

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GEORGES COSMAS

presentate il 17 novembre 1998 *

I — Introduzione

1. Nel presente procedimento viene chiesto alla Corte di pronunciarsi in merito a due questioni pregiudiziali proposte dal Value Added Tax Tribunal di Belfast in ordine all'interpretazione dell'art. 13, punto A, nn. 1 e 2, 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 (in prosieguo: la sesta direttiva) ¹. A titolo preliminare, occorre evidenziare che dette disposizioni, che disciplinano la materia delle esenzioni dall'applicazione dell'IVA, sono già state oggetto di interpretazione da parte della Corte nella causa *Bulthuis-Griffioen* ²; alcune delle parti che hanno presentato osservazioni nel procedimento in esame chiedono alla Corte di riesaminare le posizioni che aveva espresso in quella sentenza.

II — Fattispecie

2. I ricorrenti nella causa principale, Jennifer Gregg e Mervyn Gregg, gestiscono un'impresa che svolge l'attività di casa di cura, sotto la denominazione di *Glenview*

Nursing Home ³. La *Glenview* è adibita alla prestazione di cure residenziali. Dispone di 17 camere, bagni e spazi comuni. I coniugi Gregg occupano per le attività della casa di cura 25 dipendenti ⁴ e la loro impresa ha per fine la ricerca sistematica del profitto ⁵. La *Glenview Nursing Home* è ritenuta una casa di cura e un centro di assistenza residenziale in base alle disposizioni interne del diritto dell'Irlanda del Nord, ossia a norma del *Registered Homes (NI) Order 1992* (in prosieguo: l'*Order*) ⁶, ma non è

3 — Fino all'aprile del 1992, detta casa di cura era gestita da un unico proprietario, il padre della signora Gregg, quindi è divenuta di proprietà di quest'ultima. Dal marzo 1996, l'impresa è gestita in società dai coniugi Gregg.

4 — Vi sono un responsabile, due supervisori, 14 assistenti terapeutici, 7 ausiliari e un impiegato amministrativo. I contabili sono forniti da una società esterna di contabilità.

5 — Per la degenza i signori Gregg addebitano una retta di 203,00 UKL a settimana. Si deve sottolineare che l'esercizio della direzione e del controllo finanziario non rappresenta la principale occupazione professionale dei coniugi Gregg. Il signor Mervyn Gregg è in affari nella fornitura di telefoni cellulari, mentre la signora Jennifer Gregg dirige a tempo pieno i servizi di ristorazione di un ospedale della zona.

6 — Come precisato dal tribunale di rinvio, la legge dell'Irlanda del Nord vieta il funzionamento di una casa di assistenza residenziale senza regolare iscrizione all'apposito registro: contravvenire a tali disposizioni comporta sanzioni d'ordine penale. Inoltre, ai sensi dell'art. 3 dell'*Order*, è definito come «casa di assistenza residenziale» «...qualsiasi istituto che fornisca, a pagamento o no, ospitalità con trattamento di pensione e assistenza personale a soggetti bisognosi di assistenza a causa di a) età avanzata o infermità, b) handicap, c) dipendenza attuale o pregressa da alcool o droghe, o d) disturbi mentali attuali o pregressi». Ai sensi dell'art. 16 dell'*Order*, è definito come «casa di cura» «a)... un centro usato per, o destinato a, accogliere e fornire assistenza infermieristica a persone affette da malattia, lesione o infermità, b) una clinica di maternità, e c) un centro che non rientri nei precedenti, ma sia usato per, o destinato a, fornire uno o più dei seguenti servizi: 1) interventi chirurgici in anestesia, 2) endoscopia, 3) emodialisi o dialisi peritoneale, 4) terapie mediante tecniche specificamente controllate».

* Lingua originale: il greco.

1 — GU L 145, pag. 1.

2 — Sentenza 11 agosto 1995, causa C-453/93 (Racc. pag. I-2341).

riconosciuta dalle leggi del Regno Unito come un ente «avente carattere sociale»⁷.

«Esenzioni all'interno del paese

3. Al fine di migliorare il funzionamento della loro impresa⁸, i signori Gregg hanno chiesto l'iscrizione nei registri IVA in base alle disposizioni del Value Added Tax Act 1994. L'autorità amministrativa competente (Commissioners) ha ritenuto di non poter accogliere la richiesta dei signori Gregg, in quanto la loro impresa, ossia la Glenview Nursing Home, rientra nella fattispecie di esenzione dall'IVA ai sensi dell'allegato 9, gruppo 7, punto 4, del Value Added Tax Act, con il quale sono state recepite nell'ordinamento interno le disposizioni in materia di esenzione dall'IVA di cui all'art. 13, punto A, della sesta direttiva.

A. Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico

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:

(...)

A — *Le disposizioni normative rilevanti*

a) Disposizioni di diritto comunitario

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

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;

⁷ — Quest'ultima osservazione è rilevante per la riconduzione del quadro fattuale del caso di specie al campo di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della direttiva.

⁸ — Che intendono ampliare con l'aggiunta di 13 camere per anziani e lungodegenti affetti da disturbi mentali e altre 12 per la casa di cura e l'assistenza residenziale.

(...)

- 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, 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;

(...).

b) Disposizioni di diritto nazionale

5. L'allegato 9, gruppo 7, punto 4, del Value Added Tax Act 1994, che definisce, in applicazione della normativa comunita-

ria pertinente, le fattispecie di esenzione dell'IVA rilevanti ai fini del presente procedimento, così recita:

«[Sono esenti da IVA] la prestazione di cure o di trattamenti medici o chirurgici e la cessione in relazione a queste di qualsiasi bene in un ospedale o altro istituto approvato, autorizzato, registrato o esente da registrazione per atto di un ministro o di altra autorità a norma di una legge generale del Parlamento o del Parlamento dell'Irlanda del Nord o di un provvedimento pubblico generale dell'Assemblea dell'Irlanda del Nord o di un decreto regio a norma dell'allegato I del Northern Ireland Act 1974, che non costituisca una disposizione destinata ad entrare in vigore a date differenziate nel territorio di diversi enti locali».

