

Conclusions

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate 22 febbraio 2005(1)

Causa C-498/03

Kingscrest Associates Ltd

Montecello Ltd

contro

Commissioners of Customs & Excise

(domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal VAT and Duties Tribunal)

«Sesta direttiva IVA – Esenzioni – Prestazioni di servizi e cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, nonché con la protezione dell'infanzia e della gioventù – Organismi riconosciuti come aventi “carattere sociale” – Organismi privati con fini di lucro – Interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h)»

1. Nella presente questione pregiudiziale, la Corte è chiamata ad occuparsi della nozione di «organismi di carattere sociale», impiegata dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), della sesta direttiva relativa all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») (2) per delimitare l'ambito d'applicazione delle esenzioni che favoriscono le cessioni di beni e le prestazioni di servizi strettamente connesse con l'aiuto sociale e la sicurezza sociale, nonché con la protezione dell'infanzia e della gioventù (3) .

2. Nella causa pendente dinanzi al VAT & Duties Tribunal (giudice britannico competente in materia di IVA e di accise) si discute se la gestione di residenze assistenziali da parte di una «partnership» (società di persone) sia soggetta a imposta. Detto giudice formula tre questioni, di cui soltanto la seconda giustifica lo svolgimento di una fase orale, poiché la prima e l'ultima avrebbero potuto essere risolte più celermente mediante il ricorso all'art. 104, n. 3, del regolamento di procedura, dato che le soluzioni sono chiaramente deducibili dalla giurisprudenza.

I – Le disposizioni comunitarie oggetto dell'interpretazione

3. Il capo X della sesta direttiva regola le esenzioni. All'art. 13, nell'ambito delle esenzioni relative alle operazioni effettuate all'interno di un paese, sono contemplate quelle previste a favore di determinate attività d'interesse pubblico (parte A, n. 1), che comprendono:

«(...)

g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale (4) , 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;

h) le prestazioni di servizi e le forniture di beni strettamente connesse con la protezione

dell'infanzia e delle gioventù, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;

(...)».

4. Il n. 2, lett. a), della medesima parte A della disposizione citata consente, nel caso di soggetti di diritto privato, che si subordini il riconoscimento di detta prerogativa 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».

II – Fatti della causa principale e normativa nazionale

5. Il 22 aprile 1997 le società Kingscrest Associates Limited e Montecello Limited hanno costituito una «partnership» (società di persone), recante la denominazione sociale «Kingscrest Residencial Care Homes» (in prosieguo: «Kingscrest»), per la gestione a scopi lucrativi, di quattro case di riposo e due istituti per l'infanzia, iscritti nei rispettivi registri, ai sensi del Registered Homes Act 1984 (legge sugli istituti soggetti a registrazione) e del Children Act 1989 (legge sull'infanzia). Dal 1° aprile 2002, data dell'entrata in vigore del Care Standards Act 2000 (legge sulle norme in materia di assistenza sanitaria, che ha abrogato le due precedenti), i sei centri sono stati registrati presso la National Care Standards Commission, ente competente in materia.

6. Il Charities Act 1993 (legge sugli istituti caritativi) si riferisce agli istituti caritativi definendoli all'art. 96 come gli enti che, con o senza personalità giuridica, sono costituiti a scopi caritativi («charitable purposes») e sono soggetti al controllo della High Court. In forza dell'art. 97, tali scopi sono determinati «ai sensi della normativa dell'Inghilterra e del Galles» (5).

7. Prima del 21 marzo 2002, il punto 9 del gruppo 7 nell'allegato 9, del Value Added Tax Act 1994 (legge sull'IVA) esentava le prestazioni di servizi di assistenza sociale compiute a fini non lucrativi da un istituto caritativo o da un ente pubblico, di modo che, all'epoca, l'attività di Kingscrest era soggetta a imposta, giacché tale società ha sempre perseguito scopi di lucro.

8. Tuttavia, a partire dalla suddetta data, il Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762) (disposizione regolamentare sull'IVA applicabile in materia di sanità e di protezione sociale) ha inserito una nuova formulazione del citato punto 9, per cui la concessione dell'esenzione non è più condizionata al carattere disinteressato dell'attività, anche se questa è svolta da un organismo privato «regolamentato dallo Stato».

