

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

YVES BOT

presentate il 9 luglio 2015 (1)

Causa C-335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL

contro

Stato belga

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla cour d'appel de Mons (Belgio)]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sesta direttiva 77/388/CEE – Esenzioni – Articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g) – Attività d'interesse generale – Prestazioni di servizi strettamente connesse all'assistenza sociale e alla previdenza sociale effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale – Centro residenziale per anziani»

1. La presente causa verte sull'interpretazione dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di tassazione sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (2). Tale disposizione prevede che siano esentate dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi cui lo Stato membro interessato riconosce un carattere sociale.
2. La causa offre alla Corte, in particolare, l'occasione di interpretare la nozione di «assistenza sociale», ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva, stabilendo in tal modo se le prestazioni di servizi fornite da un centro residenziale per anziani possano essere considerate strettamente connesse con l'assistenza sociale ai sensi della medesima disposizione.
3. Nelle presenti conclusioni, chiarirò le ragioni per le quali ritengo che l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che un centro residenziale per anziani, come quello di cui al procedimento principale, che offre a persone anziane a partire dai 60 anni di età alloggi privati che consentono loro di condurre una vita del tutto indipendente nonché servizi a pagamento dei quali possono avvalersi, accessibili anche ai non residenti e che non beneficia di alcun aiuto finanziario pubblico, può essere qualificato come «organismo riconosciuto come avente carattere sociale» e ritenuto fornire prestazioni di servizi «strettamente connesse con l'assistenza sociale», ai sensi della disposizione citata. A tal riguardo, spetterà al giudice nazionale stabilire se, alla luce dell'oggetto sociale del centro residenziale per anziani e del contenuto dei servizi offerti, tale qualificazione ecceda il potere discrezionale attribuito agli Stati membri dalla predetta disposizione ai fini di una siffatta qualificazione e se le

attività del centro residenziale per anziani in questione rientrino nell'ambito dell'assistenza sociale. A tal fine, detto giudice dovrà prendere in esame una serie di elementi che permetteranno di stabilire se tali attività siano dirette ad aiutare persone bisognose di cure. Il giudice nazionale dovrà anche stabilire se le prestazioni di servizi offerte dal centro residenziale per anziani siano indispensabili per l'esercizio di dette attività.

I – **Contesto normativo**

A – *Il diritto dell'Unione*

4. L'articolo 13, parte A, della sesta direttiva dispone quanto segue:

«1. 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:

(...)

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;

(...)

2. 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, lettera 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'[IVA];

– le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'[IVA].

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 quelle di imprese commerciali sottoposte all'[IVA]».

B – *Il diritto belga*

5. L'articolo 44, paragrafo 2, punto 2, del codice dell'imposta sul valore aggiunto (3), nella versione in vigore fino al 21 luglio 2005, prescrive che siano esentate dall'IVA le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale effettuate da organismi che si occupano di assistere le persone anziane e riconosciuti come tali dall'autorità competente e che, quando si tratta di enti di diritto privato, agiscono in condizioni sociali comparabili a quelle degli enti di diritto pubblico.

6. La legge finanziaria dell'11 luglio 2005 (4), entrata in vigore il 22 luglio 2005, ha modificato detta disposizione. Il nuovo articolo 44, paragrafo 2, punto 2, dispone dunque che sono esenti dall'IVA le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale, con la previdenza sociale e con la protezione dell'infanzia e della gioventù, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dall'autorità competente come aventi carattere sociale. Questa nuova disposizione ha ad oggetto, in particolare, gli «organismi che si occupano di assistere le persone anziane».

7. L'articolo 2, punto 1, della legge relativa alle case di riposo, centri residenziali per anziani e ai centri di accoglienza diurni per anziani, emanata dal Consiglio vallone della terza età, del 5 giugno 1997 (5), definisce la casa di riposo come una «struttura destinata all'alloggio di persone anziane di almeno 60 anni di età che ivi hanno la loro residenza abituale e beneficiano di servizi collettivi familiari, domestici, di aiuto alla vita quotidiana e, se necessario, di cure infermieristiche o paramediche».