B — Il procedimento pendente dinanzi al giudice a quo

6. I coniugi Gregg hanno adito il Value Added Tax Tribunal adducendo che il loro caso non rientra nelle esenzioni di cui all'art. 13 della direttiva. Ritengono in particolare che tali esenzioni presuppongano che il titolare dell'attività sia una persona giuridica, mentre essi sono due persone fisiche che dirigono come «part-

ners» l'impresa Glenview Nursing Home⁹. A tale riguardo, essi richiamano la precedente sentenza dello stesso tribunale nazionale nella causa Kaul¹⁰.

7. Il giudice a quo osserva che l'aspetto determinante ai fini del ricorso di cui è stato investito riguarda l'interpretazione dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b) e g), della sesta direttiva, in particolare le nozioni di «istituto» e di «organismo» impiegate dal legislatore comunitario. Egli chiede in che misura l'uso di tali termini implichi che l'esenzione dall'IVA prevista dalle disposizioni citate della sesta direttiva si applica unicamente a persone giuridiche e non a persone fisiche, anche se queste esercitano le attività di interesse pubblico menzionate all'art. 13, punto A, n. 1, lett. b) e g), della sesta direttiva. Il giudice nazionale rinvia, anzitutto, alla causa Kaul, nella quale il Tribunale ha stabilito, sulla base della motivazione della sentenza Bulthuis-Griffioen emessa dalla Corte di giustizia, che, poiché l'art. 13, punto A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva si riferisce espressamente ad «organismi» ed «istituti», l'esenzione fiscale prevista risulta applicabile esclusivamente a persone giuridiche. Il giudice a quo osserva tuttavia che l'interpretazione data nella sentenza Bulthuis-Griffioen riguardava la lett. g) dell'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva, e non la lett. b) del medesimo paragrafo. Ciononostante, il giudice nazionale riconosce l'esistenza di un nesso fra l'interpretazione delle due disposizioni e l'importanza che riveste, ai fini della risoluzione

della lite nel caso in esame, la pronuncia pregiudiziale emessa dalla Corte nella causa citata. Il giudice nazionale nutre comunque dubbi circa il fatto che i termini di «organismo» e «istituto» non debbano comprendere, sul piano concettuale, anche i casi in cui una persona fisica eserciti un'attività imprenditoriale, da sola o in forma associata, in particolare dal momento che una o più persone fisiche sono in grado di svolgere la propria attività «a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli organismi di diritto pubblico» e possono essere considerate «istituti [...] debitamente riconosciuti». Egli sottolinea inoltre il rischio di distorsioni della concorrenza dovute al fatto che la stessa attività viene considerata, sul piano fiscale, in modo di volta in volta diverso a seconda della personalità giuridica del soggetto che la esercita. Infine sottolinea le differenze non irrilevanti riscontrabili, a livello fattuale, fra la causa Bulthuis-Griffioen e il procedimento pendente dinanzi al Tribunale di rinvio: la sentenza citata riguardava una sola persona fisica, ossia un imprenditore individuale che gestiva un nido d'infanzia, mentre nel procedimento in esame i signori Gregg sono soci di un'impresa manifestamente più rilevante dal punto di vista delle infrastrutture e del giro d'affari.

III — Le questioni pregiudiziali

8. Alla luce di quanto precede, il giudice a quo ha proposto le seguenti questioni pregiudiziali:

9 — La nozione di società di persone (partnership) è definita dalla section 1 del Partnership Act 1890 come il rapporto esistente «fra due o più persone che svolgono in comune un'attività economica a fine di lucro». La società di persone, ai sensi dell'ordinamento nazionale, non è una persona giuridica distinta dalle persone dei soci.

10 — Sentenza Kaul/Commissioners of Customs and Excise, 1996, VAT decision 14028.

« 1) Se, nelle circostanze riassunte nell'allegato, l'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che due persone fisiche (singoli) che gestiscono in comune un'impresa come soci di una società di persone ("partnership") non hanno diritto all'esenzione di cui alla lett. b), posto che:

i) l'impresa sia dedicata alla prestazione di cure mediche e ad attività strettamente connesse e

ii) le dette persone siano "debitamente riconosciute" e le loro attività siano simili per natura a quelle svolte da "ospedali" e/o da "centri medici e diagnostici".

quelle vigenti per gli organismi di diritto pubblico.

2) Se l'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che in una situazione come quella descritta nell'allegato alle presenti questioni, due persone fisiche (singoli) che gestiscono in comune un'impresa come soci di una società di persone ("partnership") non hanno diritto all'esenzione di cui alla lett. g), posto che le prestazioni fornite siano "strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo"».

IV — Soluzione delle questioni pregiudiziali

In particolare, se l'esenzione sia preclusa ai soci perché:

A — Osservazioni preliminari

a) non costituiscono un organismo di diritto pubblico;

a) Sui margini di interpretazione delle disposizioni comunitarie rilevanti

b) le loro attività non si svolgono in condizioni sociali analoghe a

9. Va sottolineato in via preliminare che il legislatore comunitario, all'atto dell'introduzione delle norme per l'armonizzazione delle legislazioni fiscali nazionali, non ha

formulato le disposizioni rilevanti della sesta direttiva in modo da non dare adito ad incertezze e contraddizioni a livello interpretativo. La responsabilità non va imputata al legislatore, ma all'intrinseca insufficienza del lessico — specie quando occorre ricercare sinonimi in numerose lingue diverse — nel rendere conto di una realtà in continua trasformazione e nel formulare concetti giuridici a carattere chiaro, diacronico e interstatale.