9. Ai fini qui rilevanti, la nota 6 relativa al gruppo 7 considera i «servizi di assistenza sociale» come quelli direttamente connessi con «la prestazione di assistenza o istruzione dirette a favorire il benessere fisico o psichico di anziani, malati, persone bisognose o disabili», nonché con «l'assistenza e la tutela dei bambini e dei giovani». Orbene, se tali servizi sono forniti da un ente privato «regolamentato dallo Stato», si considera soltanto l'attività per la quale detto istituto è stato costituito.

10. A sua volta, la nota 8 intende come «regolamentata dallo Stato» l'organizzazione approvata, registrata o esentata da detta obbligazione da un ministro o da altra autorità, in forza di una legge generale del Parlamento (6).

11. È pacifico che Kingscrest abbia tali caratteristiche, dal momento che dal 21 marzo 2002 fornisce servizi d'assistenza esenti dall'IVA; per tale motivo i Commissioners of Customs and Excises (amministrazione delle imposte indirette) l'hanno cancellata dal registro dei soggetti

passivi dell'imposta, a decorrere da detta data.

III – Questioni pregiudiziali

12. Kingscrest ha proposto ricorso contro tale decisione dinanzi al VAT & Duties Tribunal, sostenendo che il fatto di considerare esenti le sue prestazioni comporta la violazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), della sesta direttiva; detto giudice, prima di decidere, ha sottoposto alla Corte di Giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia ammissibile il ricorso ad altre versioni linguistiche della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE, per chiarire il significato dell'espressione "charitable" di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h) o se invece tale espressione debba avere lo stesso significato attribuitogli nella normativa nazionale.

2) Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), qualora debba essere inteso nel senso che si applica a un organismo a cui è stato riconosciuto carattere sociale, debba essere interpretato nel senso che esso si applica a un ente a scopi lucrativi quale la società Kingscrest Residential Care.

3) Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h) della direttiva debba essere interpretato nel senso che conferisce agli Stati membri il potere discrezionale di riconoscere, ai fini di tale disposizione, un organismo registrato ai sensi del Care Standards Act 2000 (o del Registered Homes Act 1984 o del Children Act 1989), ma che non è un ente disciplinato dal diritto pubblico e non ha lo status di istituto caritativo in base alla normativa nazionale dello Stato membro considerato».

IV – Procedimento dinanzi alla Corte

13. Hanno presentato osservazioni scritte, nel termine fissato dall'art. 20 dello Statuto CE della Corte di giustizia, il governo britannico, Kingscrest e la Commissione, i cui rispettivi rappresentanti sono intervenuti all'udienza del 27 gennaio 2005 per esporre le loro osservazioni orali.

V – Esame delle questioni pregiudiziali

A – Considerazioni preliminari: il peccato originale dell' IVA comunitaria (7)

14. Sorprende il fatto che un'impresa la cui attività è esente dall'imposta in questione contesti tale situazione e pretenda di assoggettarsi all'onere fiscale; tuttavia essa risulta danneggiata dall'esenzione, per il fatto di non poter dedurre l'imposta versata a monte per l'acquisto dei beni e dei servizi necessari a sviluppare il proprio giro d'affari, essendo relegata allo stesso livello del consumatore finale.

15. Tale situazione provoca effetti perversi nel sistema, perché il soggetto passivo obbligato ad applicare l'esenzione cercherà di far ripercuotere sui prezzi di vendita dette conseguenze negative, per cui, trattandosi di esenzioni oggettive ideate per promuovere determinati tipi di attività o per stimolare certi settori industriali, si ottiene un risultato contrario a quello perseguito, giacché il «beneficio fiscale» aumenta il costo delle transazioni economiche.