8. Quanto al centro residenziale per anziani, esso è definito dall'articolo 2, punto 2, della legge del 5 giugno 1997 come «uno o più edifici, qualunque sia la terminologia con cui sono indicati, che costituiscono un insieme funzionale comprendente alloggi privati destinati a persone anziane a partire dai 60 anni di età, che consentono loro di condurre una vita indipendente e che dispongono obbligatoriamente di servizi dei quali tali persone possono liberamente avvalersi». La disposizione precisa inoltre che «i locali, le attrezzature e i servizi collettivi del centro residenziale per anziani possono essere altresì accessibili ad altre persone anziane di almeno 60 anni di età».

9. Nella sua decisione di rinvio, la cour d'appel de Mons (Belgio) precisa che i prezzi applicati dai centri residenziali per anziani sono stabiliti sotto il controllo del ministero degli Affari economici.

II – I fatti del procedimento principale e le questioni pregiudiziali

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (in prosieguo: la «società Les Jardins de Jouvence») è una società di diritto belga costituita nel 2004 allo scopo di gestire istituti di cura nonché di esercitare tutte le attività attinenti direttamente o indirettamente alle cure sanitarie e all'assistenza, in particolare, a malati e anziani disabili.

11. Il 20 ottobre 2004, la società Les Jardins de Jouvence ha notificato all'amministrazione IVA l'inizio della propria attività, definendo quest'ultima come «locazione di monolocali destinati a persone autosufficienti». Il 27 ottobre 2006, ha ricevuto dalle autorità vallone competenti un'autorizzazione provvisoria di funzionamento dal 28 giugno 2006 al 27 giugno 2007. L'assemblea generale dei soci del 27 marzo 2007 ha deliberato di estendere l'oggetto sociale della società includendovi «[l]a gestione di ristoranti, caffè-brasserie, birrerie, snack bar, sale per ricevimenti e consumazioni o qualsiasi altro locale simile», nonché «[l]a gestione di attività di parrucchiere, estetista e manicure».

12. Concretamente, la società mette a disposizione dei suoi locatari alloggi concepiti per una o

due persone, comprendenti una cucina attrezzata, un soggiorno, una camera e un bagno attrezzato. Sono anche forniti vari servizi, a titolo oneroso, non riservati ai soli occupanti del centro residenziale per anziani, quali un ristorante bar, un parrucchiere ed estetista, una sala di kinesiterapia, attività di ergoterapia, una lavanderia, un ambulatorio con sala prelievi e uno studio medico.

13. La società Les Jardins de Jouvence ha effettuato notevoli lavori immobiliari e ha installato le attrezzature necessarie al suo oggetto sociale per poter gestire la propria attività di centro residenziale per anziani. I lavori, iniziati all'inizio di agosto 2004 e terminati nel settembre 2006, miravano ad aggiungere un nuovo edificio – quello destinato al centro residenziale per anziani della società – alla casa di riposo esistente.

14. Ritenendo di essere soggetta all'IVA, nelle dichiarazioni fiscali degli anni dal 2004 al 2006 la società ha dedotto l'IVA pagata per la costruzione del nuovo edificio.

15. Il 5 ottobre e il 14 novembre 2006, l'amministrazione tributaria delle imprese e delle entrate, sezione IVA, ha verificato la compatibilità della società Les Jardins de Jouvence per l'applicazione della normativa in materia di IVA per il periodo dal 30 agosto 2004 al 30 settembre 2006. Secondo un verbale redatto il 25 gennaio 2007, l'amministrazione tributaria ha stimato che la società è un soggetto passivo esentato dall'imposta e che tutte le operazioni effettuate dal centro residenziale per anziani erano esenti dall'IVA in virtù dell'articolo 44, paragrafo 2, punto 2, del codice dell'IVA, nella versione in vigore sino al 21 luglio 2005. L'amministrazione ha concluso che il soggetto passivo esentato non poteva recuperare l'imposta relativa alla costruzione dell'edificio, sull'acquisto degli immobili per destinazione, nonché su tutti i suoi oneri. Pertanto, a suo avviso, detta società era tenuta a restituire allo Stato belga la somma di EUR 663 437,25, corrispondente alle imposte detratte illegittimamente nelle dichiarazioni fiscali.

