Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
del 1º dicembre 2022 [1]

Causa C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD
contro
Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria)]

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva IVA – Articolo 132, paragrafo 1, lettera g) – Esenzione delle prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale – Organismi riconosciuti come aventi carattere sociale – Stato membro interessato che riconosce il carattere sociale dell'organismo»

I. Introduzione

1. Lo sviluppo demografico e la globalizzazione interessano anche la normativa sull'IVA prevista dal diritto dell'Unione. Il presente procedimento lo dimostra. Un'impresa stabilita in Bulgaria distacca i propri dipendenti in tutta l'Unione, segnatamente presso persone (fisiche) residenti in Germania e Austria, bisognose di assistenza a domicilio, nonché di cure in ragione dell'età o di problemi di salute. In linea di principio, il luogo della prestazione di detti servizi resi alle persone fisiche coincide con la sede del prestatore, ossia, nel caso in esame, la Bulgaria. Ne consegue che il diritto bulgaro è applicabile per quanto riguarda il corretto assoggettamento all'IVA e quindi anche l'esenzione di tali prestazioni di servizi eseguite in Germania o in Austria.

2. L'esenzione di cui trattasi concerne le prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, fornite da un «organismo riconosciuto dallo Stato membro interessato come avente carattere sociale». La questione nodale verte sulla determinazione del suddetto «Stato membro interessato». È dubbio se come tale debba intendersi quello sul cui territorio vengono fornite le prestazioni di servizi esenti (paese di destinazione), poiché sono i sistemi di previdenza sociale di quest'ultimo che sopportano, di norma, il costo della prestazione oppure quello cui spetterebbe effettivamente il gettito fiscale qualora la prestazione non fosse esente. Nel caso di prestazioni rese a persone che non sono soggetti passivi, come nel caso in esame, «Stato membro interessato» sarebbe il paese d'origine; nel caso di prestazioni rese a soggetti passivi (ad esempio, un ospedale all'estero), «Stato membro interessato» sarebbe il paese di destinazione.

[1] Lingua originale: il tedesco.

3. Entrambe le soluzioni comportano problemi pratici. Qualora la decisione di riconoscimento venga adottata dallo Stato membro del paese di destinazione, lo Stato membro del paese di origine può avere difficoltà nel riesame di detta decisione, nonostante ciò possa incidere indirettamente sul gettito fiscale ad esso spettante. Ove lo Stato membro del paese d'origine sia competente per il suddetto riconoscimento, ne conseguirà che esso, con una prassi di riconoscimento poco rigorosa, potrebbe costituire una sede ideale per le prestazioni transfrontaliere di servizi di assistenza sociale. Ciò potrebbe comportare distorsioni della concorrenza con le imprese stabilite nel paese di destinazione, che dovrebbero essere evitate proprio grazie ad un sistema armonizzato dell'IVA.

4. Tuttavia, dato che la soluzione può essere una sola, nella presente causa la Corte è chiamata a decidere se, ai fini del riconoscimento da parte dello «Stato membro interessato» dell'esenzione relativa a operazioni effettuate da determinati organismi, sia sempre determinante lo Stato del luogo della prestazione rilevante ai fini dell'IVA (nel caso di specie, la Bulgaria) oppure il paese di destinazione (nel caso di specie, la Germania o l'Austria).

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

5. Il contesto normativo dell'Unione è costituito dalla direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») [2].

6. L'articolo 45 della direttiva IVA concerne il luogo della prestazione resa a una persona che è soggetto passivo e recita come segue:

«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati da una stabile organizzazione del prestatore situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell'indirizzo permanente o della residenza abituale del prestatore».

7. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), di detta direttiva disciplina l'esenzione nel modo seguente:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

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».

[2] Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006 (GU 2006, L 347, pag. 1) nella versione vigente negli anni controversi (2014–2015); come da ultimo modificata dalla direttiva 2013/61/UE del Consiglio del 17 dicembre 2013 (GU 2013, L 353, pag. 5).

8. L'articolo 133, paragrafo 1, lettera c), della medesima direttiva consente agli Stati membri di subordinare a condizioni la concessione della suddetta esenzione:

«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:

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».

9. Il successivo articolo 134, lettera a), dispone quanto segue:

«Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n) nei casi seguenti:

a) se esse non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate».

B. Diritto bulgaro

10. La direttiva IVA veniva trasposta con il Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (legge sull'IVA; in prosieguo: lo «ZDDS»).

11. In conformità all'articolo 21 dello ZDDS, si considera luogo delle prestazioni di servizi rese ad una persona che non è soggetto passivo il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica indipendente.

12. L'articolo 40 dello ZDDS dispone l'esenzione della prestazione di servizi sociali ai sensi dello Zakon za sotsialnoto podpomagane (legge sull'assistenza sociale; in prosieguo: lo «ZSP»).

13. Ai sensi dell'articolo 16 dello ZSP, le prestazioni di servizi sociali si basano sul lavoro sociale finalizzato a fornire sostegno alle persone nello svolgimento delle attività quotidiane o all'inclusione sociale e sono concesse sulla base di una valutazione individuale dei bisogni su richiesta e a discrezione delle persone.

14. In forza dell'articolo 18 dello ZSP, le prestazioni di servizi sociali sono erogate, segnatamente da persone giuridiche bulgare, solo dopo l'iscrizione in un registro presso l'Agentsia za sozialno podpomagane (Agenzia per l'assistenza sociale, Bulgaria).

