

Corte di Giustizia delle Comunità europee - sezione V - 21 marzo 2002, causa C-174/00 - «Sesta direttiva IVA - Art. 13, parte A, n. 1, lett. m) - Operazioni esenti - Prestazioni connesse con la pratica dello sport - Organizzazione senza scopo lucrativo»

Sentenza

1. Con sentenza 3 maggio 2000, pervenuta in cancelleria il 9 maggio seguente, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), ha sottoposto a questa Corte, in virtù dell'art. 234 CE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), 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 (*G.U. L 145*, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2. Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la Kennemer Golf & Country Club (in prosieguo: la «Kennemer Golf») e lo Staatssecretaris van Financiën in merito all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») a cui la Kennemer Golf è stata assoggettata a motivo di alcune prestazioni effettuate nel contesto della pratica del golf.

Contesto normativo

Disciplina comunitaria

3. L'art. 2 della sesta direttiva dispone:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;
2. le importazioni di beni».

4. L'art. 4, n. 1, della sesta direttiva prevede:

«Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

5. Ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva:

«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:

(...)

m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organizzazioni senza scopo lucrativo alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica;

(...))».

6. Il n. 2 della medesima disposizione è redatto come segue:

CEE-C174

«*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;

(...))».

Disciplina nazionale

7. Ai sensi dell'art. 11, n. 1, del Wet op de Omzetbelasting 1968 (legge del 1968 sull'IVA, Staatsblad 1968, n. 329; in prosieguo: la «Legge 1968») del 28 giugno 1968:

«Alle condizioni da stabilirsi mediante provvedimento amministrativo sono esenti da imposta (...):

(...)

e) i servizi forniti ai propri membri da organizzazioni il cui scopo è la pratica o la promozione dello sport, ad eccezione (...)

f) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a carattere sociale o culturale, da determinare mediante regolamenti amministrativi, purché l'imprenditore non persegua uno scopo di lucro e l'esenzione non sia atta a distorcere la concorrenza a danno delle imprese aventi fini di lucro».

8. Il provvedimento amministrativo, menzionato al n. 1 della legge richiamata al punto precedente, è l'Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 (decreto di esecuzione dell'IVA 1968, Staatsblad 1968, n. 423; in prosieguo: il «decreto di esecuzione») del 12 agosto 1968. Esso prevede, al suo art. 7, n. 1, e al suo allegato B, che sono in particolare considerate come cessioni di beni e prestazioni di servizi esenti:

«b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi [a carattere sociale o culturale] effettuate in quanto tali dalle organizzazioni di seguito elencate, purché esse non abbiano scopo di lucro:

(...)

21. le organizzazioni che si occupano di fornire l'opportunità di praticare sport, solo per tali prestazioni».

Causa principale e questioni pregiudiziali

9. La Kennemer Golf è un'associazione di diritto olandese che ha circa 800 soci. Essa ha come scopo, ai sensi del suo statuto, la pratica e la promozione dello sport e di giochi, in particolare del golf. A tal fine, essa possiede nel territorio del comune di Zaandvoort (Paesi Bassi) impianti comprendenti in particolare un campo per il golf e una sede del club.

10. I soci della Kennemer Golf devono versare contributi annuali, nonché una quota di ingresso e sono tenuti a partecipare ad un prestito obbligazionario senza interessi emesso dalla Kennemer Golf.

CEE-C174

3

11. Oltre all'uso degli impianti da parte dei soci della Kennemer Golf, le persone che non sono soci della stessa possono fare uso del campo da golf e dei relativi impianti pagando un contributo giornaliero. Dal fascicolo risulta che la Kennemer Golf percepisce in tale maniera somme relativamente cospicue, che ammontano a circa un terzo degli importi versati dai membri a titolo dei contributi annuali.

12. Nel corso degli anni che hanno preceduto l'esercizio fiscale 1994, la Kennemer Golf chiudeva lo stato degli attivi e dei passivi con un saldo attivo, che è stato in seguito contabilizzato in quanto fondo di riserva come accantonamento per le spese non annuali. Ciò si è verificato anche per l'esercizio di cui trattasi nella causa principale, vale a dire per l'esercizio 1994.