10. In particolare, il settore dell'assistenza medica e paramedica in senso lato, nel quale si iscrivono gli elementi di fatto del procedimento principale, ha registrato negli ultimi decenni notevoli cambiamenti quanto a natura, organizzazione e contenuti delle prestazioni; le forme istituzionali dell'erogazione di assistenza — che non ha più un carattere esclusivamente pubblico — presentano differenze fondamentali all'interno di ogni Stato membro: è materialmente impossibile descriverle in modo soddisfacente facendo uso di termini ellittici, come «organismi», «istituti debitamente riconosciuti» o «organismi aventi carattere sociale».

11. L'osservazione di cui sopra non è priva d'importanza poiché consente di individuare la sostanza della questione in esame e il metodo più indicato per farvi fronte. Tale metodo non può consistere semplicemente nell'attingere argomentazioni dalla lettera delle disposizioni rilevanti o dal raffronto fra le medesime. Anziché attenersi strettamente al contenuto apparente

della sesta direttiva, è d'uopo ricercarne il significato autentico analizzandola come un sistema normativo razionale e completo.

12. Il margine di interpretazione, com'è ovvio, non è illimitato. I limiti a ogni costrutto interpretativo che tenti di porre rimedio alle insufficienze espressive di una data norma sono posti dalla lettera stessa di tale norma. Risulterebbe infelice un'interpretazione che attribuisse a un termine giuridico un contenuto concettuale del tutto diverso rispetto a quello che contraddistingue detto termine nell'uso quotidiano o in altro contesto giuridico. La specifica definizione giuridica di un dato concetto non può prescindere totalmente dal contenuto sin qui comunemente attribuitole.

13. In concreto, per quanto attiene alle disposizioni comunitarie rilevanti, non posso condividere la conclusione che la semplice azione di una persona fisica rientri, senza altre condizioni, nel campo concettuale dei termini di «organismo» e «istituto» (ai sensi dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b) e g), della sesta direttiva), nonostante possa parere giustificata dal punto di vista sistematico. Ciò non significa, tuttavia, che le possibilità di interpretare la formulazione delle disposizioni comunitarie rilevanti siano così ristrette. Termini quali «organismo» e «istituto», utilizzati dal legislatore, non sono unicamente passibili di un'interpretazione restrittiva e formalistica; in altre parole, non si riferiscono a una precisa forma giuridica di operatore attivo in ambito ospedaliero, medico o paramedico.

b) A proposito della giurisprudenza Bulthuis-Griffioen

14. Come già evidenziato, il punto di partenza della controversia giuridica in esame risiede nella posizione assunta dalla Corte nella già menzionata causa Bulthuis-Griffioen. Non è casuale, del resto, che quattro Stati membri siano intervenuti chiedendo un chiarimento in merito alla linea seguita dal giudice comunitario in quella sentenza o una ridefinizione della relativa posizione giurisprudenziale. Va evidenziato che gli Stati membri, ad eccezione dei Paesi Bassi, non hanno avuto occasione, nell'ambito della causa Bulthuis-Griffioen, di presentare osservazioni in merito alle esenzioni fiscali di cui all'art. 13, punto A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva. Il problema di stabilire se tali disposizioni si applichino alle sole persone giuridiche, e non alle persone fisiche, nella causa Bulthuis-Griffioen era stato sollevato implicitamente dalle osservazioni scritte della Commissione, e la Corte lo aveva affrontato senza che venissero sentiti in merito gli altri Stati membri. Inoltre, considerato il modo in cui le parti nel caso di specie invocano la sentenza della Corte e le mie conclusioni nella causa Bulthuis-Griffioen, si impongono, a mio avviso, alcune precisazioni circa il reale significato e la portata della soluzione giurisprudenziale proposta e adottata in detta causa.

c) A proposito della terminologia utilizzata dal legislatore comunitario nelle disposizioni rilevanti

15. Si deve ricordare che le diverse versioni linguistiche, nelle lingue ufficiali della

Comunità, delle disposizioni dell'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva presentano interessanti variazioni. Laddove in greco è utilizzato il termine «οργανισμός» (organismo), e in francese «organisme», nel testo inglese ricorrono i termini «body» e «organization». Analogamente, il termine «ίδρυμα» (istituto, «établissement» in francese) è reso in inglese con «establishment». Nel testo tedesco, invece, in tutti i casi sopra menzionati si incontra lo stesso termine giuridico (Einrichtung)¹¹.

16. Ritengo che i termini «istituto» e «organismo»¹² siano stati utilizzati dall'estensore della direttiva con il medesimo contenuto concettuale. Come ha giustamente osservato dalla Commissione, tale interpretazione è corroborata dall'esame

11 — La Corte si è già occupata del problema dell'esistenza di divergenze sul piano linguistico nella traduzione di termini o espressioni nei testi legislativi delle Istituzioni comunitarie. Nella sentenza Stauder [sentenza 12 novembre 1969, causa 29/69 (Racc. pag. 419, punto 3)] essa ha stabilito che: «Quando una decisione unica è destinata a tutti gli Stati membri, l'esigenza ch'essa sia applicata e quindi interpretata in modo uniforme esclude la possibilità di considerare isolatamente una delle versioni, e rende al contrario necessaria l'interpretazione basata sulla reale volontà del legislatore e sullo scopo da questo perseguito, alla luce di tutte le versioni linguistiche».