16. L'amministrazione ha inoltre ritenuto che, essendo la società Les Jardins de Jouvence un soggetto passivo esente, le fatture emesse dai fornitori sarebbero dovute essere gravate di un'imposta del 12% per i lavori di costruzione dell'immobile stricto sensu e di un'imposta del 21% per i lavori di giardinaggio, senza alcun diritto alla detrazione delle imposte a favore della società.

17. Di conseguenza, lo Stato belga chiede, in base al predetto verbale, la somma di EUR 436 132,69 a titolo dell'IVA dovuta, EUR 43 610 a titolo delle ammende fiscali proporzionali nonché gli interessi legali al tasso dello 0,80% per mese di ritardo da calcolare sull'IVA dovuta dal 21 ottobre 2006.

18. Con lettera del 25 gennaio 2007, l'ispettore dell'IVA di Dour (Belgio) ha comunicato alla società Les Jardins de Jouvence la propria decisione di chiudere il suo conto corrente con l'IVA, con effetto dal 30 settembre 2006.

19. A seguito di detto verbale, il 13 febbraio 2007 è stata notificata alla società un'ingiunzione di pagamento, cui la stessa si è opposta con ricorso depositato il 20 febbraio 2007 nella cancelleria del tribunal de première instance de Mons. Con pronuncia del 19 giugno 2012, quest'ultimo ha respinto il ricorso proposto dalla società, che ha, di conseguenza, presentato appello.

20. Nutrendo dubbi sull'interpretazione da attribuire all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva, la cour d'appel de Mons ha disposto la sospensione del procedimento a quo ed ha sottoposto a questa Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un centro residenziale per anziani, ai sensi della [legge del 5 giugno 1997, che gestisce,] a scopo di lucro, alloggi privati concepiti per una o due persone, comprendenti una cucina

attrezzata, un soggiorno, una camera e un bagno attrezzato, che consentono loro di condurre una vita indipendente, nonché vari servizi facoltativi forniti a titolo oneroso, a scopo di lucro, non riservati ai soli occupanti del centro residenziale per anziani (gestione di un ristorante bar, di un parrucchiere ed estetista, di una sala di kinesiterapia, di attività di ergoterapia, di una lavanderia, di un ambulatorio [in cui possono essere effettuati] prelievi, di uno studio medico), sia un organismo avente, essenzialmente, carattere sociale che fornisce “prestazioni di servizi e cessioni di beni strettamente connesse con l’assistenza sociale e la previdenza sociale”, ai sensi dell’articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva (...).

2) Se, ai fini della risposta alla precedente questione, faccia differenza se il centro residenziale per anziani di cui trattasi ottenga, per la fornitura dei servizi in parola, sovvenzioni o qualsiasi altra forma di vantaggio o di intervento finanziario da parte delle autorità pubbliche».

III – Analisi

21. Con le sue questioni, che ritengo debbano essere esaminate insieme, il giudice del rinvio chiede alla Corte, in sostanza, se l’articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che un centro residenziale per anziani, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, che offre a persone di almeno 60 anni di età alloggi che consentono di vivere in totale indipendenza nonché prestazioni di servizi a pagamento accessori accessibili anche ai non residenti e che non beneficia di alcuna sovvenzione finanziaria pubblica, debba essere qualificato «organismo riconosciuto come avente carattere sociale» e considerato fornire prestazioni di servizi «strettamente connesse con l’assistenza sociale e la previdenza sociale», ai sensi di detta disposizione.