13. Ritenendo che le prestazioni fornite ai soggetti non soci della Kennemer Golf della fossero esenti dall'IVA in virtù dell'art. 11, n. 1, lett. f) della Legge 1968 e dell'art. 7, n. 1, nonché dell'allegato B, lett. b), punto 21, del decreto di esecuzione, la Kennemer Golf non ha versato, per l'esercizio fiscale 1994, l'IVA relativa a queste prestazioni. Tuttavia, il fisco ha considerato che la Kennemer Golf perseguiva in realtà uno scopo lucrativo e ha proceduto *ex post* all'imposizione dell'IVA relativa a tali prestazioni.

14. La Kennemer Golf, avendo il fisco respinto il reclamo da essa presentato contro detta decisione, ha proposto un ricorso davanti al Gerechtshof te Amsterdam (Corte di appello di Amsterdam, Paesi Bassi). Tale giudice ha rigettato il ricorso con cui era stato adito per il motivo che, qualora la Kennemer Golf realizzasse utili sistematicamente, si presumeva che la stessa tentasse di produrre eccedenze di gestione e perseguisse uno scopo lucrativo.

15. La Kennemer Golf ha presentato un ricorso per cassazione avverso detta sentenza del Gerechtshof te Amsterdam dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden. Questo, ritenendo che la soluzione della controversia dipenda dall'interpretazione delle disposizioni nazionali in materia di IVA alla luce delle corrispondenti disposizioni della sesta direttiva, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. *a)* Se, per stabilire se un'organizzazione abbia scopo lucrativo, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m)*, della sesta direttiva, si debba tenere conto solo dei risultati delle prestazioni di servizi menzionate in tale disposizione, oppure debbano essere presi in considerazione anche i risultati delle altre prestazioni fornite in aggiunta dall'organizzazione.

b) Nell'ipotesi in cui con riferimento allo scopo lucrativo si debba unicamente tener conto delle prestazioni di servizi offerte dall'organizzazione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m)*, della sesta direttiva e non del risultato globale dell'organizzazione, se debbano essere presi in considerazione solo i costi direttamente occasionati dalla prestazione di tali servizi, oppure anche una parte degli altri costi dell'organizzazione.

2. *a)* Se si sia in presenza di un nesso diretto, come inteso, tra le altre sentenze, nella sentenza della Corte 8 marzo 1988, causa 102/86, *Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise*, Racc. pag. 1443, riguardo ai contributi di un'associazione che offre ai propri soci, conformemente al fine CEE-C174

4

statutario, la possibilità di praticare uno sport in un contesto associativo, e, in caso di soluzione negativa, se l'associazione, nell'ipotesi in cui oltre a ciò offra altre prestazioni per le quali riceva invece un diretto corrispettivo, debba essere considerata in tal caso solo in tali limiti soggetto passivo di imposta ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva.

b) Se, anche nel caso in cui non esista un nesso diretto tra le diverse prestazioni dell'associazione a favore dei propri soci e i contributi versati da questi ultimi, si debba includere tra gli introiti di un'organizzazione costituita in forma di associazione, da prendere in considerazione per determinare se esista lo scopo lucrativo di cui alla prima questione, il totale dei contributi annuali dei soci ai quali l'associazione, conformemente al fine statutario, offre l'opportunità di praticare uno sport.

3. Se la circostanza che un'organizzazione impieghi gli utili da essa sistematicamente perseguiti a favore delle sue prestazioni consistenti nell'offrire la possibilità di praticare un tipo di sport, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m)*, della sesta direttiva, giustifichi la conclusione che tale organizzazione non persegue fini di lucro ai sensi della detta disposizione; oppure se tale conclusione sia ammissibile solo nel caso in cui la ricerca di utili di gestione sia solo occasionale, e non sistematica, e tali utili vengano impiegati nel senso menzionato. Se, per risolvere tali questioni si debba tener conto anche del disposto dell'art. 13, parte A, n. 2, [lett. *a)*,] primo trattino, della sesta direttiva, e in caso di soluzione affermativa, in quale senso debba essere interpretata tale disposizione; in particolare, se nella seconda parte di tale disposizione tra le espressioni eventuali e profitti si debba leggere sistematici oppure e solo occasionali».

Sulla prima questione

16. Con la sua prima questione, sub *a)*, il giudice del rinvio domanda in sostanza se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m)*, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la qualificazione di un'organizzazione come «senza scopo lucrativo» debba essere effettuata prendendo in considerazione le sole prestazioni considerate in tale disposizione oppure tenendo conto dell'insieme delle attività di tale organizzazione.