16. Alcuni autori concludono, non del tutto a torto, che le esenzioni nel sistema comune dell'IVA provocano una forzatura del principio della generalità dell'imposta e ledono la sua neutralità (8), ritenendo che sia più conforme alla natura di tale tributo fissare tipologie d'imposta ridotte, o anche minime, con conseguenze simili nella riscossione finale, senza provocare distorsioni al funzionamento del sistema. (9)

B – I criteri d'interpretazione. In particolare, il «criterio linguistico» (prima questione)

17. I giudici britannici, nel loro dialogare con la Corte, partono da un quesito che accorpa due problemi, entrambi già chiariti dalla giurisprudenza. Il primo solleva la questione se l'espressione «carattere sociale», impiegata nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), della sesta direttiva, debba intendersi alla luce delle normative nazionali o secondo le necessità specifiche dell'ordinamento giuridico comunitario; qualora la risposta propenda per quest'ultimo significato, la seconda ipotesi prevede la possibilità del ricorso, in tale opera ermeneutica, ad altre versioni linguistiche della norma.

18. Per delineare una soluzione, risulta utile, così come ho rilevato nelle conclusioni del 12 luglio 2001 e del 25 marzo 2004 relative alle cause CSC Financial Services e Cimber Air (10), ricordare le linee guida seguite nell'esegesi delle disposizioni che esentano dall'IVA determinati negozi giuridici.

19. In dette circostanze ho sottolineato che, essendo l'assoggettamento all'IVA la regola

generale, enunciata all'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, gli esoneri rappresentano l'eccezione, che, come ogni esenzione da un obbligo fiscale, si devono interpretare restrittivamente, secondo quanto riconosciuto dalla giurisprudenza (11), anche se detta esigenza non può sottrarre a queste ultime il loro contenuto, mediante analisi che le privino dell'effetto voluto (12).

20. Ho anche posto l'accento sul principio di neutralità imperante nel sistema comune dell'IVA, che il regime delle esenzioni altera, in quanto pregiudica il criterio della generalità dell'onere impositivo come strumento al servizio della concorrenza in un mercato unico e pertanto, per dare coerenza e coesione al sistema dell'imposta in tutti gli Stati membri, si deve convenire che il capo X della sesta direttiva utilizza nozioni autonome di diritto comunitario.

21. Per quanto qui interessa, l'art. 13 della sesta direttiva, come indicato nell'undicesimo considerando del preambolo di detta norma, contiene un elenco comune di esenzioni, con l'obiettivo di conseguire una percezione paragonabile delle risorse proprie della Comunità in tutti gli Stati membri, da cui si deduce che dette misure fiscali costituiscono nozioni particolari, che debbono essere determinate a partire dall'ordinamento giuridico dell'Unione europea in funzione delle sue necessità strutturali, secondo quanto ha ricordato recentemente la citata sentenza *Temco Europe* (punto 16) (13).

22. Di conseguenza, il tenore letterale dell'art. 13 si può interpretare attraverso le categorie particolari di ciascuna normativa nazionale solamente quando, con tale procedimento, si fornisca una definizione che assicuri la stessa portata in ogni angolo della Comunità; tuttavia, in caso contrario, risulta necessario ricorrere a una fonte distinta e indipendente dai sistemi statali, per salvaguardare l'effettività del diritto comunitario. In tale indagine, il cosiddetto «criterio linguistico» rappresenta uno strumento di primaria utilità, perché, ricercando l'essenza dell'istituto e le ragioni che giustificano il suo riconoscimento, con il dovuto rispetto del principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, il ricorso alle diverse versioni linguistiche appare imprescindibile (14) per determinare il significato dei termini della sesta direttiva.

23. Pertanto, propongo alla Corte di risolvere la prima questione pregiudiziale dichiarando che, per chiarire il significato dell'espressione «carattere sociale» («charitable» in inglese), contenuta nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h) della sesta direttiva, si possono utilizzare le versioni in altre lingue ufficiali della Comunità, allo scopo di giungere ad un'interpretazione armonica, non essendo possibile attribuirle l'accezione derivante dalla normativa nazionale, quando per tale via si ottengono esegesi discordanti.

