c) dell'art. 13, parte A, n. 1, della direttiva.

69.

La *fondazione* segnala, in particolare, l'attuazione, a suo parere non corretta, della direttiva all'interno della Repubblica federale tedesca. Il legislatore nazionale, nel dare attuazione all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva, avrebbe subordinato l'esenzione ad un requisito aggiuntivo, vale a dire alla condizione che le prestazioni siano fornite sotto controllo medico. In tal modo verrebbe a profilarsi una disparità di trattamento, incompatibile con il principio della neutralità fiscale, tra talune prestazioni mediche che nella Repubblica federale tedesca sono escluse dall'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari, e le medesime prestazioni che in altri Stati membri beneficiano di tale esenzione. La fondazione, pertanto, propone di interpretare il diritto nazionale in modo conforme alla direttiva ? disapplicando la suddetta condizione, a suo parere contrastante con la direttiva stessa.

70.

Il *governo tedesco* contesta l'effetto diretto delle fattispecie di esenzione di cui alle lett. b) e c), in quanto entrambe, da un punto di vista sostanziale, non risultano incondizionate. Infatti, in base alla lett. b), l'esenzione dipenderebbe da un riconoscimento dell'istituto interessato da parte dello Stato membro, sicché in tale ambito vi sarebbe un potere discrezionale dello Stato membro. Parimenti, in base alla lett. c), spetterebbe ancora una volta allo Stato membro definire che cosa si intenda per professioni mediche e paramediche.

71. A parere della *Commissione*, la possibilità riconosciuta agli Stati membri dall'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della direttiva, di subordinare l'esenzione, con specifico riferimento al n. 1, lett. b), all'osservanza di determinate condizioni, non osta, in linea di principio, all'effetto diretto del n. 1 di tale disposizione. Nemmeno l'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della direttiva, costituisce un ostacolo all'effetto diretto del n. 1, in quanto ivi si prevede una limitazione a carattere eventuale, che, secondo la giurisprudenza, non preclude l'effetto diretto (27) .

72. Inoltre, sempre a parere della *Commissione*, l'effetto diretto dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), non è precluso dalla necessità di un previo, debito riconoscimento dell'istituto interessato da parte dello Stato membro. In presenza, nel singolo caso concreto, di siffatto riconoscimento, risulta con sufficiente precisione dalla lettera della menzionata disposizione quali attività economiche beneficiano dell'esenzione dall'IVA.

2. Valutazione

73. Anche la soluzione della quarta questione pregiudiziale potrebbe essere desunta dalla sentenza Kügler (28) . E' vero che tale causa verteva sull'effetto diretto dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della direttiva; tuttavia, la problematica di fondo è analoga in quanto tale disposizione prevede la possibilità di una esenzione per quegli organismi riconosciuti dal diritto nazionale come organismi aventi carattere sociale (29) .

74. In tale occasione, la Corte ha stabilito che l'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della direttiva, può essere fatta valere da un soggetto passivo dinanzi ad un giudice nazionale per opporsi ad una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione.

75. Punto di partenza per tali riflessioni della Corte è stata la sua costante giurisprudenza, in base alla quale 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 (30) .

76. Per giustificare l'effetto diretto dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), la Corte precisa in tale sentenza che lo Stato non può invocare a suo favore la mancata adozione delle disposizioni destinate ad agevolare l'applicazione dell'esenzione in parola e alle quali rinvia l'art. 13, parte A, n. 1 della direttiva (31). La Corte stabilisce inoltre che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della direttiva indica, in maniera sufficientemente precisa ed incondizionata, le attività che beneficiano dell'esenzione (32).

77. La Corte passa quindi a valutare il potere discrezionale ? dalla Corte non contestato ? degli Stati membri in sede di riconoscimento degli organismi in parola. A tal proposito essa sostiene che i singoli non possono invocare, basandosi sulla direttiva, alcun diritto al riconoscimento fintantoché gli Stati membri rispettano i limiti del potere discrezionale loro conferito dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della direttiva.

78. Pertanto, secondo la Corte spetterà (...) 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. La Corte aggiunge che il riconoscimento potrà risultare, nei singoli Stati membri, non solo da disposizioni fiscali (33). La possibilità, prevista dall'art. 13, parte A, n. 2, della direttiva, di subordinare la concessione delle esenzioni previste al n. 1 di tale disposizione all'osservanza di una o più condizioni, non osta all'effetto diretto del n. 1, in quanto tale possibilità ha carattere meramente eventuale ed uno Stato membro non può invocare a proprio favore la mancata emanazione delle norme dirette a concretizzare le condizioni contemplate dalla predetta disposizione (34).

79. La Corte giunge, pertanto, alla conclusione che il singolo soggetto può far valere la fattispecie di esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), dinanzi ad un giudice nazionale per opporsi ad una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione. Al contempo, la Corte rimette al giudice nazionale il compito di determinare, alla luce dell'insieme degli elementi pertinenti, se il soggetto passivo sia un organismo riconosciuto ai sensi della singola ipotesi di esenzione.