22. In realtà, quest’ultima prevede due condizioni cumulative ai fini del beneficio dell’esenzione dell’IVA. Innanzitutto, l’organismo in questione deve essere riconosciuto come avente «carattere sociale». In secondo luogo, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate dall’organismo devono essere «strettamente connesse con l’assistenza sociale e la previdenza sociale» (6). Se sulla prima condizione la giurisprudenza è sufficientemente chiara, consentendomi di dare una risposta utile al giudice del rinvio, così non è per la seconda condizione che, per quanto ne so, non è stata ancora oggetto di interpretazione.

A – *Sulla nozione di «organismi riconosciuti come aventi carattere sociale»*

23. Come indicato al precedente paragrafo, la giurisprudenza relativa all’interpretazione della nozione di «organismi riconosciuti come aventi carattere sociale», ai sensi della sesta direttiva, è relativamente copiosa.

24. Riguardo tale nozione, la Corte ha dunque dichiarato che, in linea di principio, spetta alla legge nazionale di ogni Stato membro emanare le regole in base alle quali è possibile accordare un riconoscimento agli organismi che lo chiedono. A questo riguardo gli Stati membri godono di un certo margine di discrezionalità (7).

25. Tuttavia, «al fine di determinare gli organismi il cui “carattere sociale”, ai sensi dell’articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva, deve essere riconosciuto ai fini di tale disposizione, spetta alle autorità nazionali, in conformità al diritto dell’Unione e sotto il controllo dei giudici nazionali, prendere in considerazione diversi elementi. Fra questi possono essere annoverati l’esistenza di disposizioni specifiche, siano esse nazionali o regionali, legislative o a carattere amministrativo, fiscali o previdenziali, il carattere d’interesse generale delle attività del contribuente interessato, il fatto che altri contribuenti che svolgono le stesse attività beneficino già di un’analoga esenzione, nonché il fatto che i costi delle prestazioni in questione siano eventualmente presi a carico in gran parte da casse malattia o da altri organismi di previdenza

sociale» (8).

26. In questo caso, ritengo che i centri residenziali per anziani siano oggetto di disposizioni specifiche della legislazione regionale belga.

27. Risulta difatti dai documenti del fascicolo che l'articolo 2, punto 2, della legge del 5 giugno 1997 definisce specificamente cosa si intende per «centro residenziale per anziani». Inoltre, secondo detta legge, per poter aprire e funzionare, i centri residenziali per anziani devono ottenere un'approvazione delle pubbliche autorità (9). In particolare, tali centri residenziali per anziani devono rispettare alcune norme comuni alle case di riposo, come quelle sulle modalità di adeguamento del prezzo di alloggio o di accoglienza, la compatibilità, le capacità minime e massime di alloggio o di accoglienza, le condizioni di esperienza e qualifica nonché i requisiti minimi di attività e di presenza necessari per esercitare la funzione di direttore (10). Inoltre, per ricevere detta approvazione, i centri residenziali per anziani devono rispettare alcune norme riguardanti le modalità con le quali è garantito un servizio permanente che faccia fronte alle urgenze dei residenti, nonché quelle relative ai servizi facoltativi che il gestore ha l'obbligo di organizzare o rendere disponibili a richiesta dei residenti (11).

28. A mio parere, è certo il carattere d'interesse generale delle attività offerte dalla società Les Jardins de Jouvence. Ricordo, infatti, che la stessa ha ad oggetto la locazione di alloggi a persone anziane autosufficienti a partire dai 60 anni di età nonché l'esercizio di tutte le attività attinenti direttamente o indirettamente alle cure sanitarie e all'assistenza, in particolare, a malati e anziani disabili.

29. La società Les Jardins de Jouvence ritiene che il fatto che il suo centro residenziale per anziani persegua uno scopo di lucro e che né la stessa né i suoi residenti beneficino di alcuna forma di sovvenzione o di sussidio dalle pubbliche autorità, a differenza delle case di riposo, dimostri che non possa essere considerata «organismo riconosciuto come avente carattere sociale», ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva.