24. Quest'ultima puntualizzazione obbliga a andare oltre a quanto suggerito dal tenore del quesito, dal momento che, se si tratta di garantire l'omogeneità nella comprensione del diritto comunitario, tale compito spetta alla Corte, che a seguito di un esame globale delle differenti traduzioni, deve segnalare al giudice nazionale che quando la norma menziona gli organismi di «carattere sociale» («organizations recognized as charitable» in inglese) allude, come evidenzia la Commissione nelle sue osservazioni scritte, alle strutture che prestano servizi assistenziali.

25. Detta soluzione s'impone non solo perché la maggior parte delle versioni della direttiva (15) utilizza espressioni prossime a quella spagnola di «carácter social (carattere sociale)» (in inglese, «social nature») (16), ma anche perché si adatta meglio allo scopo della norma. Analizzando l'art. 13, parte A, n. 1, si scorge l'intenzione di esonerare le operazioni che, per le loro strette connessioni con gli obiettivi propri di uno Stato sociale, democratico e di diritto (17), sono classificate come operazioni di interesse generale e si radicano nel novero delle attività promosse e gestite tradizionalmente dai pubblici poteri in forma diretta o mediante soggetti interposti (i servizi postali e della radiotelevisione, la sanità, l'istruzione, la sicurezza sociale, la tutela dell'infanzia e della gioventù, l'esercizio della libertà religiosa, l'educazione fisica e lo sport, la promozione della cultura). In tale contesto, appare indiscutibile che l'espressione inglese «charitable» non rinvia al concetto di carità o di beneficenza, che richiama alla memoria un'azione privata e disinteressata d'aiuto ai bisognosi (18), ma a una nozione più ampia, di rilevanza pubblica, in cui possono rientrare le azioni di carattere altruista, e che tuttavia comprende tutte le politiche di sostegno alle categorie svantaggiate.

26. Le considerazioni precedenti lasciano impregiudicati gli altri quesiti sollevati dal giudice

britannico.

C – «Carattere sociale» versus scopo di lucro?(seconda questione)

27. Con il seguente quesito si vuole chiarire se, nell'ambito dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), della sesta direttiva, si possa qualificare come «sociale» un'organizzazione privata che persegue scopi di lucro.

28. La risposta positiva è suffragata da due argomenti: il primo è di natura teleologica, il secondo è di ordine sistematico.

29. Non si deve dimenticare che, come ho rilevato nelle conclusioni della causa CSC Financial Services, citate in precedenza (paragrafo 18), le esenzioni costituiscono benefici fiscali, strutturate come misure di aiuto di carattere economico e di tenore negativo. L'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva soddisfa criteri di tipo oggettivo, liberando dall'imposta determinati fatti che, diversamente, rimarrebbero soggetti ad imposizione, allo scopo di stimolare i settori corrispondenti. Sono quindi esentati i negozi giuridici, non i soggetti che li effettuano, sebbene siano questi ultimi ad esserne agevolati (19). Pertanto, quando si persegue la promozione e l'incentivazione dei compiti assistenziali dei pubblici poteri e degli organismi di «carattere sociale», risulta irrilevante che questi ultimi operino con o senza fine di lucro. La soluzione contraria potrebbe implicare il cedimento del sistema comune dell'IVA e ledere il principio di neutralità, ogni qualvolta lasciasse aperta la porta a un trattamento diverso per attività uguali, in funzione del regime giuridico applicabile in ogni Stato membro.

30. L'analisi strutturale avanzata dalla Commissione rafforza il ragionamento precedente, basandosi su due argomenti. In base al primo, quando l'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva, esclude dall'esonero le operazioni degli enti con fini di lucro, lo fa espressamente, come nel caso delle lett. l) e m) (20). Il secondo si basa sul fatto che, diversamente, l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), sarebbe privo di significato, dal momento che tale norma, autorizzando gli Stati membri a subordinare la concessione delle esenzioni previste al n. 1 lett g) e h) in favore di società private alla condizione che non abbiano per fine la ricerca sistematica del profitto, riconosce in tal modo che la disposizione citata inizialmente contempla i casi in cui si persegue l'obiettivo di realizzare profitti.

