



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

5 marzo 2020\*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 132, paragrafo 1, lettera b) – Esenzioni – Ospedalizzazione e cure mediche – Enti ospedalieri – Prestazioni fornite a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico – Articoli 377 e 391 – Deroghe – Possibilità di optare per la tassazione – Mantenimento della tassazione – Modifica delle condizioni di esercizio dell’attività»

Nella causa C-211/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale tributario (commissione arbitrale amministrativa), Portogallo], con decisione del 19 febbraio 2018, pervenuta in cancelleria il 26 marzo 2018, nel procedimento

**Idealmed III – Serviços de Saúde SA**

contro

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da M. Safjan, presidente di sezione, L. Bay Larsen (relatore) e C. Toader, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: M. Ferreira, amministratrice principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 17 giugno 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per Idealmed III – Serviços de Saúde SA, da J.P. Lampreia e F. Antas, advogados;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M.J. Marques e P. Barros da Costa, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Afonso e N. Gossement, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 10 ottobre 2019,

ha pronunciato la seguente

\* Lingua processuale: il portoghese.

## Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), e degli articoli 377 e 391 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Idealmed III – Serviços de Saúde SA (in prosieguo: la «Idealmed») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (Amministrazione delle imposte e delle dogane, Portogallo) in merito alla decisione di quest'ultima di esigere dalla Idealmed il pagamento di un importo corrispondente all'imposta sul valore aggiunto (IVA) detratta in relazione alle prestazioni mediche da essa fornite tra gli anni 2014 e 2016, nonché il pagamento di interessi compensativi e di mora in relazione alle stesse.

### Contesto normativo

#### *La direttiva 2006/112*

- 3 Il considerando 7 della direttiva 2006/112 enuncia quanto segue:  
«Il sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione».
- 4 L'articolo 132, paragrafo 1, di tale direttiva così dispone:  
«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:  
(...)  
b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti 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.  
(...)  
g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;  
(...)».
- 5 Il seguente articolo 133 prevede quanto segue:  
«Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n), all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:  
a) gli organismi in questione 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;

(...)

c) gli organismi in questione devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per operazioni analoghe da imprese commerciali soggette all'IVA;

(...)).

6 A termini dell'articolo 377 della medesima direttiva:

«Il Portogallo può continuare ad esentare le operazioni di cui all'allegato X, parte B, punti 2), 4), 7), 9), 10) e 13), alle condizioni esistenti in tale Stato membro al 1° gennaio 1989».

7 L'articolo 391 della direttiva 2006/112 è del seguente tenore:

«Gli Stati membri che esentano le operazioni di cui agli articoli 371, 375, 376 e 377, all'articolo 378, paragrafo 2, all'articolo 379, paragrafo 2 e agli articoli da 380 a 390 possono accordare ai soggetti passivi la facoltà di optare per l'imposizione di tali operazioni».

8 L'allegato X di tale direttiva, intitolato «Elenco delle operazioni oggetto delle deroghe di cui agli articoli 370 e 371 e agli articoli da 375 a 390», fa riferimento, nella parte B, punto 7, che elenca le operazioni che gli Stati membri possono continuare ad esentare, alle «operazioni effettuate dagli istituti ospedalieri non considerati dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b)».

### ***Diritto portoghese***

9 L'articolo 9, paragrafo 2, del Código do IVA (Codice IVA) prevede che «sono esenti da IVA le prestazioni di servizi medici e sanitari e le operazioni strettamente connesse effettuate da ospedali, cliniche, dispensari e altre strutture analoghe».

10 L'articolo 12 di tale Codice, nel testo derivante dal decreto legge n. 102/2008 (decreto legge n. 102/2008), del 20 giugno 2008, prevede quanto segue:

«1. Possono rinunciare all'esenzione e scegliere di tassare le loro transazioni

(...)

b) istituti ospedalieri, cliniche, centri medici e altri istituti analoghi, non appartenenti a persone giuridiche di diritto pubblico o a istituzioni private integrate nel sistema sanitario nazionale, che forniscono servizi medici e sanitari e operazioni ad essi strettamente connesse;

2. Il diritto di opzione si esercita con il deposito della dichiarazione di inizio attività o di modifica della stessa, a seconda dei casi, presso qualsiasi ufficio fiscale o altro luogo legalmente autorizzato, ed ha effetto dalla data di deposito.