30. Non condivido tale opinione. In primo luogo, ricordo che gli Stati membri dispongono di un potere discrezionale in merito al riconoscimento di un siffatto carattere. Risulta poi dalla giurisprudenza che la nozione di «organismo», contenuta in detta norma, è sufficientemente ampia da includere enti privati che perseguono uno scopo di lucro (12). Infine, se la Corte ha fornito alle autorità nazionali alcuni elementi per stabilire se un organismo è riconosciuto come avente o meno «carattere sociale», ai sensi della disposizione in questione, quello relativo agli eventuali sussidi finanziari dello Stato membro non è che uno degli elementi di cui le stesse «possono» tenere conto. Questi elementi non costituiscono un elenco esaustivo che l'organismo in questione deve rispettare. È quindi a partire da un insieme di elementi destinati a comporre un fascio di indizi che le autorità nazionali potranno stabilire se un tale organismo possa essere definito «organismo riconosciuto come avente carattere sociale», ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva.

31. Pertanto, considerati i suesposti elementi, ritengo che la società Les Jardins de Jouvence possa essere definita «organismo riconosciuto come avente carattere sociale», ai sensi di questa disposizione. Spetterà al giudice nazionale stabilire, alla luce dell'oggetto sociale della società e del contenuto dei servizi offerti, se detta definizione ecceda il potere discrezionale attribuito agli Stati membri da quella disposizione ai fini di una siffatta definizione.

B – *Sulla nozione di «prestazioni di servizi e [di] cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la previdenza sociale»*

32. Ritengo innanzitutto che sia possibile escludere i servizi forniti dalla società Les Jardins de

Jouvence dalle prestazioni di servizi strettamente connesse con la previdenza sociale. Difatti, quest'ultima comprende tutti i regimi che garantiscono la protezione mediante indennizzo della popolazione contro i diversi rischi sociali, come la malattia, la maternità, la vecchiaia o ancora gli incidenti sul lavoro. È palese che la società Les Jardins de Jouvence non abbia ad oggetto la prestazione di servizi di questo tipo. Del pari, essa non ha ad oggetto nemmeno la cessione di beni.

33. L'esame mi porta dunque a concentrarmi sui seguenti punti. In primo luogo, occorre stabilire ciò che comprende la nozione di «assistenza sociale», ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva. Successivamente, chiarirò cosa si debba intendere, secondo me, con l'espressione «strettamente connesse», ai sensi di tale disposizione. Infine, si dovrà stabilire se l'utilizzo della congiunzione «e» tra le nozioni di «assistenza sociale» e di «previdenza sociale» implichi che le prestazioni di servizi devono obbligatoriamente essere strettamente connesse a queste due nozioni. Difatti, se l'esame porta a concludere che le prestazioni di servizi della società Les Jardins de Jouvence rientrano nell'ambito dell'assistenza sociale, ma che la congiunzione implica che rientrino contestualmente in questa nozione e anche in quella di previdenza sociale, allora i centri residenziali per anziani, come quello di cui al procedimento principale, non potranno essere considerati come soggetti passivi esenti.

34. In merito, innanzitutto, alla nozione di assistenza sociale, si rileva che, sebbene la giurisprudenza sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva sia relativamente copiosa, la Corte non ha mai dato una definizione di questa nozione nel contesto della sesta direttiva. Al massimo, nella sentenza Kügler (13), la Corte ha dichiarato 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 (...) sono, in linea di principio, connesse alle provvidenze sociali, così da rientrare nella nozione di “prestazioni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la previdenza sociale” di cui alla lettera g) della detta disposizione» (14).

35. La parte A dell'articolo 13 della sesta direttiva è intitolata «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico» e rientra nel titolo X della stessa, anch'esso intitolato «Esenzioni». Come precisato dalla Corte nella sentenza Kingscrest Associates e Montecello (15), per quanto riguarda le finalità perseguite con le esenzioni previste dall'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettere g) e h), della sesta direttiva, da tale norma emerge che le suddette esenzioni, garantendo un trattamento più favorevole, in materia di IVA, di alcune prestazioni di servizi d'interesse pubblico dispensate nel settore sociale, mirano a ridurre il costo di tali servizi e a rendere pertanto questi ultimi maggiormente accessibili ai singoli in grado di beneficiarne (16).