31. La soluzione che propugno è stata accolta implicitamente dalla giurisprudenza. Infatti, dopo che la sentenza Bulthuis-Griffioen (21) non si è pronunciata su tale particolare e ha lasciato in disparte da tale prerogativa le operazioni delle persone fisiche, sottolineando che, in detto contesto, era irrilevante pronunciarsi sulla sussistenza dello scopo di lucro, la sentenza Gregg (22) ha corretto tale orientamento iniziale, riconoscendo che nell'ambito della lett. g) sono compresi gli individui che gestiscono un'impresa, di modo che l'esenzione si estenderebbe alle attività assistenziali svolte da organizzazioni che perseguano il profitto, perché il fatto di «gestire un'impresa» comporta il proposito di conseguire una redditività (23). D'altra parte, la sentenza Hoffmann (24) ha dichiarato che, nell'ambito dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva, il carattere commerciale di un'attività non ne esclude la sua natura di interesse pubblico (punto 38 in fine), perché l'obiettivo è di promuovere le attività che risultano a favore della collettività, a prescindere dal regime economico e giuridico della prestazione.

32. In conclusione, la circostanza per cui i soggetti che operano negli ambiti contemplati dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), della sesta direttiva, perseguano un vantaggio economico, non costituisce un ostacolo a considerarli come «organismi di carattere sociale», per cui, in via di principio, nulla impedisce a una società come Kingscrest di ricevere tale qualifica.

D – Il potere discrezionale degli Stati membri di attribuire «carattere sociale» a un organismo privato (terza questione)

33. Con l'ultimo quesito il giudice del rinvio desidera appurare se le autorità nazionali dispongano di un margine discrezionale di valutazione per riconoscere detta condizione agli organismi che non sono disciplinati dal diritto pubblico. La giurisprudenza comunitaria ha dato una risposta affermativa in due sentenze relativamente recenti: la prima è stata pronunciata nell'ambito della causa Kügler (25) e la seconda nel caso Dornier (26). Sarebbe sufficiente un rinvio a dette pronunce per risolvere tale aspetto del rinvio pregiudiziale; tuttavia, nel proporre la questione, si

scorge, quantunque in forma sottintesa, la sussistenza di un dubbio sul fatto che l'iscrizione in conformità al Care Standards Act 2000 (in precedenza, il Registered Homes Act 1984 e il Children Act 1989) presupponga un esercizio corretto di tale potere discrezionale. Il chiarimento di tale questione richiede alcune precisazioni.

34. Le suddette sentenze non conferiscono agli Stati membri libertà assoluta nell'esercizio del potere in questione, al quale si applicano i principi comunitari e, in particolare, il principio della parità di trattamento (punto 56 della sentenza Kügler), e passano in rassegna di seguito vari elementi, come l'interesse generale dell'attività svolta dal soggetto passivo, il fatto che altri contribuenti che offrono i medesimi servizi beneficino di un simile riconoscimento e la circostanza che i costi delle prestazioni in esame siano eventualmente presi a carico in gran parte da casse di malattia o da altri enti previdenziali (punti nn. 58 della sentenza Kügler e 72 della sentenza Dornier).

35. Conviene pertanto ricercare il significato di detta concezione e dare alcune regole sicure per delineare con il maggior grado di precisione tale margine di valutazione, offrendo al giudice del rinvio un ambito ben definito entro il quale formulare un giudizio sulla norma nazionale, che è compito di sua esclusiva competenza.

36. Innanzi tutto, occorre ricordare che, nell'ambito dell'IVA, e più specificamente in quello delle esenzioni oggettive, le amministrazioni tributarie non devono esercitare il loro potere in modo da violare la neutralità dell'imposta e ledere il relativo imperativo dell'uguaglianza, senza trascurare il carattere eccezionale di tali esenzioni. Pertanto, vi sono due limiti «di principio», già indicati dalla Corte: il limite che prende in considerazione la natura dell'attività, orientata all'interesse pubblico, e quello che esige un trattamento uguale di fronte all'IVA nei confronti degli operatori economici in situazioni simili (27), da cui si deduce che i criteri per la qualificazione devono essere neutri, astratti e predeterminati.