3. Una volta esercitato il diritto di opzione conformemente ai paragrafi precedenti, il soggetto passivo è tenuto a rimanere assoggettato al regime al quale ha optato per almeno cinque anni e, trascorso tale periodo, se desidera ritornare al regime di esenzione, deve:

a) depositare, nel mese di gennaio di uno degli anni successivi all'anno in cui ha completato il periodo di opzione, la dichiarazione di cui all'articolo 32, che ha effetto dal 1° gennaio dell'anno in cui è stata depositata;

(...)).

- 11 La Lei n. 7-A/2016 (Legge n. 7-A/2016), del 30 marzo 2016, ha modificato l'articolo 12, paragrafo 1, del suddetto Codice, che ora recita come segue:

«Possono rinunciare all'esenzione e scegliere di tassare le loro transazioni

(...)

- a) i soggetti passivi di cui all'articolo 9, paragrafo 2, che non sono persone giuridiche di diritto pubblico, per quanto riguarda le prestazioni di servizi medici e sanitari e le operazioni strettamente connesse che non derivano da accordi conclusi con lo Stato, nell'ambito del sistema sanitario, in conformità alla legge relativa alla situazione sanitaria».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

- 12 Idealmed è una società che gestisce, con finalità di lucro, cinque centri medici che offrono, in particolare, servizi medici, assistenza infermieristica, servizi diagnostici, analisi cliniche e fisioterapia.
- 13 Nella dichiarazione di inizio attività, depositata il 6 gennaio 2012, la società ha espresso la volontà di optare per il regime dell'imposizione normale dell'IVA.
- 14 A partire dal mese di settembre 2012, Idealmed ha stipulato con le pubbliche autorità accordi e convenzioni che prevedono la fornitura di servizi di assistenza a prezzi predefiniti.
- 15 Nel corso di un controllo, l'amministrazione fiscale e doganale ha rilevato che, tra aprile 2014 e giugno 2016, gran parte dell'attività medica di Idealmed è stata svolta nell'ambito di questi accordi e convenzioni. Questa amministrazione ha dedotto che tale attività avrebbe dovuto essere esentata, senza che Idealmed potesse rinunciare al beneficio di tale esenzione, e che quindi questa società aveva indebitamente detratto l'IVA pagata nell'ambito dell'esercizio di tale attività.
- 16 A seguito di tale controllo, l'amministrazione fiscale e doganale ha adottato una decisione che modifica automaticamente lo status di Idealmed con riguardo all'IVA, con effetto dal 1° ottobre 2012 e che impone alla società il pagamento di una somma corrispondente all'importo dell'IVA indebitamente detratta, pari a EUR 2 009 944,90 maggiorata dei relativi interessi.
- 17 Il 27 giugno 2017, Idealmed ha presentato una richiesta per la costituzione di un tribunale arbitrale tributario, al fine di far dichiarare illegittima questa decisione.
- 18 È alla luce di quanto esposto che il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale per il settore tributario (commissione arbitrale amministrativa), Portogallo] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva [2006/112] osti a che un istituto ospedaliero appartenente a una società commerciale di diritto privato, che abbia stipulato convenzioni per la prestazione di servizi di assistenza medica con lo Stato e con persone giuridiche di diritto pubblico, vada a operare a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico previsti da tale disposizione, qualora si verifichino le seguenti condizioni:
- più del 54,5% del fatturato, inclusi i valori fatturati ai pazienti beneficiari, è realizzato con servizi dello Stato e sottosistemi di sanità pubblici, a prezzi fissati in accordi e convenzioni con questi stipulati;