36. A mio parere, alla luce di questa giurisprudenza, risulta chiaro che l'esenzione dell'IVA nell'ambito dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva è diretta a semplificare l'accesso alle prestazioni di servizi considerati d'utilità sociale, nel senso che mirano ad aiutare le persone bisognose di cure, ove tali servizi sono normalmente prerogativa dei pubblici poteri. L'assistenza sociale implica dunque l'aiuto alla persona, il che mi sembra confermato, peraltro, dalla modifica di questa disposizione effettuata dalla direttiva 2006/112, che utilizza a partire da quel momento la nozione di assistenza sociale (17).

37. Se è pur vero che da costante giurisprudenza risulta che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 13 della sesta direttiva vanno interpretati restrittivamente, ritengo, tuttavia, che l'interpretazione che la Corte è portata a fare della nozione di «assistenza sociale» non debba essere tale da privare la disposizione in cui è inserita di qualsiasi effetto utile (18), e ciò tanto più che la norma intende favorire l'accesso a servizi considerati di utilità sociale.

38. Diversamente dalle prestazioni di servizi rientranti nella previdenza sociale, l'assistenza

sociale è caratterizzata dalla valutazione individuale dei bisogni (19). A mio parere, è proprio perché tali bisogni non sono coperti dalla previdenza sociale che diviene necessaria, se non vitale per la persona interessata, l'assistenza di un organismo di diritto pubblico o riconosciuto dallo Stato membro come avente carattere sociale. Lo stesso si può dire, dunque, per l'assistenza alle persone anziane o disabili che necessitano di alloggi e di cure adeguate al loro stato di vulnerabilità.

39. I bisogni di queste persone non sono necessariamente solo fisici. Possono anche consistere in un aiuto finanziario che ovvi a una carenza di risorse economiche che li costringe a una grave condizione d'indigenza.

40. A priori, le attività degli organismi privati, come la società Les Jardins de Jouvence, rientrano nell'assistenza sociale, per il fatto di offrire alloggi adatti a persone anziane. È vero che, contrariamente ad altri organismi come le case di riposo dove molto spesso gli ospiti sono persone anziane non autosufficienti e che necessitano di assistenza medica per tutti i gesti della vita quotidiana, i centri residenziali per anziani come la società Les Jardins de Jouvence propongono alloggi a persone anziane autosufficienti. Ciò non toglie tuttavia che queste ultime, alla luce dei cambiamenti che avvengono nella loro vita, non possano più condurla come facevano prima. Scelgono quindi di risiedere in una struttura che sembra adatta alle loro esigenze specifiche, come la necessaria presenza di un ascensore, un appartamento più piccolo e arredato in modo che le cadute siano più facilmente evitabili, o ancora una domotica adeguata. Il centro residenziale per anziani è una struttura in cui queste persone saranno sicure di trovare un aiuto in caso di bisogno e che offre loro tutte le garanzie di tranquillità quanto al loro benessere. Sanno anche che, in una tale struttura, saranno obbligatoriamente offerti servizi che permettono loro di non doversi preoccupare della logistica quotidiana (le pulizie, i pasti) o di eventuali spostamenti in automobile, visto che alcuni servizi saranno proposti in loco, come il parrucchiere o la manicure.

41. In udienza, la AXA Belgium SA, parte interveniente nel procedimento principale, ha sostenuto che le attività relative all'assistenza sociale, a suo parere, devono obbligatoriamente essere a carico della collettività pubblica, il che non avverrebbe nel caso di specie. Non condivido tale opinione. In particolare, sarebbe paradossale, a mio giudizio, considerare che un organismo che non è di diritto pubblico, che agisce a scopo di lucro e che non riceve alcun aiuto finanziario, possa essere riconosciuto come avente carattere sociale, ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva, e ritenere che la sua attività non possa essere riconosciuta rientrare nell'assistenza sociale in quanto esso non percepisce, correttamente, alcun aiuto finanziario pubblico.