37. La medesima conclusione si ricava se si osservano i lineamenti cui allude la configurazione stessa dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva, poiché il n. 1 impone agli Stati membri di esonerare le operazioni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, nonché con la protezione dell'infanzia e della gioventù, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri operatori che essi riconoscano come aventi «carattere sociale», precisando in riferimento a questi ultimi, al n. 2, lett. a), che gli Stati possono subordinare la concessione dell'esenzione all'osservanza di alcune delle condizioni elencate, tra le quali vi sono quelle di non perseguire la ricerca sistematica del profitto, di avere carattere filantropico o di praticare prezzi approvati o inferiori a quelli di mercato.

38. Ho già rilevato che tale norma non impedisce di considerare come avente «carattere sociale» un organismo che persegue il profitto, mentre è giunto il momento di sottolineare che essa, come sostiene la Commissione, non obbliga neppure a riconoscere tale carattere a qualsiasi imprenditore che offre servizi connessi con le attività esenti, poiché con un simile modo di agire l'eccezione diverrebbe la regola generale, oltre al fatto che si priverebbe di contenuto il combinato disposto di entrambe le disposizioni. Di conseguenza, gli Stati membri devono valutare il tipo di attività, ma anche la struttura organizzativa che la determina e il modo in cui viene effettuata (28).

39. In tali circostanze, un sistema come quello del Care Standards Act 2000, che riconosce, mediante l'iscrizione al National Care Standards Commission, l'attributo di «sociale» alle organizzazioni assistenziali che soddisfano i requisiti previsti dalla stessa legislazione britannica, con il controllo permanente di un organismo *ad hoc*, che può esigere condizioni supplementari nell'ambito dei ristretti margini stabiliti dal legislatore, sembra conformarsi ai requisiti esposti, anche se, come si è già indicato nelle sentenze Kügler y Dornier (rispettivamente, punti 57 e 74), detta valutazione spetta al giudice del rinvio.

VI – Conclusione

40. Considerando le precedenti riflessioni, propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali sottoposte dal VAT & Duties Tribunal dichiarando che:

«1) Per chiarire il significato dell'espressione “carattere sociale” (“charitable”, in inglese), contenuta nell'art. 13, parte A, n. 1, lett g) e h), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in

materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, si deve ricorrere alle altre versioni linguistiche di detta norma, non essendo possibile attribuirle l'accezione che riveste nella normativa nazionale, se questo comporta esegesi discordanti.

2) La circostanza per cui un operatore economico, che effettua le operazioni considerate esenti in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), della sesta direttiva, persegua un vantaggio economico non costituisce, in via di principio, un ostacolo per attribuirgli "carattere sociale".

3) Per riconoscere a un organismo privato, ai sensi delle disposizioni citate, lo status di organismo a "carattere sociale", gli Stati membri dispongono di un potere discrezionale, che devono tuttavia esercitare rispettando, da un lato, il principio di neutralità dell'IVA e della parità di trattamento tra i soggetti passivi e, dall'altro, prendendo in considerazione il contenuto dell'attività, e l'intento con cui viene svolta, di modo che tale discrezionalità si configuri conformemente a criteri predeterminati, oggettivi e astratti, che tengano conto della natura dell'attività, della struttura organizzativa che la determina e del modo in cui viene effettuata. Spetta al giudice nazionale valutare, caso per caso, l'osservanza di tali limiti».

1 – Lingua originale: lo spagnolo.

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 – Nelle presenti conclusioni ricorro ad espressioni come «assistenza sociale», «aiuto sociale», «attività sociali» e altre simili, ricomprendendo gli atti giuridici descritti nelle norme citate.

4 – . Nota riguardante esclusivamente la versione spagnola.

5 – Dall'ordinanza di rinvio (punto 17) risulta che, in una decisione del 1891 (Income Tax Commissioners contro Pemsel [1891] AC 531), la House of Lords ha stabilito che il significato tecnico che il termine «charitable» assume nel linguaggio giuridico non è lo stesso di quello che il medesimo termine ha nel linguaggio quotidiano, in quanto il soccorso ai poveri, la promozione dell'istruzione, la promozione della religione e taluni altri scopi utili alla collettività costituiscono i principali scopi caritativi giuridicamente rilevanti.