- più del 69% dei pazienti sono beneficiari di sottosistemi di sanità pubblici o usufruiscono di servizi prestati nell'ambito di convenzioni stipulate con servizi dello Stato;
  - più del 71% delle prestazioni mediche sono state realizzate nel quadro delle convenzioni stipulate con sottosistemi di sanità pubblici e servizi dello Stato; e
  - l'attività svolta ha grande importanza dal punto di vista dell'interesse pubblico generale;
- 2) Considerato che il Portogallo ha optato, ai sensi dell'articolo 377 della direttiva [2006/112], per continuare a esentare dall'IVA le operazioni effettuate dagli istituti ospedalieri non menzionati dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva e ha concesso a questi soggetti passivi la facoltà di optare per l'imposizione di dette operazioni ai sensi dell'articolo 391 della direttiva [2006/112], con l'obbligo di rimanere assoggettati a tale regime fiscale per un periodo minimo di cinque anni e con la possibilità di tornare a beneficiare del regime di esenzione solo qualora manifestino tale intenzione, se il menzionato articolo 391 e/o i principi della tutela dei diritti quesiti e del legittimo affidamento, dell'uguaglianza, della non discriminazione, della neutralità e della non distorsione della concorrenza relativamente agli utilizzatori e ai soggetti passivi che siano enti di diritto pubblico ostano a che la Autoridade Tributária e Aduaneira (amministrazione tributaria portoghese) imponga il regime di esenzione, prima della decorrenza di detto termine, a partire dal momento in cui ritenga che il soggetto passivo inizi a prestare servizi a condizioni sociali analoghe agli enti di diritto pubblico;
  - 3) Se l'articolo 391 della direttiva [2006/112] o i principi prima menzionati ostino a che una nuova legge imponga il regime di esenzione ai soggetti passivi che abbiano optato anteriormente per il regime di imposizione, prima della decorrenza del termine di cinque anni;
  - 4) Se il menzionato articolo 391 della direttiva [2006/112] e/o i principi prima menzionati ostino a una normativa in virtù della quale un soggetto passivo che abbia optato per l'applicazione del regime di imposizione, poiché al momento in cui aveva formulato tale scelta non prestava servizi sanitari a condizioni sociali analoghe agli enti di diritto pubblico, possa continuare a essere assoggettato a tale regime nel caso in cui vada a prestare tali servizi a condizioni sociali analoghe agli enti di diritto pubblico».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### *Sulla prima questione*

- 19 Si deve ricordare, preliminarmente, che a norma dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, gli Stati membri esentano l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti 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.
- 20 Dalla formulazione di tale disposizione si evince chiaramente che l'esenzione dei servizi di assistenza forniti da ospedali privati è subordinata alla condizione che tali servizi siano forniti a condizioni sociali paragonabili a quelle che si applicano agli enti di diritto pubblico.
- 21 Poiché tale requisito riguarda i servizi forniti e non il prestatore interessato, la parte dei servizi di assistenza fornita in condizioni sociali comparabili, ai sensi di tale disposizione, rispetto all'intera attività del prestatore non è rilevante ai fini dell'applicazione dell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva.