17. Secondo il governo olandese occorre fare riferimento alle specifiche prestazioni previste dalla detta disposizione della sesta direttiva. Se non fosse così, si potrebbero avere risultati irragionevoli e potrebbero essere incoraggiati frodi od abusi. Tale impostazione sarebbe conforme all'economia generale del sistema comune dell'IVA, che ogni volta riguarderebbe un'operazione concreta e non colui che esegue la prestazione.

18. Al riguardo si deve costatare che, come hanno osservato sia il governo del Regno Unito sia la Commissione, dalla lettera dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m)* della sesta direttiva risulta che esso riguarda in maniera esplicita talune «prestazioni [...] fornite da organizzazioni senza scopo lucrativo» e che nessuna delle versioni linguistiche di questa disposizione presenta una formulazione da cui possa risultare, in ragione

dell'ambiguità della stessa, che l'espressione «senza scopo lucrativo» si riferisca alle prestazioni e non alle organizzazioni.

CEE-C174

5

19. D'altronde, l'insieme delle esenzioni elencate dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. *h*)-*p*), della sesta direttiva riguarda organizzazioni che agiscono nel pubblico interesse in un settore sociale, culturale, religioso e sportivo o in un settore simile. L'obiettivo di tali esenzioni è dunque un trattamento più favorevole, in materia di IVA, di alcune organizzazioni le cui attività sono orientate verso finalità non commerciali.

20. L'interpretazione suggerita dal governo olandese, secondo la quale occorre prendere in considerazione le sole prestazioni effettuate ai fini sopra menzionati, avrebbe come conseguenza, come al paragrafo 23 delle sue conclusioni ha osservato l'avvocato generale, che imprese commerciali, che di regola operano con uno scopo lucrativo, potrebbero in linea di principio del pari chiedere l'esenzione dall'IVA quando effettuano, eccezionalmente, prestazioni qualificabili come «senza scopo lucrativo». Un risultato del genere non può tuttavia essere conforme alla lettera e allo spirito della disposizione oggetto della causa principale.

21. Se la qualificazione di un'organizzazione come «senza scopo lucrativo» deve essere effettuata prendendo in considerazione tale organizzazione e non le prestazioni che essa effettua ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m*), della sesta direttiva, ne consegue che, per determinare se un'organizzazione del genere soddisfi i requisiti prescritti da tale disposizione, occorre tenere conto dell'insieme delle sue attività, comprese quelle che essa fornisce come complemento dei servizi considerati dalla disposizione stessa.

22. La prima questione sub *a*) va quindi risolta dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m*), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la qualificazione di un'organizzazione come «senza scopo lucrativo» deve essere effettuata prendendo in considerazione l'insieme delle attività della stessa.

23. Alla luce di questa soluzione, non è necessario risolvere la prima questione, sub *b*).

Sulla terza questione

24. Con la terza questione, che occorre esaminare prima della seconda a motivo dello stretto collegamento che essa presenta con la prima questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m*), della sesta direttiva, in combinato disposto con il n. 2, lett. *a*), primo trattino, di questa disposizione, debba essere interpretato nel senso che un'organizzazione possa essere qualificata come «senza scopo lucrativo», anche se essa tende sistematicamente a produrre eccedenze, che vengono in seguito dalla stessa destinate all'esecuzione delle sue prestazioni.

25. Mentre i governi finlandese e del Regno Unito, nonché la Commissione, sostengono che occorre prendere in considerazione il fatto che l'organizzazione in oggetto tenda ad un profitto e non la circostanza che lo realizzi, anche abitualmente, il governo olandese fa valere che l'esenzione dall'IVA non deve essere concessa quando profitti vengono realizzati sistematicamente. L'esenzione sarebbe applicabile

CEE-C174

6

solamente nel caso di eccedenze realizzate in via occasionale o meramente incidentale.