D'altro canto, la Corte riconosce costantemente che «in caso di divergenza fra le [varie] versioni [linguistiche] [...], la disposizione in questione dev'essere intesa in funzione del sistema e della finalità della normativa di cui essa fa parte» [v. sentenza 27 marzo 1990, causa C-372/88, Crickett St Thomas (Racc. pag. I-1345, punto 19) e le conclusioni presentate in tale causa dall'Avvocato generale G. Tesouro (paragrafi 6 e segg.). V., inoltre, sentenze 28 marzo 1985, causa 100/84, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 1169, punto 17), 17 ottobre 1991, causa C-100/90, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-5089, punto 8), 7 dicembre 1995, causa C-449/93, Rockfon (Racc. pag. I-4291, punto 28), 27 ottobre 1977, causa 30/77, Bouchereau (Racc. pag. 1999, punto 14), 13 luglio 1989, causa 173/88, Henriksen (Racc. pag. 2763, punto 11)].

12 — Lo stesso vale per i termini «body», «organization» ed «establishment» per quanto concerne il testo inglese.

delle disposizioni citate in combinato disposto con l'art. 13, punto A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva; in quest'ultimo punto, con il termine «ente» sono designati tanto gli «organismi» ed «istituti» di cui al n. 1, lett. b), quanto gli «organismi» di cui alla lett. g) del n. 1 del medesimo articolo. Pertanto, la risposta alla prima questione pregiudiziale concernente l'interpretazione dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva non potrà differire dalla risposta alla seconda questione pregiudiziale, concernente la lett. g) del medesimo n. 1. È quindi opportuno che le due questioni siano esaminate congiuntamente.

B — L'esame delle questioni pregiudiziali nel merito

a) A proposito dei problemi in esame

17. Il governo del Regno Unito rileva, giustamente, che la risposta alle questioni pregiudiziali dovrà essere fornita sulla base degli elementi di fatto e di diritto menzionati dal giudice nell'ordinanza di rinvio. Per quanto attiene alla prima questione pregiudiziale, in particolare, è necessario procedere a taluni chiarimenti in ordine alla riconducibilità del quadro fattuale del procedimento principale al campo di applicazione dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. Si debbono ritenere

acquisiti — o, quantomeno, non rientrano nei limiti della questione pregiudiziale proposta — i seguenti elementi: in primo luogo, l'attività della Glenview consiste nella «ospedalizzazione e cure mediche» o in attività «strettamente connesse» ad esse; in secondo luogo, la Glenview è «debitamente riconosciuta» ai sensi dell'ordinamento nazionale; in terzo luogo, le attività svolte dalla Glenview sono «della stessa natura» di quelle svolte da «istituti ospedalieri» o da «centri medici e diagnostici». Il punto focale su cui verte il quesito posto dal giudice nazionale consiste nell'appurare in che misura la Glenview, che opera in regime di società di persone («partnership») — e che dunque è priva di personalità giuridica — possa essere ritenuta un «istituto» che fornisce cure «a condizioni sociali analoghe» a quelle vigenti per gli organismi di diritto pubblico preposti a tale scopo, ai sensi dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

18. Analogamente, ai fini della seconda questione pregiudiziale, non viene contestato che la Glenview offra prestazioni di servizi «strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo», ai sensi della sesta direttiva. La questione da chiarire è se essa rientri fra gli «organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato». Sono questi i temi di cui ci occuperemo di seguito.

b) Motivi addotti contro l'applicazione delle esenzioni ai fatti di causa

19. I coniugi Gregg asseriscono che la Glenview Nursing Home non può fruire

dei benefici previsti dall'art. 13, punto A, della sesta direttiva. Essi rammentano, anzitutto, che in base a una consolidata giurisprudenza della Corte le esenzioni di cui al predetto articolo vanno interpretate restrittivamente, poiché costituiscono deroghe al principio generale dell'imposizione fiscale su ogni attività economica¹³. I coniugi Gregg ritengono che le esenzioni di cui all'art. 13, punto A, n. 1, lett. b) e g), della sesta direttiva riguardino esclusivamente operatori economici aventi personalità giuridica autonoma e non comprendano attività esercitate da una o più persone fisiche. Secondo il ragionamento che essi hanno esposto dinanzi alla Corte, le esenzioni di cui all'art. 13, punto A, della direttiva possono essere distinte in due categorie, in base alla forma giuridica dell'operatore che svolge l'attività soggetta a esenzione: talune disposizioni del n. 1 del predetto articolo — quali le lett. b) e g), rilevanti ai fini della presente causa — sarebbero applicabili soltanto alle persone giuridiche, mentre altre disposizioni — quali le lett. c), e) e j) dello stesso n. 1 — riguarderebbero le persone fisiche¹⁴. Nei casi in cui il legislatore comunitario ha inteso esonerare dall'imposta l'attività imprenditoriale di persone fisiche, ha utilizzato termini che rinviano chiaramente a tali persone fisiche; per contro, il riferimento a «istituti» o «organismi» denota la volontà del legislatore di limitare alle sole persone giuridiche il campo d'applicazione delle esenzioni riconosciute all'art. 13, punto A, n.1, lett. b) e g). La scelta terminologica operata rappresenta, secondo l'avviso dei coniugi Gregg, un elemento determinante dal quale si evince non soltanto il vero significato delle dispo-

sizioni rilevanti¹⁵, ma anche la specifica forma giuridica che devono assumere le attività imprenditoriali per poter accedere al beneficio delle esenzioni d'imposta. Secondo l'opinione dei coniugi Gregg, l'estensore dell'art. 13, punto A, della sesta direttiva non ha inteso definire soltanto le attività oggetto di esenzione, ma anche la forma giuridica degli aventi diritto all'esenzione¹⁶.