15. Ai sensi della definizione legale contenuta nell'articolo 1, punto 6, delle disposizioni integrative dello ZSP, per «servizi sociali» si intendono le attività a sostegno delle persone e che ampliano le possibilità di condurre una vita indipendente; il successivo punto 7 prevede che «i servizi sociali nella comunità» vengano forniti in un contesto familiare o vicino alla famiglia.

16. L'articolo 40 del Pravilnik za prilagane na ZSP (regolamento di esecuzione dello ZSP; in prosieguo: il «PPZSP») dispone che le persone che intendono accedere ai servizi sociali presentano una richiesta scritta all'ente competente del luogo in cui hanno il loro attuale indirizzo, quando il prestatore dei servizi sociali è una persona giuridica. Per consultazione allegano la copia di un documento d'identità e, se del caso, la copia di una cartella clinica

personale e di un certificato medico. L'ente competente effettua una valutazione dei bisogni della persona in materia di servizi sociali e li annota in un rapporto redatto sulla base di un modello prestabilito.

17. In base all'articolo 40 d del PPZSP, il prestatore dei servizi sociali, in base alla valutazione dei bisogni, elabora un piano individuale in cui sono formulati gli obiettivi e sono contenute le attività intese a soddisfare, in particolare, le necessità quotidiane, di salute, di istruzione, di riabilitazione o altre necessità.

18. Secondo l'articolo 40 e del PPZSP, il prestatore dei servizi sociali tiene un registro dei clienti che contiene i dati sulla persona e sul servizio fornito.

III. Fatti e procedimento pregiudiziale

19. La Momtrade Ruse OOD (in prosieguo: la «Momtrade») è una società a responsabilità limitata, che eroga principalmente servizi sociali ambulatoriali. Essa è registrata come soggetto passivo a partire dal 24 giugno 2014 su base volontaria ai sensi dello ZDDS. Inoltre, essa è altresì iscritta presso l'Agenzia per l'assistenza sociale presso il Ministero bulgaro per il lavoro e la politica sociale [3] quale prestatrice di servizi sociali sotto forma di messa a disposizione di assistenti personali, assistenti sociali e collaboratori domestici per anziani.

20. La Momtrade veniva sottoposta a un procedimento di verifica fiscale riguardante il periodo dal 24 giugno 2014 al 31 dicembre 2015. Oggetto di verifica erano le prestazioni di servizi fornite a diverse persone fisiche di nazionalità tedesca e/o austriaca, apparentemente residenti in Germania o Austria.

21. In base ai contratti stipulati con tali persone fisiche, la Momtrade ha distaccato lavoratori presso il domicilio dei committenti per assicurarvi l'assistenza e la collaborazione domestica. Le singole attività venivano specificate in un questionario allegato ai contratti, redatto da una società di intermediazione registrata in Germania o, rispettivamente, in Austria, la quale, sulla base di un contratto di intermediazione, procurava clienti alla Momtrade.

22. Le attività elencate includono, oltre alla collaborazione domestica, l'assistenza agli anziani con problemi di salute che non sono in grado di provvedere autonomamente a sé stessi. In ogni contratto sono indicati sia il nome del committente sia la denominazione dell'intermediario. I pagamenti effettuati dalle persone fisiche alla Momtrade non sono contestati.

23. Le autorità tributarie tedesche avviavano uno scambio di informazioni, a seguito del quale veniva constatato che il luogo di tali prestazioni di servizi fosse la Bulgaria e, di conseguenza, che esse non dovessero essere assoggettate all'imposta in Germania, bensì, a norma dello ZDDS, in Bulgaria.

24. Sulla base dei documenti prodotti dalla Momtrade, le autorità competenti in materia di entrate in Bulgaria constatavano l'assenza di un accordo sulla prestazione di «servizi sociali», dal momento che non sarebbero indicati i bisogni individuali dei clienti. Esse ritenevano che, in considerazione dell'esecuzione di fatto della prestazione di servizi in un altro Stato membro, oltre allo ZSP, fosse del pari applicabile il diritto tedesco o austriaco. Per beneficiare dell'esenzione di

[3] Ministerstvo na truda i sotsialnata politika.

cui all'articolo 40, punto 1, dello ZDDS, la Momtrade deve fornire elementi di prova idonei a confermare, in base al diritto dell'altro Stato membro interessato, il carattere sociale delle prestazioni di servizi fornite sul suo territorio.

25. Con avviso di accertamento del 4 ottobre 2018 veniva però negata alla Momtrade l'esenzione delle prestazioni di servizi. Avverso detto avviso essa presentava ricorso. Il giudice di primo grado, l'Administrativen sad Ruse (Tribunale amministrativo di Ruse, Bulgaria) riteneva che l'articolo 40, punto 1, dello ZDDS fosse conforme all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA. Ai fini dell'applicazione dell'esenzione prevista dall'articolo 40, punto 1, dello ZDDS, la persona sottoposta a verifica doveva provare la sussistenza del carattere sociale dell'attività in base sia al diritto bulgaro, sia al diritto dello Stato membro sul cui territorio venivano prestati i servizi. Il giudice concludeva che detto carattere, in base alla normativa bulgara, non fosse provato, in quanto detta normativa richiede necessariamente una valutazione sociale dei bisogni della persona, che non era stata espletata, né documentata nella fattispecie in esame.