26. Al tale riguardo, si deve rilevare, in via preliminare, come dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m*), della sesta direttiva risulti che la qualificazione di un'organizzazione «senza scopo lucrativo», ai sensi di questa disposizione, deve essere effettuata in relazione allo scopo perseguito da questa, vale a dire tale organizzazione non deve mirare a produrre profitti per i suoi soci, contrariamente alla finalità di un'impresa commerciale [v., a proposito dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. *n*), della sesta direttiva, l'odierna sentenza, causa C-267/00, Zoological Society of London, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 17]. Il fatto che la finalità dell'organizzazione che possa beneficiare dell'esenzione dall'IVA costituisca il criterio di valutazione per la concessione di questo vantaggio è chiaramente

confermato dalla maggior parte delle altre versioni linguistiche del detto art. 13, parte A, n. 1, lett. *m*), nelle quali si menziona esplicitamente che tale organizzazione deve essere priva di scopo lucrativo (v. oltre alla versione francese, anche le versioni tedesca - «Gewinnstreben» -, olandese - «winst oogmerk» -, italiana - «senza scopo lucrativo» -, e spagnola - «sin fin lucrativo» -).

27. Spetta agli organi nazionali competenti in materia determinare se, alla luce dell'oggetto statutario dell'organizzazione in questione, nonché delle circostanze concrete di un dato caso di specie, un'organizzazione soddisfi i requisiti atti a conferirle la qualificazione di organizzazione «senza scopo lucrativo».

28. Una volta accertato che ciò si verifica, il fatto che un'organizzazione realizzi dei pari profitti, anche se da essa perseguiti o prodotti sistematicamente, non può porre in discussione la qualificazione iniziale di tale organizzazione fintanto che tali profitti non siano distribuiti come utili ai soci dell'organizzazione stessa. È certo che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m*), della sesta direttiva non impedisce alle organizzazioni considerate da questa disposizione di chiudere il loro esercizio con un saldo attivo. Altrimenti, come ha rilevato in particolare il governo del Regno Unito, organizzazioni del genere sarebbero impossibilitate a creare riserve destinate a pagare la manutenzione e i futuri miglioramenti dei loro impianti.

29. Il giudice del rinvio formula inoltre dubbi quanto al punto se tale interpretazione possa essere fatta salva in casi nei quali l'organizzazione cerchi sistematicamente di realizzare eccedenze. Egli si riferisce al riguardo all'art. 13, parte A, n. 2, lett. *a*), primo trattino, della sesta direttiva che sembrerebbe negare l'esenzione dall'IVA quando un'organizzazione miri sistematicamente a realizzare profitti.

30. Circa tale ultima disposizione, si deve immediatamente rilevare che essa enuncia una condizione facoltativa, che gli Stati membri sono liberi di imporre, come condizione supplementare, per la concessione di talune esenzioni di cui all'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva, tra cui figura l'esenzione prevista in questa stessa disposizione alla lett. *m*), la quale riguarda la causa principale. Sembra che il legislatore olandese richieda il rispetto di tale condizione facoltativa per accordare il beneficio della detta esenzione.

CEE-C174

7

31. Per quanto riguarda l'interpretazione della detta condizione facoltativa, il governo olandese fa valere che l'esenzione deve essere negata quando un'organizzazione mira sistematicamente a realizzare eccedenze. Il governo finlandese e del Regno Unito, nonché la Commissione, ritengono tuttavia che la ricerca sistematica del profitto non sia decisiva se risulta sia dalle circostanze del caso di specie, sia dal tipo di attività effettivamente esercitata da un'organizzazione che quest'ultima opera conformemente al suo oggetto statutario e che questo è privo di scopo lucrativo.

32. Al riguardo, occorre osservare che la prima condizione prevista dall'art. 13, parte A, n. 2, lett. *a*), primo trattino, della sesta direttiva, cioè il divieto, per una data organizzazione, di avere per scopo la ricerca sistematica del profitto, si riferisce chiaramente, nella versione francese di questa disposizione, al «profit», mentre le altre due condizioni enunciate da questa, cioè il divieto di distribuire profitti e il requisito della destinazione degli stessi al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite, si riferiscono ai «bénéfices».

33. Benché tale distinzione non si ritrovi in tutte le altre versioni linguistiche della sesta direttiva, essa è confermata dall'obiettivo delle disposizioni dell'art. 13, parte A, di questa. Infatti, come ai paragrafi 57-61 delle sue conclusioni ha osservato l'avvocato generale, si oppongono alla qualificazione di un'organizzazione come «senza scopo lucrativo» non i profitti («bénéfices»), nel senso di eccedenze che si producono alla fine di un esercizio, ma gli utili nel senso di vantaggi pecuniari per i soci dell'organizzazione stessa. Ne risulta, come fa valere anche la Commissione, che la condizione espressa nell'art. 13, parte A, n. 2, lett. *a*), primo trattino, della sesta direttiva coincide essenzialmente, con il criterio di organizzazione senza scopo lucrativo quale figura nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m*), di questa.