80. Anche questo iter logico può essere traslato alle lett. b) e c), in quanto entrambe tali ipotesi di esenzione indicano, in maniera sufficientemente precisa ed incondizionata, le attività che beneficiano dell'esenzione. Dalla sentenza Kügler può altresì desumersi che né la competenza delle autorità nazionali in tema di riconoscimento, ai fini dell'esenzione, dell'istituto interessato, né la possibilità, prevista dall'art. 13, parte A, n. 2, di subordinare le esenzioni ivi menzionate all'osservanza di determinate condizioni, sono in grado di escludere l'effetto diretto di una esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1.

81. Conseguentemente, deve ritenersi che un soggetto passivo possa invocare le esenzioni di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e c), della direttiva, per opporsi ad una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione.

V ? Conclusione

82. Alla luce delle considerazioni sopra esposte, propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali nel seguente modo:

1) L'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), 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, ricomprende ? in quanto cure mediche e non in quanto operazioni ad esse strettamente connesse ? i trattamenti psicoterapici ambulatoriali, effettuati da una fondazione avvalendosi di propri dipendenti, psicologici laureati, autorizzati all'esercizio della professione paramedica, ma non di quella medica. E' compito del giudice nazionale stabilire, alla luce dell'insieme degli elementi pertinenti, se un soggetto passivo rappresenti un istituto della stessa natura debitamente riconosciuto ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva.

2) L'esenzione 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.

- 3) Un soggetto passivo può invocare le esenzioni di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e c), della sesta direttiva 77/388, per opporsi ad una normativa nazionale incompatibile con tali disposizioni.
- 1 – Lingua originale: il tedesco.
  - 2 – 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).
  - 3 – BGBl. I 1979, pag. 1953.
  - 4 – D. (Racc. pag. I-6795, punti 17 e 18).
  - 5 – Commissione/Francia (Racc. pag. I-249, punto 23).
  - 6 – La Commissione cita, a tal proposito, la sentenza 23 febbraio 1988, causa 353/85, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 817, punti 32 e 33), secondo la quale le prestazioni di cui alla lett. b), comprendono un complesso di cure mediche, effettuate normalmente senza scopo di lucro, da enti che perseguono scopi sociali, mentre le prestazioni di cui alla lett. c) sono prestazioni effettuate al di fuori degli istituti ospedalieri e nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il paziente ed il prestatore delle cure.
  - 7 – Citata alla nota 5 (punto 23).
  - 8 – Sentenza 10 settembre 2002, causa C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler (Racc. pag. I-0000, punto 25, ed ivi ulteriori richiami di giurisprudenza).
  - 9 – Citata alla nota 5 (punto 25).
  - 10 – CPP (Racc. pag. I-973, punto 30).
  - 11 – Sentenza 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC (Racc. pag. I-3017, punto 20).
  - 12 – E' sufficiente rinviare alla sentenza D. (citata alla nota 4), punti 15 e segg. Sulla medesima questione, si vedano pure le mie conclusioni riunite presentate nelle cause C-212/01, Unterpertinger, e C-307/01, D'Ambrumenil, ancora pendenti.
  - 13 – Sentenza citata alla nota 4 (punti 17 e 18).
  - 14 – Sentenza citata alla nota 8 (punto 36).
  - 15 – Citata alla nota 6 (v., in particolare, punto 35).
  - 16 – E' sufficiente rinviare alla sentenza Commissione/Francia, citata alla nota 5, (punto 23).
  - 17 – Citata alla nota 8 (punto 30).
  - 18 – V. supra, paragrafi 44 e segg.
  - 19 – Sentenza citata alla nota 8 (punto 57).
  - 20 – Sentenza citata alla nota 8 (punto 58).
  - 21 – La lett. g) concerne le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, sicché la questione di un eventuale riconoscimento da parte di enti previdenziali si pone anche qui negli stessi termini di cui alla lett. b).
  - 22 – V. supra, paragrafi 44 e segg.
  - 23 – Sentenza citata alla nota 8.
  - 24 – Loc. cit., punto 27.
  - 25 – Loc. cit., punto 29.
  - 26 – Loc. cit., punti 29 e segg.
  - 27 – La Commissione rinvia, a tal proposito, alla sentenza 17 ottobre 1989, cause riunite C-231/87 e C-129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e a./Comune di Carpaneto Piacentino e a. (Racc. pag. 3233, punto 32).
  - 28 – Citata alla nota 8.
  - 29 – Sul punto v. già supra, paragrafo 52.
  - 30 – Loc. cit., punto 51.
  - 31 – Loc. cit., punto 52, con rinvio alla sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker (Racc. pag. 53, punto 33).
  - 32 – Loc. cit., punto 53.
  - 33 – V., in particolare, punto 58 della sentenza citata.
  - 34 – Punto 60 della sentenza citata.