26. La Momtrade non avrebbe presentato le richieste di prestazione di servizi sociali, le valutazioni del carattere sociale, i rapporti contenenti proposte, i piani individuali e il registro dei clienti, come richiesto dalla normativa bulgara, ma soltanto i contratti e i relativi questionari.

27. Inoltre, le prestazioni di servizi connesse con l'assistenza agli anziani non avrebbero carattere sociale ai sensi dell'articolo 40, punto 1, dello ZDDS, in quanto l'assistenza sarebbe fornita soltanto in relazione agli affari domestici. I lavoratori non sarebbero tenuti a svolgere attività connesse con lo stato di salute delle persone, né disporrebbero di una formazione dalla quale potrebbe desumersi una loro capacità di fornire cure mediche.

28. Il giudice di primo grado ha pertanto confermato in gran parte i debiti d'imposta accertati nell'avviso di accertamento. La Momtrade impugnava tale decisione. Per la Sezione competente del giudice di cassazione si pone la questione dei criteri di valutazione della sussistenza o meno del carattere sociale delle attività.

29. Il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria) ha quindi deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Se l'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA consenta ad una società commerciale registrata come prestatrice di servizi sociali in uno Stato membro (nella fattispecie, la Bulgaria) di invocare tale disposizione per ottenere un'esenzione fiscale per le prestazioni di servizi sociali da essa fornite a persone fisiche cittadini di altri Stati membri nel territorio di detti Stati. Se, ai fini della risposta a tale questione, sia rilevante la circostanza che tra i destinatari dei servizi e il prestatore abbiano svolto funzione di intermediazione società commerciali registrate negli Stati membri nel cui territorio sono forniti i servizi.

2. In caso di risposta affermativa alla prima questione, secondo quali criteri e in base a quale diritto – il diritto bulgaro e/o il diritto austriaco e tedesco – si debba valutare, ai fini dell'interpretazione e dell'applicazione della disposizione dell'Unione citata, se la società oggetto dell'accertamento sia «riconosciuta come organismo avente carattere sociale» e si debba dimostrare che le prestazioni di servizi sono «strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale»

3. Se, secondo tale interpretazione, la registrazione di una società commerciale come prestatrice di servizi sociali, quali definiti dalla normativa nazionale, sia sufficiente per ritenere che detta società sia un «organismo riconosciuto dal relativo Stato membro come avente carattere sociale».

30. Nel procedimento dinanzi alla Corte l'amministrazione finanziaria della Repubblica di Bulgaria e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte. La Corte ha deciso di non tenere un'udienza di discussione in forza dell'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura.

IV. Analisi giuridica

31. In considerazione del fatto che alla prima e alla terza questione può fornirsi una risposta in maniera relativamente chiara sulla base della direttiva IVA o della giurisprudenza della Corte, mi occuperò anzitutto di dette questioni (v. al riguardo sub A. e B.). Passerò quindi ad esaminare la seconda questione, la quale consiste in due parti che devono essere analizzate separatamente. Da un lato, il giudice del rinvio chiede di interpretare la nozione di «prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale» e di chiarire il modo in cui possa fornirsene la prova. A tal riguardo si tratta della sussistenza di una prestazione di servizi di per sé esente (v. al riguardo sub C.) fornita dalle case di riposo, da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti. Dall'altro lato, occorre chiarire il modo in cui dev'essere interpretata la nozione di «Stato membro interessato» che riconosce detti «altri organismi» come aventi carattere sociale, affinché essi possano ricadere nel campo di applicazione dell'esenzione (v. al riguardo sub D.).

A. Diretta applicabilità dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA (prima questione)

32. La prima questione mira a stabilire se la Momtrade possa invocare direttamente l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA. Dalla giurisprudenza della Corte [4] si evince che in tutti i casi in cui disposizioni di una direttiva appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, tali disposizioni possono essere richiamate, in mancanza di provvedimenti d'attuazione adottati entro i termini, per opporsi a qualsiasi disposizione di diritto interno non conforme alla direttiva. Ciò presuppone che dette disposizioni siano atte a definire diritti che i singoli possono far valere nei confronti dello Stato.

33. In tale contesto, la Corte ha già stabilito, in relazione all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, che tale disposizione (o la disposizione sostituita di cui all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva, dall'identico contenuto) indica, in maniera sufficientemente precisa e incondizionata, le attività che beneficiano dell'esenzione [5].

[4] Sentenze del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 51), del 26 settembre 2000, IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, punto 36), e del 19 gennaio 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punto 25).

[5] Sentenza del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 53). Nella sentenza del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 47) vengono menzionate nozioni autonome di diritto dell'Unione che devono ricevere una definizione a livello dell'Unione europea.

34. Tuttavia, la nozione di «organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale» conferisce agli Stati membri un potere discrezionale per riconoscere un carattere sociale a taluni organismi [6]. Fintantoché gli Stati membri rispettano i limiti del potere discrezionale loro conferito dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, i singoli, basandosi su tale disposizione, non possono ottenere la qualifica di organismo a carattere sociale nei confronti dello Stato membro interessato [7].

35. Quando però un singolo chiede di ottenere la qualifica di organismo a carattere sociale, spetta ai giudici nazionali valutare se le competenti autorità abbiano rispettato i limiti del loro potere discrezionale applicando i principi del diritto dell'Unione, in particolare il principio di parità di trattamento [8]. A tal riguardo, i singoli possono quindi invocare l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, nonostante il potere discrezionale conferito [9].