6 – Sono escluse le norme che entrano in vigore in date diverse nei territori di amministrazioni locali differenti.

7 – Prendo a prestito detta espressione da Ibáñez García, I., «Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario», opera pubblicata in *Noticias de la Unión Europea*, 2003, n° 226, pagg. 103-115.

8 – Si veda Pérez Herrero, L.M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, casa editrice Cedecs, Barcellona 1997, pag. 201. Ibáñez García, I., spiega con un esempio nella op. cit. (pagg. 103 e 104) che il principio della neutralità non è corroborato dalla regola del prorata, contemplata agli artt. 17, n. 5, e 19 della sesta direttiva, nonostante che la giurisprudenza comunitaria abbia sostenuto il contrario: la sentenza 11 luglio 1996, causa C-306/94, Régie Dauphinoise (Racc. pag. I-3695), afferma che la finalità di tali disposizioni è di «assicurare il conseguimento dell'obiettivo della perfetta neutralità garantita dal sistema comune dell'IVA».

9 – In tal senso si pronuncia Ibáñez García, I., op. cit., pag. 105.

10 – Sentenze 13 dicembre 2001, causa C-235/00, CSC Financial Services (Racc. pag. I-10237), e 16 settembre 2004, Cimber Air (C-382/02, Racc. pag. I-0000).

11 – Sentenze 26 giugno 1990, causa C-185/89, Velker Internacional Oil Company (Racc. pag. I-2561, punto 19); 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC (Racc. pag. I-3017, punto 20); 12 settembre 2000, causa C-359/97, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-6355, punto 64); 8 marzo 2001, causa C-240/99, Skandia (Racc. pag. I-1951), punto 32. Alle precedenti, occorre aggiungerne tre del 20 novembre 2003 (causa C-8/01, Assunrandør-Societetet; causa C-212/01, Margarete Unterpertinger; nonché causa C-307/01, Peter d'Ambrumenil, punti 36, 34 e 52, rispettivamente), nessuna delle quali al momento è stata pubblicata nella Raccolta. Recentemente, la Corte ha ribadito il principio dell'interpretazione rigorosa delle esenzioni nella sentenza 18 novembre 2004, causa C-284/03, Temco Europe (Racc. pag. I-0000, punto 17).

12 – Come ho sottolineato nel paragrafo 37 delle conclusioni Temco Europe, citate; la sentenza ha accolto tale posizione nel punto 17.

13 – In detta sentenza si citano le sentenze 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione/Irlanda (Racc. pag. I-6301, punto 51); 16 gennaio 2003, causa C-315/00, Maierhofer (Racc. pag. I-563, punto 25); e 12 giugno 2003, causa C-275/01, Sinclair Collis (Racc. pag. I-5965, punto 22). In tal senso si sono pronunciate anche le sentenze 12 settembre 2000, causa C-359/97, Regno Unito/Commissione (Racc. pag. I-6355, punto 63); 4 ottobre 2001, causa C-326/99, «Goed Wonen» (Racc. pag. I-6831, punto 47); nonché 8 maggio 2003, causa C-269/00, Seeling, (Racc. pag. I-4101, punto 46).

14 – La pluralità linguistica e suoi problemi sono stati prontamente rilevati in letteratura, dal momento che già nel 1605 M. de Cervantes, nel *El ingenioso hidalgo Don Quijote de la Mancha*, RBA, Edizione di Martín de Riquer, Barcellona, 1994, prima parte, capitolo 2, pag. 113, scriveva: «avvenne che per essere venerdì non eravi in quell'osteria se non se qualche pezzo di un pesce chiamato Abadescio in Castiglia, Merluzzo in Italia, nell'Andalusia Baccagliaio, e altrove Curadiglio e Trucciola.» (traduzione tratta da *Don Chisciotte della Mancia, di Miguel de Cervantes Saavedra*, Edoardo Perino editore Roma, 1888).