20. Inoltre, i ricorrenti nella causa principale invocano il punto 10 dell'allegato F della sesta direttiva, che menziona espressamente le attività di istituti ospedalieri non considerati dall'articolo 13, punto A, n. 1, lett. b), di detta direttiva. I coniugi Gregg sostengono che una parte dell'assistenza ospedaliera è esclusa dalle esenzioni di imposta: si tratterebbe delle attività di questa natura esercitate esclusivamente a scopo di lucro. Essi basano tale interpretazione sul testo stesso dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. Ritengono che un'impresa avente per scopo il perseguimento del profitto non può essere ritenuta, per sua natura, un istituto che funzioni «a condizioni sociali analoghe» a

13 — V. sentenze 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. 1471, punto 19), e 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uirvoering Financiële Acties (Racc. pag. 1737, punti 11 e 13).

14 — Le lett. c), e) e j) dell'art. 13, parte A, n.1, definiscono la materia delle esenzioni concesse a medici, odontotecnici e insegnanti.

15 — A sostegno di tale interpretazione, i coniugi Gregg adducono il fatto che il legislatore comunitario non si accontenta di impiegare i termini «organismo» e «istituto» alla lett. b) dell'art. 13, parte A, n. 1, della direttiva, ma che alla lett. a) del n. 2 del medesimo articolo egli fa altresì menzione di «enti diversi da quelli di diritto pubblico». I signori Gregg ritengono evidente che un tale «ente» non possa essere un operatore privo di personalità giuridica, dietro il quale agiscono una o più persone fisiche.

16 — A tale riguardo, essi rimandano al punto 13 della sentenza 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Germania (Racc. pag. 2655), in cui la Corte ha stabilito quanto segue: «Benché questi oneri vadano a vantaggio di attività che perseguono determinati scopi, tuttavia la maggior parte delle disposizioni precisa pure quali operatori economici siano autorizzati a fornire le prestazioni esonerate. Non è quindi esatto sostenere che dette prestazioni sono definite mediante riferimento a nozioni puramente sostanziali o funzionali».

quelle vigenti per un organismo di diritto pubblico. Di conseguenza la Glenview, quale impresa finalizzata unicamente al perseguimento del profitto, non è riconducibile all'ambito dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva¹⁷.

21. I coniugi Gregg ritengono che le argomentazioni sopra illustrate trovino riscontro nella già citata sentenza *Bulthuis-Griffioen*, nella quale si afferma chiaramente che il beneficio dell'esenzione non può essere invocato da imprenditori che siano persone fisiche, nei casi in cui si faccia espresso riferimento alla nozione di «organismo». Essi reputano dunque che la soluzione giurisprudenziale formulata a proposito dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. g), possa e debba essere trasposta integralmente nell'interpretazione della lett. b) del medesimo n. 1.

22. Infine, per quanto attiene in modo specifico all'esenzione descritta all'art. 13, punto A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva, i ricorrenti nel procedimento principale invocano da un lato la decisione nella causa *Bulthuis-Griffioen*, in base alla quale «organismo» ai sensi di detta disposizione è unicamente una persona giuridica, dall'altro fanno rilevare che la loro impresa non è riconosciuta dall'ordinamento dell'Irlanda del Nord come «avente carattere sociale».

c) Confutazione dei motivi sopra illustrati e interpretazione delle disposizioni comunitarie rilevanti

17 — Essi rimandano inoltre al punto 32 della sentenza 23 febbraio 1988, causa 353/85, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 817). In questa causa, il giudice comunitario definisce l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse come «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».

23. Ritengo che non si possa condividere il ragionamento seguito dai ricorrenti. Per quanto attiene al principio generale in base al quale una disposizione in materia di esenzioni fiscali deve essere interpretata in termini restrittivi, principio su cui effettivamente si fonda il sistema fiscale della sesta direttiva¹⁸, va anzitutto sottolineato che l'applicazione di detto principio non può condurre automaticamente all'esclusione delle persone fisiche dalle esenzioni previste dall'art. 13, punto A, n. 1, lett. b) e g), della sesta direttiva. L'interpretazione restrittiva di un'esenzione non costituisce un fine in sé e non può condurre a rovesciare la logica del sistema che la norma oggetto di interpretazione ha inteso costituire. Nel caso di specie, è essenziale valutare in che misura l'uso dei termini «organismo» e «istituto» sottintenda l'esistenza di una precisa veste giuridica dell'operatore che svolge l'attività oggetto di esenzione d'imposta. Questo è, tuttavia, anche lo scopo della questione giuridica sollevata, che non può essere elusa semplicemente per il fatto che i termini giuridici di cui sopra sono stati utilizzati nell'ambito dell'introduzione di una norma di esenzione.

24. Si deve respingere, in quanto basato su un'errata interpretazione delle disposizioni

18 — La Corte ha ritenuto che qualsiasi interpretazione che porti ad ampliare il campo di applicazione dell'art. 13, parte A, sarebbe incompatibile con l'obiettivo di tale disposizione (v. sentenza *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, citata supra, nota 13, punti 13 e 14) e che «l'art. 13 della sesta direttiva non esclude tutte le attività d'interesse generale, ma solo quelle che sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato» [v. sentenza 11 luglio 1985, Commissione/Germania, citata supra, nota 16 (punto 17) e sentenza 15 giugno 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, citata supra, nota 13 (punto 12)], e ha respinto un'interpretazione in senso lato delle esenzioni di imposta in generale [v. sentenza 11 luglio 1985, Commissione/Germania, citata supra (punto 20) e il punto 16 delle conclusioni presentate dall'Avvocato generale M. Darmon nella causa C-63/92, *Lubbock Fine*, sulla quale è stata pronunciata la sentenza 15 dicembre 1993 (Racc. pag. I-6665)].
A tale riguardo, v. anche le mie conclusioni presentate il 14 maggio 1998 nella causa C-149/97, *Motor Industry* (Racc. pag. I-7053, paragrafi 43 e ss.).