36. Quanto alla prima questione sollevata dal giudice del rinvio, occorre precisare che ciò vale indipendentemente dal fatto che il luogo della prestazione sia determinato in base al principio del paese di destinazione o a quello del paese d'origine e a prescindere dall'interposizione di un intermediario nella prestazione di servizi.

B. Sui requisiti di un riconoscimento efficace (terza questione)

37. La terza questione è diretta a stabilire se la registrazione di una società commerciale come prestatrice di servizi sociali sia sufficiente affinché la stessa possa essere considerata un organismo efficacemente riconosciuto ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

38. Spetta alle autorità nazionali determinare gli organismi che dovrebbero essere riconosciuti come aventi carattere sociale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA [10]. Tale ultima disposizione non precisa né le condizioni né le modalità proprie del riconoscimento del carattere sociale degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico. Spetta dunque, in linea di principio, al diritto nazionale di ciascuno Stato membro sancire le norme in base alle quali un siffatto riconoscimento può essere concesso a organismi di tal genere [11].

39. Al riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta in ogni caso che, al momento del riconoscimento del carattere sociale degli organismi diversi da quelli di diritto pubblico, spetta alle autorità nazionali, in conformità con il diritto dell'Unione e sotto il controllo dei giudici nazionali, prendere in considerazione diversi elementi.

40. Fra questi possono essere annoverati l'esistenza di disposizioni specifiche – siano esse nazionali o regionali, legislative o a carattere amministrativo, fiscali o di previdenza sociale – il carattere di interesse generale delle attività del contribuente interessato, il fatto che altri

6 Sentenza del 17 giugno 2010, Commissione/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348, punto 41, con riguardo al punto 15 dell'allegato III).

7 Sentenza del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 55).

8 Sentenze dell'8 ottobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 45), e del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 56).

9 Sentenze del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 32), e del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 61).

10 Sentenza del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 57).

11 Sentenze del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 69), dell'8 ottobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 43), del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punti 32 e 34), e del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 26).

contribuenti che svolgono le stesse attività beneficino già di un analogo riconoscimento, 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 [12]. Può tenersi conto, pertanto, anche degli obiettivi perseguiti da un organismo considerato globalmente e della stabilità del suo impegno sociale [13].

41. Allo stesso tempo, ne consegue che gli Stati membri non sono liberi di qualificare enti privati che perseguono uno scopo di lucro (quale la Momtrade nel caso in esame) come organismi aventi carattere sociale solo perché detti enti forniscono anche servizi di carattere sociale [14]. Orbene, il semplice fatto che una società commerciale sia registrata come prestatrice di servizi sociali presso un'agenzia statale non può essere di per sé sufficiente per desumerne un riconoscimento come organismo avente carattere sociale, nel rispetto dei limiti dell'esercizio del potere discrezionale. La conclusione sarebbe diversa qualora detta registrazione fosse correlata con un esame sostanziale dei suddetti elementi, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

C. Sulla valutazione delle prestazioni di servizi strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale (seconda questione – seconda parte)

42. La seconda parte della seconda questione verte sulla valutazione di una prestazione di servizi esente, con riguardo sia ai criteri sia al diritto applicabile e alle prove a tal fine necessarie. Dal testo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA si evince che l'esenzione da esso prevista si applica unicamente alle prestazioni di servizi e alle cessioni di beni «strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale». L'esistenza di una prestazione di servizi esente è quindi esclusivamente determinata dal diritto dell'Unione.

43. Secondo la giurisprudenza della Corte, i termini impiegati per designare le esenzioni figuranti all'articolo 132 della direttiva IVA sono d'interpretazione restrittiva, dato che queste ultime costituiscono droghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo [15]. Tuttavia, detta interpretazione non può essere eccessivamente restrittiva [16] in quanto essa deve rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA ed essere conforme agli obiettivi perseguiti da dette esenzioni. Secondo la Corte, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa pertanto che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al suddetto articolo 132 debbano essere interpretati in un modo che le priverebbe dei loro effetti [17].

[12] Sentenze del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 70), dell'8 ottobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 44), del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 35), del 12 marzo 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punto 20), e del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata).

[13] Sentenza del 17 giugno 2010, Commissione/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348, punto 45).

[14] Sentenze del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 72), del 17 giugno 2010, Commissione/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348, punti 42 e 44), e del 28 luglio 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, punti 61 e 63).

[15] Sentenze del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 57), dell'8 ottobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 28), del 12 marzo 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punto 17), del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 22), e del 7 settembre 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punto 12).

[16] Sentenza del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, il punto 32, riporta l'espressione «non (…) particolarmente restrittiva»).

[17] Sentenze del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 57), dell'8 ottobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 28), del 12 marzo 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punto 17), e del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 22).

44. La Corte richiede quindi un'interpretazione teleologica delle norme sull'esenzione che tenga conto degli obiettivi dell'esenzione e del principio di neutralità. Nell'interpretare l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, deve tenersi conto anche dell'articolo 134, lettera a), il quale impone che le prestazioni di servizi interessate siano indispensabili all'espletamento delle operazioni rientranti nell'assistenza e nella previdenza sociale [18].