- 22 Ciò premesso, si deve ritenere che, con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che le autorità competenti di uno Stato membro possono prendere in considerazione, al fine di determinare se prestazioni di assistenza fornite da parte di un istituto ospedaliero privato, che rivestono interesse pubblico, siano assicurate a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, ai sensi della stessa disposizione, il fatto che tali prestazioni siano fornite in base ad accordi conclusi con le autorità pubbliche di tale Stato membro, a prezzi fissati da tali accordi, i cui costi sono in parte a carico degli enti previdenziali di tale Stato membro.
- 23 Al riguardo, va anzitutto rilevato che l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettere b) e 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 di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), e l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della direttiva 2006/112, la cui formulazione è sostanzialmente identica a quella della prima di tali disposizioni, devono essere interpretati allo stesso modo e che, quindi, la giurisprudenza della Corte relativa alla prima di tali disposizioni è pertinente ai fini della risposta alle questioni relative all'interpretazione della seconda (v., in tal senso, sentenza del 10 giugno 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, punto 27).
- 24 Per quanto riguarda la nozione di «condizioni sociali comparabili» ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, si deve ritenere che tale disposizione non definisce con precisione gli aspetti dei servizi di assistenza di cui trattasi che devono essere raffrontati ai fini della valutazione dell'applicabilità di tale disposizione.
- 25 Al riguardo, si deve ricordare, in primo luogo, che le disposizioni dell'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 hanno, nel loro insieme, la finalità di esentare dall'IVA determinate attività di interesse pubblico, al fine di agevolare l'accesso a determinate prestazioni nonché la fornitura di determinati beni evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 20 novembre 2019, *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, punto 37 e giurisprudenza citata).
- 26 Il carattere di interesse generale dei servizi costituisce quindi un elemento rilevante da prendere in considerazione per determinare se i servizi di assistenza di un istituto ospedaliero privato rientrino nell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva.
- 27 In secondo luogo, dall'articolo 133, primo comma, lettera c), di tale direttiva risulta che gli Stati membri possono subordinare la concessione delle esenzioni previste, in particolare, dall'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e g), della stessa direttiva, ad organismi diversi da quelli di diritto pubblico, al rispetto della condizione che tali organismi applichino prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino tali prezzi o, nel caso di operazioni non soggette ad approvazione dei prezzi, prezzi inferiori a quelli praticati per operazioni analoghe da imprese commerciali soggette all'IVA.
- 28 Poiché il legislatore dell'Unione ha reso l'elemento relativo alla fissazione dei prezzi dei servizi mediante un accordo concluso con le autorità pubbliche di uno Stato membro una condizione facoltativa che gli Stati membri possono scegliere di applicare o meno all'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, l'assenza di tale elemento non può escludere il beneficio di tale esenzione (v., per analogia, sentenza del 26 maggio 2005, *Kingscrest Associates e Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, punto 40).
- 29 Siffatto elemento è pur sempre da considerare rilevante per stabilire se i servizi di assistenza dispensati da un ente ospedaliero privato siano garantiti a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli istituti di diritto pubblico, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 (v., per analogia, sentenza del 21 gennaio 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, punto 38).

- 30 In tali circostanze, si deve ritenere che l'elemento relativo alla fissazione dei prezzi dei servizi mediante una convenzione conclusa con le autorità pubbliche di uno Stato membro costituisca un elemento che può essere preso in considerazione per determinare se i servizi di assistenza forniti da un ente ospedaliero privato siano forniti a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli organismi di diritto pubblico, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112.
- 31 In terzo luogo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che le modalità di assunzione degli oneri delle prestazioni da parte di enti di previdenza e assistenza sociali di uno Stato membro sono rilevanti nell'ambito dell'esame della comparabilità delle condizioni alle quali tali prestazioni vengono fornite in base a tale disposizione (v., in tal senso, sentenza del 10 giugno 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punti 69 e 70).
- 32 Alla luce di quanto precede, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che le autorità competenti di uno Stato membro possono prendere in considerazione, al fine di determinare se prestazioni assistenza fornite da un istituto ospedaliero privato, che rivestono interesse generale, siano assicurate a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, ai sensi della stessa disposizione, il fatto che tali prestazioni siano fornite in base ad accordi conclusi con le autorità pubbliche di tale Stato membro, ai prezzi fissati da tali accordi, i cui costi sono in parte a carico degli istituti di previdenza sociale di tale Stato membro.