comunitarie in causa, l'argomento secondo il quale il beneficio dell'esenzione d'imposta viene concesso unicamente per l'esercizio di attività mediche, ospedaliere o altre affini che non abbiano per fine la ricerca sistematica del profitto. Come correttamente osserva la Commissione, il mancato perseguimento del profitto non rappresenta una condizione sine qua non per la riconducibilità al campo di applicazione dell'art. 13, punto A, n. 1, della direttiva. Per tale ragione, del resto, l'art. 13, punto A, n. 2, lett. a), dispone che «gli Stati membri possono» subordinare la concessione, ad enti diversi da quelli di diritto pubblico, dell'esenzione prevista all'art. 13, punto A, n. 1, lett. b), alla condizione che detti enti non abbiano per fine la «ricerca sistematica del profitto». Analoga conclusione si evince, inoltre, dalla posizione espressa dalla Corte nella già citata causa 353/85, Commissione/Regno Unito, con la quale è stata interpretata la disposizione di cui alla lett. b) dell'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva. In tale sentenza si fa menzione di prestazioni «effettuate *normalmente* senza scopo di lucro»¹⁹. A contrario, pertanto, risulta concepibile la concessione dell'esenzione di imposta per attività a fini di lucro nell'ambito dell'assistenza medica e ospedaliera.

25. La subordinazione dell'esenzione di cui alla lett. b) dell'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva al carattere non speculativo e di interesse pubblico dell'attività medica od ospedaliera esercitata non può essere giustificata — in contrapposizione a quanto affermato dai coniugi Gregg — in base al passo di detta disposizione in cui si precisa

che l'attività in questione deve essere esercitata «a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per (gli organismi di diritto pubblico)». Secondo le affermazioni della Commissione, tale frase non figurava nel progetto di testo originario di questa disposizione, ma è stata aggiunta dal Consiglio, senza che fosse chiaro il suo esatto significato; essa non costituisce, comunque, un elemento imprescindibile per l'interpretazione della disposizione in questione. Da un'indagine svolta dalla Commissione è emerso che esistono due distinti approcci per l'interpretazione della frase di cui trattasi. Da un lato, alcuni Stati membri — fra i quali anche il Regno Unito — ammettono che gli istituti riconosciuti come case di assistenza residenziale o come case di cura ai sensi delle disposizioni di diritto nazionale vadano ritenute *ab definitione* come funzionanti «a condizioni sociali analoghe» a quelle vigenti per gli enti ospedalieri pubblici. Dall'altro lato, un secondo gruppo di Stati membri interpreta questo presupposto come l'obbligo, per gli istituti ospedalieri che desiderano rientrare nel regime di esenzione d'imposta, di collegarsi tramite convenzione o altro vincolo legale al servizio sanitario pubblico o di accettare una data percentuale di pazienti coperti da pubblica assistenza. In ogni caso, la ricerca sistematica del profitto non può essere ritenuta, a mio avviso, l'elemento che esclude *de iure* che un istituto medico o ospedaliero funzioni «a condizioni sociali analoghe» a quelle vigenti per gli organismi di diritto pubblico.

26. Resta tuttavia irrisolta la questione della corretta interpretazione dei termini «organismo» e «istituto» utilizzati dal legislatore comunitario nelle disposizioni controverse delle lett. b) e g) dell'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva, tenuto conto naturalmente della posizione giuri-

¹⁹ — Punto 32 della sentenza nella causa 353/85, Commissione/Regno Unito, citata *supra*.

sprudenziiale assunta nella causa *Bulthuis-Griffioen*. Appare più corretto ammettere, come sostenuto tanto dai governi degli Stati membri intervenuti nel presente procedimento quanto dalla Commissione, che l'uso dei termini di cui sopra non si riferisce affatto alla veste giuridica dell'operatore che svolge l'attività ospedaliera o medica e che non predetermina la scelta di tale veste. Dal punto di vista dell'economia generale del sistema delle esenzioni fiscali si evince con chiarezza che la ragione dell'esistenza dell'esenzione d'imposta in esame consiste nel *genere* e nelle *condizioni* di prestazione delle attività in questione, elementi che risultano indipendenti dalla personalità giuridica dell'operatore che fornisce la prestazione. Questa valutazione, diversamente da quanto sostenuto dai coniugi Gregg, non è confutata dalla posizione assunta dalla Corte nella già citata causa 107/84, *Commissione/Germania*²⁰. Ben può il legislatore comunitario, in disposizioni come quella in esame, non definire soltanto l'attività oggetto di esenzione, ma precisare anche tassativamente gli operatori economici autorizzati a fornire le prestazioni esonerate; tuttavia, ciò non sottintende che gli enti in questione debbano necessariamente avere personalità giuridica.