45. A tal riguardo, la Corte ha già dichiarato che, in linea di principio, sono strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, ai sensi di tale disposizione, le prestazioni di cure e di economia domestica fornite da un servizio di somministrazione di cure in loco a persone che si trovano in stato di dipendenza fisica o economica [19]. Allo stesso modo, devono essere considerate tali anche le prestazioni di servizi fornite a persone che si trovano in uno stato di dipendenza mentale e destinate a proteggerle negli atti della vita civile qualora tali persone rischiano di nuocere ai propri interessi, finanziari o di altro tipo [20]. Tuttavia, non vi rientra la messa a disposizione di lavoratori, in quanto essa non costituisce una prestazione di servizi di interesse pubblico effettuata nel settore sociale. A tal riguardo, è irrilevante che il personale di cui trattasi sia personale infermieristico o che tale personale sia messo a disposizione di istituti di cura riconosciuti [21].

46. Sull'eventuale esenzione della prestazione di cui trattasi deve decidere lo Stato membro cui la direttiva attribuisce il potere impositivo. Secondo la normativa sull'IVA esso viene determinato in base al luogo della prestazione di servizi. Nel caso di prestazioni di servizi rese a soggetti passivi, ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, il luogo delle prestazioni, in linea di principio, è il luogo in cui il destinatario ha fissato la sede della propria attività economica (principio del paese di destinazione). Nel caso di prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi, in base al successivo articolo 45, detto luogo è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica (principio del paese d'origine). In alcune norme speciali in materia di determinazione del luogo (quale, ad esempio, l'articolo 54 della medesima direttiva), il potere impositivo è conferito in base al luogo in cui le attività si svolgono effettivamente (principio del luogo delle attività).

47. Nella fattispecie in esame, si tratta di prestazioni di servizi rese a persone che non sono soggetti passivi, per cui lo Stato cui spetta il potere impositivo è la Bulgaria in forza dell'articolo 45 della direttiva IVA. Pertanto, è in base alla legge bulgara sull'IVA, ove essa abbia correttamente trasposto detta direttiva, che sarà stabilito se sia stata effettuata una prestazione di servizi esente. È irrilevante che la stessa legge tedesca o austriaca sull'IVA qualifichi la prestazione di servizi di cui trattasi come una prestazione di assistenza sociale esente. Tuttavia, in un settore giuridico armonizzato come quello della normativa sull'IVA, la valutazione dovrebbe essere, quantomeno in teoria, la medesima.

48. Il giudice del rinvio è chiamato a valutare se le pertinenti disposizioni dello ZDDS traspongano correttamente la direttiva IVA. In caso contrario, il soggetto passivo – come esposto supra (paragrafi 32 e segg.) – potrà invocare direttamente detta direttiva. In entrambi i casi, al soggetto passivo incombe un obbligo di cooperazione con riguardo alla valutazione se le

[18] Sentenze del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 59), e dell'8 ottobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 31); in tal senso anche sentenza del 9 febbraio 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, punto 25).

[19] Sentenze del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 62), e del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 23), v. in tal senso sentenza del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punto 44).

[20] Sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punto 63).

[21] Sentenza del 12 marzo 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punto 28).

prestazioni di servizi di cui trattasi costituiscano anche prestazioni esenti. Detto obbligo può estendersi altresì alla deduzione di prove. D'altra parte, la direttiva IVA non precisa in cosa consistano tali prove e come esse debbano essere fornite.

49. In assenza di una simile norma nel diritto dell'Unione, spetta agli Stati membri stabilire i requisiti delle prove (principio dell'autonomia procedurale). Come già dichiarato dalla Corte, essi dispongono di un margine di manovra a tal riguardo [22] e possono stabilire autonomamente le modalità. Tuttavia, tali modalità non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza), né essere strutturate in modo da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) [23].

50. Nel caso in esame non è ravvisabile una violazione del principio di equivalenza, né una violazione del principio di effettività. È evidente che alcuni elementi di prova sono idonei, necessari e, nella maggior parte dei casi, anche appropriati per verificare se sussista altresì una prestazione di servizi esente. Ciò vale a maggior ragione quando le prestazioni di servizi vengano effettuate al di fuori del controllo delle autorità finanziarie bulgare (nel caso di specie, in Germania o in Austria). In linea di principio, ciò non sembra rendere praticamente impossibile il beneficio dell'esenzione. In ultima analisi, detta valutazione spetta però al giudice del rinvio.

D. Sullo «Stato membro interessato» che riconosce gli organismi (seconda questione – prima parte)

1. Esposizione della problematica

51. La Bulgaria è quindi competente a decidere sull'esistenza di una prestazione di servizi strettamente connessa con l'assistenza sociale. Tuttavia, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA richiede altresì che detta prestazione venga effettuata da un determinato soggetto passivo. Le prestazioni di servizi esenti di tale natura possono essere fornite unicamente da «case di riposo, (…) enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale».

52. Dato che, nella fattispecie in esame, può essere presa in considerazione soltanto l'ultima alternativa, è decisivo stabilire se la Momtrade costituisca un organismo riconosciuto del genere. È possibile che la Momtrade sia stata riconosciuta dalla Bulgaria come tale, sebbene il semplice fatto che una società commerciale sia registrata come prestatrice di servizi sociali presso un'agenzia statale non sia di per sé sufficiente (v., al riguardo, supra, paragrafi 40 e segg.). Nel luogo di esercizio delle attività o, rispettivamente, nei paesi di destinazione, Germania e Austria, la Momtrade, a quanto risulta, non era riconosciuta come un organismo siffatto. Ove si assuma che la Bulgaria abbia effettivamente riconosciuto la Momtrade come tale, per poter rispondere alla prima parte della seconda questione è necessario chiarire quale sia lo «Stato membro interessato» tenuto ad adottare detta decisione di riconoscimento.