34. Il governo olandese fa valere che un'interpretazione del genere non terrebbe conto

del fatto che l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), primo trattino, deve, in quanto condizione supplementare, necessariamente avere un contenuto che vada oltre quello della disposizione di base. Al riguardo è sufficiente osservare che tale condizione non si riferisce solamente all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, ma anche a numerose altre esenzioni obbligatorie che hanno un diverso contenuto.

35. Di conseguenza, la terza questione va risolta dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che un'organizzazione può essere qualificata come «senza scopo lucrativo», anche se essa tende sistematicamente a produrre eccedenze, che in seguito vengono dalla stessa destinate all'esecuzione delle sue prestazioni. La prima parte della condizione facoltativa che figura all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), primo trattino, della sesta direttiva deve essere interpretata allo stesso modo.

Sulla seconda questione

36. Con la prima parte della seconda questione, sub a), il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che i CEE-C174

8

contributi annuali dei soci di un'associazione sportiva possono costituire il corrispettivo delle prestazioni di servizi fornite dalla stessa, anche quando i soci che non utilizzano gli impianti dell'associazione o non li utilizzano regolarmente sono comunque tenuti a versare il loro contributo annuale.

37. Il giudice del rinvio si riferisce al riguardo alla giurisprudenza della Corte, in particolare al punto 12 della citata sentenza *Apple and Pear Development Council*, nella quale la Corte ha statuito che la nozione di prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, presuppone l'esistenza di un nesso diretto fra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto. Il giudice del rinvio nutre dubbi sull'esistenza di tale nesso diretto in circostanze come quelle della causa principale.

38. Secondo il governo olandese, un nesso diretto tra il contributo dei soci dell'associazione e le prestazioni fornite dalla stessa manca in circostanze come quelle alla causa principale. L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, come interpretato dalla Corte, richiederebbe che un servizio concreto sia direttamente retribuito, il che non avverrebbe quando alcuni soci di un club sportivo non ricorrono alle prestazioni offerte da questo e ciononostante pagano il loro contributo annuale.

39. Al riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio fornito e che una prestazione di servizi è imponibile solo quando esista un nesso diretto fra il servizio prestato e il controvalore ricevuto (sentenze *Apple and Pear Development Council*, già citata, punti 11 e 12, nonché 3 marzo 1994, causa C-16/93, *Tolsma*, Racc. pag. I-743, punto 13). Una prestazione configura pertanto un'operazione imponibile soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (precitata sentenza *Tolsma*, punto 14).

40. Nella causa pendente dinanzi al giudice del rinvio, come sostiene la Commissione, la circostanza che il contributo annuale sia forfettario e non possa essere riferito ad ogni utilizzazione personale del campo da golf non incide per nulla sul fatto che prestazioni reciproche sono scambiate tra i soci di un'associazione sportiva, come quella in questione nella causa principale, e l'associazione stessa. Infatti, le prestazioni dell'associazione consistono nell'offerta ai suoi soci, in maniera permanente, degli impianti sportivi e dei vantaggi ad essi relativi e non in prestazioni puntuali effettuate su richiesta dei soci stessi. Vi è dunque un nesso diretto tra i contributi annuali dei soci di un'associazione sportiva come quella considerata nella causa principale e le prestazioni dalla stessa fornite.

41. D'altronde, come giustamente fa valere il governo del Regno Unito, la tesi sostenuta dal governo olandese comporterebbe che la quasi totalità dei prestatori di servizi potrebbe sottrarsi al versamento dell'IVA ricorrendo a prezzi forfettari e

disattendere così i principi d'imposizione che costituiscono il fondamento del sistema comune dell'IVA istituito dalla sesta direttiva.

CEE-C174

9

42. La prima parte della seconda questione, sub *a*), va quindi risolta dichiarando che l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che i contributi annuali dei soci di un'associazione sportiva, come quella considerata nella causa principale, possono costituire il corrispettivo delle prestazioni di servizi fornite dalla stessa, anche quando i soci che non utilizzano gli impianti dell'associazione o non li utilizzano regolarmente sono comunque tenuti a versare il loro contributo annuale.