#### *Sulle questioni seconda, terza e quarta*

- 33 Con le questioni dalla seconda alla quarta, che devono essere esaminate congiuntamente, il giudice a quo chiede, in sostanza, se l'articolo 391 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 377 della medesima e con i principi del legittimo affidamento, della certezza del diritto e della neutralità fiscale, debba essere interpretato nel senso che osta all'esenzione dall'IVA dei servizi di assistenza forniti da parte di un ente ospedaliero privato che rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva a causa di una modifica nelle condizioni di esercizio delle sue attività intervenuta dal momento in cui detto ente ha optato per il regime dell'imposizione previsto dalla normativa nazionale dello Stato membro interessato, la quale prevede l'obbligo, per ogni amministrato che operi una tale scelta, di rimanere assoggettato a tale regime per un certo periodo, qualora detto periodo non sia ancora scaduto.
- 34 Si deve ricordare che il regime comune dell'IVA costituisce il risultato di un'armonizzazione graduale delle leggi nazionali nell'ambito degli articoli 113 TFUE e 115 TFUE. Come la Corte ha più volte rilevato, tale armonizzazione, come realizzata da una serie di direttive, in particolare dalla direttiva 77/388, è ancora solo parziale (v., in tal senso, sentenza del 26 febbraio 2015, VDP Dental Laboratory e a., C-144/13 e C-160/13, EU:C:2015:116, punto 60 e la giurisprudenza ivi citata).
- 35 La direttiva 2006/112, infatti, autorizzava, in forza del suo articolo 370, gli Stati membri a continuare a mantenere talune disposizioni della loro legislazione nazionale anteriore a tale direttiva che, senza tale autorizzazione, sarebbero rimaste incompatibili con essa (sentenza del 26 febbraio 2015, VDP Dental Laboratory e a., C-144/13 e C-160/13, EU:C:2015:116, punto 61 e la giurisprudenza ivi citata).
- 36 In tale contesto, l'articolo 377 di tale direttiva, in combinato disposto con il punto 7 dell'allegato X, parte B, della stessa, autorizza la Repubblica portoghese a continuare ad esentare le operazioni effettuate da istituti ospedalieri non contemplati all'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della stessa direttiva, alle condizioni esistenti in tale Stato membro al 1° gennaio 1989.
- 37 Inoltre, l'articolo 391 della direttiva 2006/112 autorizza gli Stati membri che esentano le operazioni contemplate dalle disposizioni ivi menzionate, compreso l'articolo 377 della stessa direttiva, a concedere ai soggetti passivi interessati la facoltà di optare per l'imposizione di tali operazioni.