[22] V. per quanto riguarda l'assenza di una normativa sugli interessi in materia di IVA: sentenze del 23 aprile 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punto 37), del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punto 20 – Autonomia), del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2011:530, punto 39), e del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punto 29).

[23] Sentenze del 16 luglio 2020, UR (Assoggettamento degli avvocati all'IVA) (C-424/19, EU:C:2020:581, punto 25), del 4 marzo 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punto 58), del 10 luglio 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punto 54), del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punto 20), del 21 gennaio 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punto 17), e del 3 settembre 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punto 24).

53. Nella direttiva IVA è menzionato soltanto lo «Stato membro interessato». Prima facie, detto Stato è anche lo Stato membro del luogo della prestazione ai fini della normativa sull'IVA. In fin dei conti, esso è tenuto – in tal senso, ad esempio, la Commissione nelle proprie osservazioni – ad esercitare il proprio potere impositivo.

54. Tuttavia, le disposizioni in materia di determinazione del luogo della prestazione sono state modificate proprio in riferimento soltanto alle prestazioni di servizi con effetto dal 1º gennaio 2010 [24]. Detta modifica mirava a tener conto della natura di imposta sui consumi dell'IVA [25] anche con riguardo al potere impositivo del rispettivo Stato membro. Pertanto, in linea di principio, detto potere dovrebbe spettare allo Stato in cui ha luogo il consumo (principio del paese di destinazione). Tuttavia, se ciò comporta problemi di applicazione – come nel caso delle prestazioni di servizi rese a persone che non sono soggetti passivi, v. articolo 45 della direttiva IVA – si applica il principio del paese d'origine. Tuttavia, non mi sembra che la ratio di tale ultimo principio – ossia la prevenzione di lacune nella fase attuativa – possa essere automaticamente estesa alla ratio del riconoscimento di altri organismi ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

55. La soluzione più semplice potrebbe essere quella di fare riferimento, anche a tal riguardo, al paese d'origine. Ciò è confermato dal fatto che il luogo della prestazione resa a persone che non sono soggetti passivi è, di norma, il paese d'origine, il quale dispone altresì del potere impositivo. Nella fattispecie in esame, la Bulgaria sarebbe quindi competente per il riconoscimento. D'altra parte, qualora una siffatta soluzione venisse accolta, uno Stato membro che impone requisiti particolarmente rigorosi (ad esempio, sotto il profilo qualitativo) per il riconoscimento renderebbe più difficili le prestazioni di servizi transfrontaliere strettamente connesse con l'assistenza sociale per le imprese stabilite sul suo territorio. In caso contrario, tali imprese beneficerebbero invece di un vantaggio derivante dall'ubicazione per il fatto di avere una sede nello Stato che impone i requisiti di riconoscimento meno rigorosi. In entrambi i casi, sarebbero prevedibili effetti negativi sulla concorrenza nel paese di destinazione – nel luogo in cui la prestazione di servizi viene ricevuta e utilizzata.

56. Tuttavia, la normativa sull'IVA è stata armonizzata proprio in ragione della sua particolare e intrinseca connessione con il mercato interno e al fine di prevenire le suddette distorsioni della concorrenza. Per questo motivo, la direttiva IVA trova il suo fondamento nell'articolo 113 TFUE e, a differenza di altre imposte (in particolare, a differenza delle imposte sul reddito), non deve soddisfare i requisiti speciali stabiliti dall'articolo 115 TFUE.

57. Appare pertanto dubbio se per «Stato membro interessato» si intenda in realtà lo Stato del luogo della prestazione ai sensi della normativa sull'IVA. Ciò vale a maggior ragione in quanto detto luogo è correlato con una qualità del destinatario della prestazione. Laddove una medesima prestazione di servizi venisse resa in un medesimo Stato membro (estero) a una persona che non è soggetto passivo (ad esempio, prestazioni di assistenza rese a una persona fisica) e a un soggetto passivo (ad esempio, prestazioni di assistenza fornite in qualità di subappaltatore ad una casa di riposo), sarebbero necessari due riconoscimenti, poiché il luogo della prestazione sarebbe tanto nel paese di destinazione (all'estero) quanto nel paese d'origine (nel territorio nazionale).

[24] Direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU 2008, L 44, pag. 11).

[25] V. e multis il considerando 3 della direttiva 2008/8/CE.

2. Tenore letterale

58. La nozione di «organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato» è utilizzata solo in alcune disposizioni di esenzione, mentre in altre figura la sola espressione «organismi riconosciuti» [v., ad esempio, articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA].

59. Tale raffronto tra i testi consente già di desumere che per «Stato membro interessato» possa intendersi qualcosa di diverso dallo Stato cui spetta il potere impositivo. L'interpretazione secondo cui per Stato membro interessato si intende sempre lo Stato che può anche assoggettare ad imposta l'operazione rende infatti totalmente superflua la formulazione. Infatti, in assenza di detta formulazione, è sempre lo Stato membro in cui si trova il luogo della prestazione ai fini della normativa sull'IVA e cui spetta pertanto il potere impositivo l'unico ad esaminare le condizioni del fatto generatore dell'imposta, potendo avvalersi del corrispondente potere discrezionale.

60. Pertanto, il tenore letterale indica già che per «Stato membro interessato» non si intende sempre lo Stato membro che può assoggettare ad imposta l'operazione.