43. Alla luce di questa soluzione, non è più necessario risolvere la seconda parte della seconda questione, sub *a*), né la medesima questione, sub *b*).

Sulle spese

44. Le spese sostenute dai governi olandese, finlandese e del Regno Unito, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione)

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad der Nederlanden con sentenza 3 maggio 2000, dichiara:

1) L'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m*), 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, deve essere interpretato nel senso che la qualificazione di un'organizzazione come organizzazione «senza scopo lucrativo» deve essere effettuata prendendo in considerazione l'insieme delle attività della stessa.

2) L'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m*), della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che un'organizzazione può essere qualificata come organizzazione «senza scopo lucrativo», anche se essa tende sistematicamente a produrre eccedenze, che in seguito vengono dalla stessa destinate all'esecuzione delle sue prestazioni. La prima parte della condizione facoltativa che figura all'art. 13, parte A, n. 2, lett. *a*), primo trattino, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretata allo stesso modo.

3) L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che i contributi annuali dei soci di un'associazione sportiva, come quella considerata nella causa principale, possono costituire il corrispettivo delle prestazioni di servizi fornite dalla stessa, anche quando i soci che non utilizzano gli impianti dell'associazione o non li utilizzano regolarmente sono comunque tenuti a versare il loro contributo annuale.

CEE-C267

1

Corte di Giustizia delle Comunità europee - sezione V - 21 marzo 2002, causa C-267/00 - «Sesta direttiva IVA - Art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino - Operazioni esenti - Enti gestiti ed amministrati a titolo gratuito»

Sentenza

1. Con ordinanza 21 giugno 2000, pervenuta alla Corte il 3 luglio seguente, la High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Magistrato di secondo grado d'Inghilterra e del Galles per questioni di diritto civile, commerciale e della navigazione), ha proposto, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. *a*), secondo trattino, 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 (*G.U.* L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2. Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra i Commissioners of Customs and Excise (ufficio proposto all'esazione di talune imposte; in prosieguo:

i «Commissioners»), competenti in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nel Regno Unito, e la Zoological Society of London (in prosieguo: la «Zoological Society»), relativa all'assoggettamento all'IVA di talune prestazioni effettuate da quest'ultima nell'ambito dell'amministrazione di due giardini zoologici che essa gestisce a Londra.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3. L'art. 2 della sesta direttiva stabilisce:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;
2. le importazioni di beni».

4. L'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva recita:

«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:
(...)

n) talune prestazioni di servizi culturali e le forniture di beni loro strettamente connesse effettuate da organismi culturali di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato;

(...))».

5. Il n. 2 di questa stessa disposizione è formulato come segue:

«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:

(...)

CEE-C267

2

– essi devono essere gestiti ed amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione;

(...))».

Normativa nazionale

6. Al fine di attuare le disposizioni della sesta direttiva menzionate al punto precedente, il Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996 (regolamento 1996 sull'imposta sul valore aggiunto - servizi culturali), entrato in vigore il 1. giugno 1996, ha modificato, introducendo una nuova categoria di prestazioni esenti, la Value Added Tax Act 1994 (legge 1994 sull'imposta sul valore aggiunto) come segue:

« Punto 2

Il servizio, effettuato da un ente legittimato, consistente nel consentire l'accesso a

a) un (...) giardino zoologico (...).

(...)

Note:

(...)

2) (...) ente legittimato è ogni ente (diverso da un ente pubblico) che

a) non può distribuire, e di fatto non distribuisce, i proventi realizzati, di qualsiasi genere essi siano;

b) destina i proventi realizzati mediante le prestazioni descritte al punto 2 al mantenimento o al miglioramento degli impianti resi accessibili mediante tali prestazioni;

e

c) è gestito ed amministrato a titolo gratuito da persone che non hanno alcun interesse diretto o indiretto nelle sue attività».

Causa principale e questioni pregiudiziali

7. La Zoological Society è un ente senza scopo di lucro ai sensi del diritto interno del Regno Unito. Essa svolge diverse attività, in particolare la gestione in qualità di proprietaria di due giardini zoologici.