15 – Mi riferisco alle lingue ufficiali della Comunità alla data in cui è stata proposta la questione pregiudiziale di cui trattasi (26 novembre 2003).

16 – I testi francese («caractère social»), portoghese («carácter social»), italiano («carattere sociale»), tedesco («sozialem Charakter»), olandese («sociale aard»), greco («??????????? ??????????») e finlandese («luonteeltaan yhteiskunnallisiksi») contengono espressioni similari a quella spagnola «carácter social». Tuttavia, l'espressione svedese («välgörenhetsorganisationer») e quella danese («almennyttig karakter») impiegano vocaboli più vicini alla formula inglese.

17 – La dottrina parla di prestazioni dello «Stato sociale» (si veda Pérez Herrero, L.M., op. cit., p. 204).

18 – Ch. Dickens, in *The Life and Adventures of Martin Chuzzlewit*, Penguin Books, 1968, pag. 515, di fronte alle difficoltà finanziarie del suo personaggio Tigg, gli fa replicare: «charity begins at home, and justice begins next door» (la carità comincia a casa propria, e la giustizia alla porta accanto – traduzione libera).

19 – Kingscrest tenta di dimostrare il proprio intento di perseguire scopi di lucro per evitare di rientrare nel campo d'applicazione della disposizione sull'esonero, ma incorre in un grave errore, dal momento che non si tratta di un'esenzione soggettiva. La sentenza 21 marzo 2002, causa C-174/00, Kennemer Golf (Racc. pag. I-3293), sembra qualificarla in tal modo, ammettendo che l'obiettivo delle esenzioni previste dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. h) - p) della sesta direttiva consiste nel concedere un trattamento più favorevole ad alcuni enti, le cui attività sono orientate verso finalità non commerciali (punto 19); tuttavia, a ben guardare, detta affermazione, un mero obiter dictum, si allinea con la tesi contraria, giacché la causa ultima dell'esenzione consiste nel tipo di attività svolta. Per Pont Clemente, J.F., in *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)*, casa editrice EDESA, 1986, pagg. 26 e 27), soltanto quando la legge distingue determinati atti e – benché siano soggetti all'imposta, perché così stabilito dalla legge stessa – li esime dall'imposizione, si può parlare di una esenzione oggettiva. Al contrario, se il legislatore non prende in considerazione ai fini impositivi un soggetto o una determinata categoría di soggetti – che, se non esistesse tale norma di esclusione, dovrebbero ottemperare a detto obbligo –, crea una esenzione soggettiva. Le prime rendono impossibile il verificarsi della relazione giuridico-tributaria, mentre le seconde eliminano unicamente l'obbligo del soggetto esentato, circostanza questa che non impedisce che detto obbligo sorga a carico di altri.

20 – La lett. l) menziona gli «organismi senza finalità di lucro che si prefiggano obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica», mentre la m) allude alle prestazioni, «fornite senza scopo lucrativo alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica».

21 – Sentenza 11 agosto 1995, causa C-453/93, Bulthuis-Griffioen (Racc. pag. I-2341).

- 22 – Sentenza 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg (Racc. pag. I-4947).
- 23 – Risultano interessanti le considerazioni dell'avvocato generale Cosmas ai paragrafi 24 e seguenti delle conclusioni della causa Gregg.
- 24 – Sentenza 3 aprile 2003, causa C-144/00, Hoffmann (Racc. pag. I-2921).
- 25 – Sentenza 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler (Racc. pag. I-6833, punto 54).
- 26 – Sentenza 6 novembre 2002, causa C-45/01, Dornier (Racc. pag. I-70000, punto 69).
- 27 – Non a caso, l'ultimo trattino dell' art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva vieta agli Stati membri di provocare, nell'uso del loro potere discrezionale, distorsioni della concorrenza che pregiudichino le imprese commerciali assoggettate all'imposta.
- 28 – Tali osservazioni non smentiscono il carattere oggettivo dell'esenzione, che rimane attinente alla natura dell'attività, fermo restando che la limitino soggettivamente, esigendo, affinché il beneficio risulti operativo, determinate condizioni negli organismi che prestano i servizi esenti.