3. Esame della genesi

61. La suddetta osservazione è suffragata anche dalla genesi della norma. Nella precedente normativa dell'Unione sull'IVA, l'esenzione di cui al vigente articolo 132, paragrafo 1, lettera g), era contemplata dall'articolo 13 della sesta direttiva. Tuttavia, tale ultima disposizione, in base alla sua rubrica, riguardava le sole «esenzioni all'interno del paese».

62. Secondo il terzo considerando, l'adozione della direttiva IVA si è limitata alla rifusione della struttura e del testo senza comportare modifiche sostanziali della legislazione esistente. Tuttavia, le modifiche sostanziali effettuate sono riportate in maniera esaustiva nelle disposizioni sull'attuazione e sull'entrata in vigore della direttiva. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA nulla dispone al riguardo.

63. Alla luce della sesta direttiva, può quindi ritenersi che l'esenzione *nel territorio nazionale* riguardi, in primo luogo, le prestazioni fornite dalle «case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale», di norma stabiliti nel territorio nazionale, che ivi eseguono le proprie prestazioni. Lo Stato membro interessato, tenuto ad effettuare il riconoscimento, sarebbe pertanto quello in cui è stata eseguita la prestazione. Ciò sarebbe conforme al principio del paese di destinazione.

4. Interpretazione teleologica

64. Contro l'applicazione delle regole concernenti il luogo della prestazione, al fine di determinare lo «Stato membro interessato» competente a decidere sul riconoscimento, depone anche un'interpretazione teleologica. Come esposto in precedenza, le norme in materia di determinazione del luogo della prestazione mirano ad attribuire l'introito fiscale derivante dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi transfrontaliere a uno degli Stati membri presi in considerazione. A tal fine, possono essere applicati diversi principi, che tengono maggiormente conto del carattere di imposta sul consumo (principio del paese di destinazione, principio del luogo di attività) o del principio di un'amministrazione fiscale efficace (principio del paese d'origine).

65. Tuttavia, lo scopo dell'esenzione IVA di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA e la correlazione con il riconoscimento ad opera dello «Stato membro interessato» è, a mio avviso, diverso. Non si tratta infatti dell'attuazione del carattere di imposta sul consumo oppure di un'amministrazione fiscale efficace, bensì, in particolar modo, del finanziamento dei rispettivi sistemi di previdenza sociale degli Stati membri.

66. L'obiettivo perseguito da un'esenzione del genere consiste nel ridurre il costo di tali servizi e rendere pertanto questi ultimi maggiormente accessibili ai singoli che possono beneficiarne [26]. Dato che la maggior parte delle spese menzionate è sostenuta dai sistemi di previdenza sociale degli Stati membri, l'esenzione mira quindi anche a finanziare tali sistemi.

67. Per questo motivo, la Corte ha già dichiarato in diverse occasioni che, imponendo che le spese relative alle cure a domicilio di cui trattasi debbano essere state sostenute, in tutto o in gran parte, dagli organismi di previdenza o di assistenza sociale legalmente istituiti, uno Stato membro non eccede, in linea di principio, il proprio potere discrezionale nel riconoscere altri organismi [27].

68. Tuttavia, se da un lato il riconoscimento di un altro organismo è a discrezione dello Stato membro e, dall'altro lato, l'esenzione mira a ridurre il costo delle cure, prevalentemente a carico dei rispettivi sistemi di previdenza sociale, ne consegue che il luogo della prestazione ai sensi della normativa sull'IVA può non essere decisivo. Sembra infatti difficilmente ipotizzabile che, nel caso di prestazioni di servizi transfrontaliere, l'assoggettamento o meno all'IVA dei sistemi di previdenza sociale dei paesi di destinazione (nel caso in esame, i sistemi tedesco o austriaco) debba essere stabilito a discrezione del paese d'origine (nel caso in esame, la Bulgaria).

69. Ciò spiegherebbe anche il motivo per cui il legislatore dell'Unione menziona esplicitamente il riconoscimento da parte dello Stato membro interessato. Da un punto di vista teleologico, lo Stato membro interessato è quello i cui sistemi di previdenza sociale sono interessati dalla prestazione di servizi e che dovrebbe quindi poter decidere sul riconoscimento del prestatore come organismo avente carattere sociale.

70. Infine, tale interpretazione è suffragata dal testo dell'articolo 133, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, in base a cui lo Stato membro può subordinare la concessione dell'esenzione per gli «altri organismi» all'approvazione dei prezzi da essi praticati da parte delle autorità competenti, le quali possono essere unicamente le autorità del paese di destinazione. Se l'approvazione dei prezzi in loco è sottoposta alle autorità competenti del paese di destinazione si impone la conclusione che lo «Stato membro interessato» che decide sul riconoscimento dev'essere lo Stato membro del Paese di destinazione.

5. Presa in considerazione del principio di neutralità

71. È inoltre conforme al principio di neutralità l'interpretazione secondo la quale lo Stato membro competente per il riconoscimento di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA è quello i cui sistemi di previdenza sociale pagano, di norma, le prestazioni di servizi e non quello in cui è ubicato il luogo della prestazione di servizi in base a detta direttiva.

[26] Sentenze dell'8 ottobre 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punto 29), del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 41), e del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punto 30).

[27] Sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 37), in tal senso anche sentenze del 21 gennaio 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punto 39), e del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punto 53). Del pari, con riguardo alle cure esenti: sentenza del 7 aprile 2022, I (Esenzione dall'IVA delle prestazioni ospedaliere) (C-228/20, EU:C:2022:275, punto 61), e del 5 marzo 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punti 30 e 31).