27. Ritengo che, nello specifico contesto normativo in cui sono utilizzati, i termini «organismo» e «istituto» facciano riferimento all'esistenza di un *operatore autonomo*; per operatore di questo genere si intende un insieme di fattori umani e materiali che costituiscano una formazione a sé stante, tramite la quale venga esercitata in via principale, stabilmente e continuati-

vamente un'attività medica, ospedaliera o di assistenza residenziale agli anziani. Risulta quindi decisiva l'analisi della struttura e degli elementi costitutivi dell'operatore, e non il suo carattere giuridico apparente. Affinché esista un «organismo» o «istituto» ai sensi dell'art. 13, punto A, della sesta direttiva, è indispensabile l'esistenza di un'entità indipendente sotto il profilo istituzionale e organizzativo — e, comunque, distinguibile —, rispetto alla natura e all'operato della persona o delle persone cui appartiene. Per contro, non costituisce un «istituto» o un «organismo» a sé stante una formazione che si limiti a riflettere l'azione di una o più persone fisiche (per es., medici). Non sussiste in tal caso l'indispensabile infrastruttura (umana e materiale) affinché l'attività medica, ospedaliera o di assistenza agli anziani esercitata da detta entità risulti attribuibile all'entità in sé e non alla persona o alle persone fisiche (che ne hanno la proprietà o la gestione). Di conseguenza, quando l'operatore che svolge le attività di cui alle lett. b) e g) dell'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva non dispone di personalità giuridica, l'esistenza di un'infrastruttura che lo distingua rispetto alla persona o alle persone fisiche che ne hanno la proprietà o ne sono responsabili rappresenta il criterio più determinante per stabilire se si tratti di «istituto» o «organismo» avente diritto a esenzione fiscale.

28. All'interpretazione di cui sopra i coniugi Gregg eccepiscono che essa crea incertezza del diritto e distorsione delle condizioni di libera concorrenza, in quanto, ammettendo che possa esistere un «organismo» o «istituto» senza personalità giuridica autonoma, si introduce nella disposizione rilevante un elemento soggettivo e quantitativo. Effettivamente, la ricerca di

20 — V. supra, nota 16.

elementi che provino l'esistenza distinta e la soggettività dell'operatore che svolge l'attività esente rappresenta un tema suscettibile di ampia interpretazione, mentre subordinare l'applicazione dell'esenzione d'imposta all'esistenza di personalità giuridica dell'operatore interessato costituirebbe senza dubbio un criterio che raramente darebbe adito all'insorgere di controversie giuridiche. Tuttavia, ritengo si debba evitare la definizione di un trattamento fiscale diverso in funzione della personalità di chi esercita l'attività, con la conseguente modifica delle condizioni di concorrenza unicamente in base alla veste giuridica dell'attività svolta: ciò risulterebbe estraneo alla logica del sistema fiscale vigente e non collimerebbe con la reale volontà dell'estensore della sesta direttiva.

29. Del resto, in base al principio generale della neutralità dell'imposta, prestazioni assimilabili sono in linea di principio imponibili in modo uniforme. Questo principio rappresenta il fondamento logico dell'imposta sul valore aggiunto²¹. Quando, pertanto, un'attività è esercitata alle condizioni sostanziali e istituzionali di cui all'art. 13, punto A, della sesta direttiva, risulta più corretto che essa sia esentata dai relativi oneri fiscali a prescindere dal suo regime di proprietà e dalla sua forma giuridica esteriore. Va da sé che il principio di neutralità non può in alcun

caso costituire il motivo di un'interpretazione *contra legem* delle disposizioni in questione; non può quindi prestarsi a sostenere una linea interpretativa in base alla quale la semplice azione di una o più persone fisiche, senza alcun elemento di infrastruttura, costituirebbe un «istituto» o un «organismo» ai sensi delle lett. b) e g) dell'art. 13, punto A, n. 1, della sesta direttiva.

30. Gli elementi della già citata causa *Bulthuis-Griffioen* vanno valutati alla luce delle precisazioni sopra illustrate e in tale ottica va compresa la posizione giurisprudenziale della Corte in tale causa; credo che la soluzione a suo tempo adottata, almeno per quanto concerne la conclusione, fosse del tutto corretta. La ricorrente nella causa principale sembra gestisse un asilo nido, senza tuttavia che fosse chiaro se tale asilo rappresentasse davvero l'ente che esercitava l'attività per la quale veniva richiesta l'esenzione fiscale. In altre parole non risultava possibile sostenere in modo circostanziato che l'attività rilevante fosse attribuibile in forma diretta e autonoma all'asilo nido e che non rappresentasse piuttosto una prestazione di servizi della ricorrente in qualità di gestore del nido. Si ravvisavano anzi alcuni indizi che facevano propendere per una sostanziale identità fra l'asilo e l'imprenditrice che lo gestiva; pertanto, l'operatore che svolgeva l'attività rilevante risultava, in definitiva, una persona fisica e non un'entità in cui si ravvisassero le caratteristiche di «organismo», secondo la corretta accezione dell'art 13, punto A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva, come sopra interpretata. Di conseguenza, la signora *Bulthuis-Griffioen*, quale persona fisica,

21 — Sul principio nella neutralità dell'imposta, v. a titolo indicativo sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Gibbs* (Racc. pag. I-5339, punto 23), nonché le recenti conclusioni presentate il 18 giugno 1998 dall'avvocato generale N. Fennelly nella causa C-134/97, *Victoria Films*, sentenza 12 novembre 1998 (Racc. pag. I-7023, paragrafo 41).

non risultava riconducibile alla nozione di «organismo» e non rientrava, *ratione personae*, nel campo di applicazione della disposizione comunitaria rilevante. Se, tuttavia, l'operatore economico che svolgeva l'attività per cui si chiedeva l'esenzione non fosse stato la ricorrente stessa, ma un'entità di altra natura, la soluzione sarebbe stata differente²².

sono semplicemente proprietari e gestori. Occupa 25 addetti, dispone di 17 camere e di spazi comuni in cui vengono forniti, in modo stabile e autonomo, alcuni servizi ospedalieri, paramedici e di assistenza agli anziani. In conseguenza di ciò, essa costituisce un «istituto» ai sensi dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva e un «organismo» ai sensi della lett. g) del medesimo paragrafo²³.