42. In ogni caso, credo che spetterà al giudice nazionale stabilire se un organismo riconosciuto come avente carattere sociale eserciti attività relative all'assistenza sociale, ai sensi di detta disposizione. A tal riguardo, dovrà tenere conto di una serie di elementi che permetteranno di stabilire se queste attività sono dirette ad aiutare persone bisognose di cure.

43. In merito, poi, alla nozione di prestazioni di servizi «strettamente connesse» con l'assistenza sociale, di cui all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva, emerge dalla giurisprudenza della Corte che questa nozione sottintende che le prestazioni sono connesse con l'attività di assistenza sociale quando sono effettivamente offerte in quanto prestazioni accessorie a questa attività (20).

44. Rilevo a tal riguardo che l'articolo 13, parte A, paragrafo 2, lettera b), primo trattino, della sesta direttiva, prevede che le prestazioni di servizi e le forniture di beni sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista dall'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della stessa se non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate. Inoltre, la Corte ha dichiarato che una prestazione può essere considerata accessoria a una prestazione principale quando non

costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (21).

45. A mio parere, e tenuto conto dei punti precedentemente esaminati, non vi sono dubbi che le prestazioni di servizi proposte dalla società Les Jardins de Jouvence sono strettamente connesse con l'assistenza sociale, ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva.

46. Difatti, come abbiamo visto, lo scopo dei centri residenziali per anziani è permettere a persone anziane di vivere in un ambiente adatto alla loro condizione. I servizi obbligatori e facoltativi offerti dalla società Les Jardins de Jouvence permettono loro di fruire, nelle migliori condizioni possibili, del servizio principale, vale a dire la messa a disposizione di alloggi adatti in un ambiente accogliente. L'attività della società forma un'unità che mi sembra indivisibile. Cosa succederebbe se quest'ultima proponesse solo la messa a disposizione di alloggi ai suoi ospiti? Sceglierebbero comunque di vivere nel centro residenziale per anziani? Credo che la risposta sia negativa. La ragion d'essere dei centri residenziali per anziani, come del resto indicato dal nome, è offrire alle persone anziane un alloggio con servizi tra cui scegliere, che permettono loro di vivere in autonomia e in tutta tranquillità d'animo.

47. Di contro, lo stesso non si può dire delle prestazioni di servizi alle persone non residenti. È chiaro che, in tal caso, le prestazioni sono non più accessorie, bensì perfettamente separate dalla prestazione principale. Ecco che allora non rispettano più, secondo me, la condizione prevista dall'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva, ossia quella di essere strettamente connesse con l'assistenza sociale.

48. In merito, infine, all'utilizzo della congiunzione «e» in questa disposizione, non penso debba essere considerata come avente effetto cumulativo. A tal riguardo, la Corte nelle sentenze Commissione/Francia (22) e Dornier (23), nell'ambito dell'esenzione prevista dall'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, sembra avere escluso l'effetto cumulativo della congiunzione. Nella prima sentenza, infatti, ha indicato come questa disposizione «non contenga alcuna definizione della nozione di operazioni “strettamente connesse” all'ospedalizzazione [o] alle cure mediche» (24).

49. Attribuire, peraltro, un effetto cumulativo all'utilizzo di detta congiunzione, secondo me, andrebbe contro l'obiettivo dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva, vale a dire fare in modo che l'esenzione di alcune prestazioni di servizi d'interesse pubblico svolte nel settore sociale possa ridurre il costo dei servizi e renderli in tal modo più accessibili ai singoli in grado di beneficiarne.

50. A tal riguardo, è importante notare come non tutti i servizi connessi con l'assistenza sociale rientrino necessariamente nella previdenza sociale. Sarebbe questo il caso, secondo la società Les Jardins de Jouvence, dei servizi per i quali i residenti non beneficiano di sovvenzioni dell'Institut national d'assurance maladie invalidité, l'ente che finanzia la previdenza sociale.