72. Il principio di neutralità osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA [28]. In linea di principio, le imprese che sono in concorrenza tra loro devono essere trattate in modo uguale ai sensi della normativa sull'IVA.

73. La concorrenza tra le case di riposo, gli enti di diritto pubblico e gli altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato avviene, in via di principio, nel luogo in cui le prestazioni di servizi vengono effettuate e pagate. A tal proposito, la Momtrade è in concorrenza, in primo luogo, con organismi che forniscono servizi analoghi in Germania o in Austria. Detta concorrenza potrebbe subire una significativa distorsione qualora gli Stati membri potessero influenzare le spese correlate all'attività nel paese di destinazione attraverso la propria prassi di riconoscimento nel paese d'origine.

74. Tale distorsione della concorrenza si verificherebbe in tutte le situazioni in cui la prassi di riconoscimento sia differente nei diversi Stati membri. Il potere discrezionale conferito agli Stati membri a tal riguardo (v. supra, paragrafi 38 e segg.) esclude in sostanza la possibilità di una prassi uniforme. Lo Stato membro che impone i requisiti di riconoscimento più rigorosi penalizzerebbe le imprese che hanno stabilito nel suo territorio la sede della propria attività economica con riguardo alle prestazioni di servizi che ricadono nell'ambito di applicazione dell'articolo 45 della direttiva IVA. Lo Stato membro che impone i requisiti di riconoscimento meno rigorosi agevolerebbe le imprese che hanno stabilito nel suo territorio la sede della propria attività economica con riguardo alle prestazioni di servizi che ricadono nell'ambito di applicazione del summenzionato articolo 45.

75. Di conseguenza, la Bulgaria – come sostenuto dall'amministrazione finanziaria bulgara – adotta una decisione di riconoscimento valida unicamente per le prestazioni di servizi rese sul proprio territorio. Nella fattispecie in esame, pertanto, la Germania e l'Austria dovrebbero stabilire se la Momtrade possa essere riconosciuta come organismo avente carattere sociale.

76. La Momtrade dovrebbe trasmettere tale decisione alle autorità finanziarie bulgare ai fini del riconoscimento in Bulgaria in forza del principio della fiducia reciproca [29]. Le autorità finanziarie bulgare si limiterebbero quindi a verificare l'esistenza o meno di una prestazione di servizi esente strettamente connessa con l'assistenza sociale e la previdenza sociale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA. In caso di esito negativo della verifica, la prestazione di servizi è imponibile, mentre, in caso di esito affermativo, è esente. Eventuali controversie circa l'assenza di errori di valutazione nella decisione di riconoscimento dovrebbero essere risolte nello Stato i cui sistemi di previdenza sociale dovrebbero, di norma, sostenere le spese, ossia nel paese di destinazione.

77. Pur non implicando la suddetta interpretazione che l'ammontare del gettito IVA in Bulgaria sia indirettamente influenzato dalla decisione di riconoscimento di un altro Stato membro (nel caso di specie, la Germania e l'Austria), a mio avviso, tuttavia, tale conclusione è giustificata dalla finalità specifica dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA (ossia la riduzione dei costi dei rispettivi sistemi di previdenza sociale – v. paragrafi 65 e segg.) e dal principio della neutralità ai fini della concorrenza.

[28] V. sentenze del 16 ottobre 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punto 30), del 7 settembre 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punto 20), e dell'11 giugno 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punto 22).

[29] V., con riguardo a detto principio nell'ambito della cooperazione giudiziaria in materia penale: sentenza del 12 maggio 2021, Repubblica federale di Germania (Red Notice, Interpol) (C-505/19, EU:C:2021:376, punto 80 e la giurisprudenza ivi citata). V. altresì sentenza del 28 settembre 2006, van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, punto 43).

V. Conclusione

78. In considerazione di quanto precede propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria) nel modo seguente:

1. I singoli possono invocare direttamente l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, nei confronti dello Stato membro impositore, nonostante il potere discrezionale conferito agli Stati membri da tale disposizione. Ciò vale indipendentemente dal fatto che il luogo della prestazione sia determinato in base al principio del paese di destinazione o a quello del paese d'origine e a prescindere dall'eventuale interposizione di un intermediario in detta prestazione di servizi.

2. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che lo Stato membro interessato che adotta la decisione di riconoscimento di altri organismi è quello in cui le prestazioni di servizi vengono effettivamente eseguite e i cui sistemi di previdenza sociale pagano, di norma, dette prestazioni. Nel caso di prestazioni di servizi transfrontaliere, può trattarsi anche di uno Stato membro al quale la direttiva non attribuisce la rispettiva competenza fiscale in base alle disposizioni concernenti la determinazione del luogo della prestazione.

   Peraltro, la questione se la prestazione di cui trattasi sia una prestazione di servizi strettamente connessa con l'assistenza e la previdenza sociale e se sussistano sufficienti prove al riguardo deve essere valutata esclusivamente in base alla propria normativa [ove abbia correttamente trasposto l'articolo 132, paragrafo 1, lettera g) della direttiva IVA] dal rispettivo Stato membro al quale la direttiva attribuisce la competenza fiscale in base al luogo della prestazione.

3. Il semplice fatto che una società commerciale sia registrata come prestatrice di servizi sociali presso un'agenzia statale non può essere di per sé sufficiente per desumerne un riconoscimento come organismo avente carattere sociale nel rispetto dei limiti dell'esercizio del potere discrezionale.