- 38 Dal combinato disposto degli articoli 377 e 391 di tale direttiva e del punto 7 dell'allegato X, parte B, di quest'ultima risulta quindi che la possibilità di optare per l'imposizione prevista dall'articolo 391 di tale direttiva riguarda solo le operazioni degli stabilimenti ospedalieri non contemplati dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112. Orbene, quest'ultima disposizione prevede che gli Stati membri esentino le prestazioni che ricadono nel suo ambito d'applicazione (v., in tal senso, sentenza del 10 giugno 2010, *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, punto 56).
- 39 Ne consegue che, a partire dal momento in cui un ospedale privato fornisce servizi contemplati dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva, esso deve rientrare nel regime di esenzione per tali servizi, anche se aveva optato per il regime di imposizione di attività che non erano contemplate da tale disposizione.
- 40 Di conseguenza, gli Stati membri non possono invocare gli articoli 377 e 391 della direttiva 2006/112 per giustificare il mantenimento dell'imposizione delle operazioni di un soggetto passivo qualora ciò comporti che le sue operazioni non siano esenti, anche se rientrano nell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva.
- 41 Inoltre, alla luce del principio di neutralità fiscale, ricordato al considerando 7 di tale direttiva, secondo cui prestazioni simili, che si trovano in concorrenza fra loro, non possono essere trattate in modo diverso ai fini dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 5 settembre 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, punto 36 e giurisprudenza ivi citata), il fatto che, per il passato, il soggetto passivo interessato abbia effettuato altre prestazioni per le quali ha beneficiato di un regime fiscale speciale, non può, in linea di principio, modificare il trattamento fiscale delle prestazioni che esso ha fornito successivamente in condizioni sociali diverse.
- 42 Parimenti, il fatto che la normativa nazionale, che prevede una siffatta possibilità di optare per il regime di tassazione delle attività, obblighi il soggetto passivo a rimanere assoggettato a tale regime per un certo periodo, non ancora scaduto, non incide sul trattamento fiscale delle prestazioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, in quanto tale possibilità si applica solo alle operazioni non contemplate da tale disposizione.
- 43 Inoltre, una tale interpretazione non è messa in discussione dai principi del legittimo affidamento o della certezza del diritto.
- 44 Con riferimento al principio del legittimo affidamento, va ricordato che il diritto di avvalersi di tale principio si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a causa di assicurazioni precise che gli avrebbe fornito (sentenza del 21 febbraio 2018, *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, punto 46 e la giurisprudenza ivi citata).
- 45 Orbene, il fatto che la normativa nazionale che ha consentito ad un soggetto passivo di optare per l'imposizione delle sue attività subordini l'esercizio di tale opzione all'obbligo, per tale soggetto, di rimanere sottoposto al regime prescelto per un certo periodo di tempo non può creare una legittima aspettativa in capo a tale soggetto passivo che le autorità competenti mantengano detto regime in caso di modifica delle condizioni in cui egli esercita le sue attività.
- 46 Con riferimento al principio della certezza del diritto, la Corte ha dichiarato che esso non osta a che l'amministrazione fiscale proceda, entro il termine di prescrizione, a una rettifica dell'IVA riguardante l'imposta detratta o i servizi già prestati, i quali avrebbero dovuto essere assoggettati a tale imposta (sentenza del 12 ottobre 2016, *Nigl e a.*, C-340/15, EU:C:2016:764, punto 48).
- 47 Tale principio non osta quindi a che l'amministrazione fiscale valuti la situazione di un soggetto passivo che aveva optato per l'imposizione delle sue attività e, a seguito di tale valutazione, proceda ad una rettifica dell'IVA relativa all'imposta detratta per i servizi che tale soggetto passivo ha fornito dopo

aver esercitato il diritto di opzione, qualora detta amministrazione giunga alla conclusione che tali servizi rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva e avrebbero dovuto essere esentati in conformità alla disposizione in parola.

- 48 Ne consegue che occorre rispondere alle questioni dalla seconda alla quarta dichiarando che l'articolo 391 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 377 della stessa, nonché con i principi del legittimo affidamento, della certezza del diritto e della neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che non osta all'esenzione dall'IVA dei servizi di assistenza forniti da un ente ospedaliero privato che rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva a causa di una modifica nelle condizioni di esercizio delle sue attività intervenuta dal momento in cui detto ente ha optato per il regime dell'imposizione previsto dalla normativa nazionale dello Stato membro interessato, la quale prevede l'obbligo, per ogni amministrato che operi una tale scelta, di rimanere assoggettato a tale regime per un certo periodo, qualora tale periodo non sia ancora scaduto.

### Sulle spese

- 49 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Sesta Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che le autorità competenti di uno Stato membro possono prendere in considerazione, al fine di determinare se prestazioni di assistenza fornite da un istituto ospedaliero privato, che rivestono interesse generale, siano assicurate a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, ai sensi della stessa disposizione, il fatto che tali prestazioni siano fornite in base ad accordi conclusi con le autorità pubbliche di tale Stato membro, ai prezzi fissati da tali accordi, i cui costi sono in parte a carico degli istituti di previdenza sociale di tale Stato membro.**
- 2) **L'articolo 391 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 377 della stessa, nonché con i principi del legittimo affidamento, della certezza del diritto e della neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che non osta all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto dei servizi di assistenza forniti da un ente ospedaliero privato che rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva a causa di una modifica nelle condizioni di esercizio delle sue attività intervenuta dal momento in cui detto ente ha optato per il regime dell'imposizione previsto dalla normativa nazionale dello Stato membro interessato, la quale prevede l'obbligo, per ogni amministrato che operi una tale scelta, di rimanere assoggettato a tale regime per un certo periodo, qualora tale periodo non sia ancora scaduto.**

Firme