31. Per quanto concerne il caso di specie, dall'esame dei fatti della causa sottoposta alla Corte si evince che la Glenview Nursing Home presenta caratteristiche tali da essere ritenuta essa stessa come l'operatore economico che svolge l'attività da esonerare, in luogo dei coniugi Gregg, che ne

32. Esiste tuttavia un impedimento giuridico per considerare la Glenview fra le fattispecie esenti da imposta di cui all'art. 13, punto A, n. 1, lett. g), della direttiva, poiché, in base a quanto indicato nell'ordinanza di rinvio del tribunale nazionale, tale casa di cura non è riconosciuta come «avente carattere sociale» ai sensi dell'ordinamento del Regno Unito. Ricordo che la necessità di un riconoscimento di tale carattere sociale da parte dello Stato membro rappresenta un requisito imposto dalla disposizione comunitaria in causa per la concessione del beneficio fiscale. Dal canto suo, la Commissione esprime il parere che,

22 — Sotto questo punto di vista, ribadisco le posizioni che avevo già espresso nella causa *Bulthuis-Griffioen* e, in particolare, nei paragrafi 13 e 15 delle mie conclusioni, laddove si afferma che «ogni qual volta le disposizioni dell'art. 13 prevedono che un'attività esente sia esercitata da un «organismo», l'esenzione non è applicabile allorché l'operatore è una persona fisica» (paragrafo 13) e che «un imprenditore il quale, come l'attrice, svolge come persona attività esenti dall'imposta non rientra nel campo di applicazione soggettivo della disposizione controversa dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva, in quanto un imprenditore non può essere qualificato come «organismo» ai sensi di tale norma» (paragrafo 15). Vero è che la Corte, in quell'occasione, ha aggiunto un ulteriore elemento in sede di interpretazione della disposizione comunitaria in causa: il punto 20 della relativa sentenza stabilisce esplicitamente che, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva «(...) il beneficio dell'esenzione può essere invocato soltanto dalle persone giuridiche (...)». Ho già illustrato le ragioni per le quali non ritengo indicata la subordinazione della qualifica di «istituto» o «organismo», ai sensi della sesta direttiva, all'esistenza di personalità giuridica autonoma dell'operatore che svolge l'attività per cui si chiede l'esenzione. Ma il dispositivo della sentenza *Bulthuis-Griffioen* — in base al quale un imprenditore, persona fisica, non può avvalersi delle esenzioni d'imposta in causa, in quanto le relative disposizioni riservano tale beneficio ai soli organismi di diritto pubblico e agli altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato — mi trova in completo accordo e non vedo per quale motivo dovrebbe essere rimesso in discussione.

23 — Ho ribadito la necessità di esaminare unicamente le caratteristiche dell'operatore che chiede l'esenzione d'imposta in base alla sesta direttiva e le caratteristiche dell'attività svolta, ma non la veste giuridica di tale operatore, anche nelle recenti conclusioni che ho presentato nella causa *C-149/97, Motor Industry* (conclusioni del 14 maggio 1998) in relazione all'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), della sesta direttiva. Al paragrafo 48 delle conclusioni ho evidenziato la necessità di interpretare la disposizione controversa «nel senso che essa fa riferimento agli obiettivi essenziali dell'attività sindacale e riguarda quindi gli organismi senza finalità di lucro i quali, indipendentemente dalla loro forma giuridica, perseguono tali obiettivi».

in base ai restanti elementi del fascicolo, la Glenview dovrebbe essere ritenuta una casa di riposo avente carattere sociale riconosciuto. Non ritengo tuttavia necessaria un'ulteriore disamina di questo aspetto in quanto, in base all'analisi precedentemente svolta, penso che la Glenview rientri indiscutibilmente nel campo di applicazione dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

33. In conclusione, per quanto attiene alle disposizioni comunitarie in causa, non posso condividere l'interpretazione che la semplice attività di una o più persone

fisiche rientri, senza altre condizioni e senza che esista un operatore economico autonomo con infrastruttura propria, nel campo concettuale dei termini «organismo» e «istituto» (nell'accezione dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b) e g), della sesta direttiva), nonostante possa apparire necessaria dal punto di vista sistematico, per ragioni di neutralità fiscale. Ciò non significa, tuttavia, che non vi sia per l'esegeta un margine di interpretazione delle disposizioni comunitarie in esame: termini quali «organismo» e «istituto», utilizzati dal legislatore, non sono unicamente passibili di interpretazioni restrittive e formalistiche: in altre parole, non si identificano esclusivamente con una precisa forma giuridica di operatore attivo in ambito ospedaliero, medico o paramedico.

V — Conclusione

34. Alla luce di quanto precede, propongo alla Corte di limitarsi a risolvere la prima questione pregiudiziale, nel modo seguente:

«Le disposizioni di diritto comunitario in esame devono essere interpretate nel senso che un ente che disponga della consistenza e dell'infrastruttura materiale necessarie per esercitare in forma diretta e autonoma un'attività nel campo dell'assistenza medica e ospedaliera e che sia debitamente riconosciuto dal diritto nazionale, deve essere considerato un "istituto" che fornisce assistenza medica e ospedaliera "a condizioni sociali analoghe" a quelle vigenti per gli organismi di

diritto pubblico, ai sensi dell'art. 13, punto A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva (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) anche se non dispone di personalità giuridica, ma opera come società di persone (“partnership”) ai sensi del diritto dell'Irlanda del Nord; pertanto tale ente gode del beneficio dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, purché ricorrano anche le ulteriori condizioni previste dalle disposizioni rilevanti della sesta direttiva ».