51. Alla luce di quanto precede, ritengo che possa considerarsi che un centro residenziale per anziani, come quello di cui al procedimento principale, fornisca prestazioni di servizi «strettamente connesse con l'assistenza sociale», ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva. Spetterà al giudice nazionale stabilire se le attività del centro residenziale per anziani rientrino nell'ambito dell'assistenza sociale. A tal fine, dovrà tenere conto di un insieme di elementi che permetteranno di stabilire se queste attività siano dirette ad aiutare persone bisognose di cure. Il giudice nazionale dovrà anche stabilire se le prestazioni di servizi offerte dal centro residenziale per anziani siano indispensabili per l'esercizio di tali attività.

IV – Conclusione

52. Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di rispondere come segue alla cour d'appel de Mons:

L'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di tassazione sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che un centro residenziale per anziani, come quello di cui al procedimento principale, che offre a persone anziane a partire dai 60 di età alloggi privati che consentono loro di condurre una vita indipendente nonché servizi a pagamento dei quali possono avvalersi anche persone non residenti e che non beneficia di alcun aiuto finanziario pubblico, può essere qualificato «organismo riconosciuto come avente carattere sociale» e si può considerare che fornisca prestazioni di servizi «strettamente connesse con l'assistenza sociale», ai sensi di tale norma.

A tal fine, spetterà al giudice nazionale stabilire:

- se, alla luce dell'oggetto sociale del centro residenziale per anziani e del contenuto dei servizi offerti, tale definizione ecceda il potere discrezionale attribuito agli Stati membri da detta norma ai fini di una siffatta definizione;
- se le attività del centro residenziale per anziani rientrino nell'ambito dell'assistenza sociale. A tal fine, dovrà tenere conto di un insieme di elementi che permetteranno di stabilire se queste attività sono dirette ad aiutare persone bisognose di cure, e

- se le prestazioni di servizi offerte siano indispensabili per l'esercizio di queste attività.

1 – Lingua originale: il francese.

2 – GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva».

3 – Gazzetta ufficiale belga (*Moniteur belge*) del 3 luglio 1969, pag. 7046.

4 – Gazzetta ufficiale belga (*Moniteur belge*) del 12 luglio 2005, pag. 32180.

5 – Gazzetta ufficiale belga (*Moniteur belge*) del 26 giugno 1997, pag. 17043; in prosieguo: la «legge del 5 giugno 1997».

6 – Sentenza Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punto 34).

7 – Sentenza Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 26 e giurisprudenza citata).

8 – Ibidem (punto 31 e giurisprudenza citata). Per un'interpretazione della Corte più recente e sotto la vigenza della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1 e rettifica GU 2007, L 335, pag. 60), v. sentenza «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punti 21, 26 e 29).

9 – V. articolo 5, paragrafo 1, primo comma, di tale legge.

10 – V. articolo 5, paragrafo 5, secondo comma, della legge del 5 giugno 1997, che rinvia alle materie di cui ai punti da 1 a 8 del suo paragrafo 2.

- 11 – V. articolo 5, paragrafo 5, secondo comma, punti 3 e 4, della legge.
- 12 – Sentenza «go fair» Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164, punto 27 e giurisprudenza citata).
- 13 – C?141/00, EU:C:2002:473.
- 14 – Punto 44.
- 15 – C?498/03, EU:C:2005:322.
- 16 – Punto 30.
- 17 – V. articolo 132, paragrafo 1, lettera g), di tale direttiva.
- 18 – Sentenza Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punto 22 e giurisprudenza citata).
- 19 – V. sentenze Frilli (1/72, EU:C:1972:56, punto 14); Biason (24/74, EU:C:1974:99, punto 10), e Hosse (C?286/03, EU:C:2006:125, punto 37).
- 20 – V. sentenza CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, punti 38 e 39 nonché giurisprudenza citata).
- 21 – Ibidem (punto 40).
- 22 – C?76/99, EU:C:2001:12.
- 23 – C?45/01, EU:C:2003:595.
- 24 – Sentenza Commissione/Francia (C?76/99, EU:C:2001:12, punto 22). Il corsivo è mio.