8. Ai sensi dell'atto costitutivo della Zoological Society, quest'ultima si compone di un organo amministrativo, chiamato consiglio, così come di membri e membri onorari. Il consiglio, in particolare, è composto da tre dirigenti, cioè un presidente, un segretario ed un tesoriere, e da altri diciotto membri. Esso può nominare collegi o comitati direttivi ai quali è affidata la gestione di specifiche attività. I membri del consiglio e i membri di tali collegi o comitati, proprio come gli altri membri e i membri onorari della Zoological Society, non percepiscono alcuna retribuzione da parte di quest'ultima.

9. Dalle indicazioni del giudice del rinvio emerge che la Zoological Society impiega circa 350-400 persone, a tempo parziale o a tempo pieno, le quali sono retribuite. Tra questi impiegati figurano un direttore generale, un direttore finanziario e un direttore del personale. Questi direttori retribuiti non sono membri del consiglio, né dei collegi CEE-C267

3

o comitati direttivi, ma assistono frequentemente alle riunioni di questi ultimi e partecipano alle attività della Zoological Society in tutti i campi.

10. La Zoological Society ha proposto un'istanza di rimborso dell'IVA da essa versata sugli ingressi ai giardini zoologici per il periodo dal 1. gennaio 1990 al 31 maggio 1996, istanza che è stata respinta dai Commissioners perché le prestazioni effettuate a tale riguardo non potevano essere considerate servizi aventi diritto all'esenzione ai sensi delle disposizioni della Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996. In particolare, i Commissioners hanno sostenuto che la Zoological Society non soddisfaceva il criterio secondo il quale, per beneficiare dell'esenzione dall'IVA, l'ente che richiede tale agevolazione deve essere gestito e amministrato a titolo essenzialmente gratuito, laddove parte del suo personale retribuito è coinvolto nella gestione ed amministrazione della detta società.

11. Il VAT and Duties Tribunal, London (Commissione tributaria britannica, Londra) (Regno Unito), adito in prima istanza dalla Zoological Society, ha constatato che quest'ultima è gestita ed amministrata dai suoi tre membri dirigenti e dagli altri diciotto membri del consiglio. Esso aggiunge che, a condizione che questi ultimi esercitino effettivamente le loro competenze e svolgano i compiti affidati loro dall'atto costitutivo della menzionata società, le condizioni per l'esenzione possono ritenersi soddisfatte. Inoltre, tenuto conto delle informazioni di cui esso disponeva e avuto riguardo in particolare ai frequenti ed estesi controlli effettuati dal consiglio citato, il VAT and Duties Tribunal ha accolto il ricorso che gli era stato proposto.

12. La High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), presso la quale i Commissioners hanno proposto appello, ritiene che la soluzione della controversia dipenda dall'interpretazione delle disposizioni nazionali in materia di IVA alla luce delle disposizioni corrispondenti della sesta direttiva. Essa ha dunque deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«In qual modo debbano essere interpretate le parole gestiti ed amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione, di cui al secondo trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in considerazione delle circostanze della fattispecie; in particolare:

a) quali siano i criteri per determinare da chi è gestito e amministrato un ente ai fini di detta disposizione; se tali parole si riferiscano

- solo ai membri degli organi superiori direttivi dell'ente, o
- a qualsiasi persona che partecipi a funzioni direttive o amministrative di qualsiasi tipo; in questa seconda ipotesi, quali siano i criteri per determinare se una persona partecipa a una significativa funzione direttiva o amministrativa;

b) quali siano i criteri per determinare se la gestione e l'amministrazione di un ente siano effettuate a titolo essenzialmente gratuito; se tali parole si riferiscano

- alla misura in cui gestione e amministrazione dell'ente sono effettuate da persone rispettivamente retribuite e non retribuite e, in tal caso, come debba essere applicato il criterio; oppure

– alla posizione economica individuale in base alla quale ciascuna delle persone che provvedono alla gestione e all'amministrazione dell'ente esercita detto ruolo (ad es., nessuna di tali persone deve percepire più di un compenso nominale); oppure

– a qualche altro criterio; in tal caso, quale sia tale criterio».

Sulla questione, lett. a)

13. Con la sua questione, lett. a), il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la condizione la quale prescrive che un ente deve essere gestito ed amministrato a titolo essenzialmente gratuito si riferisce unicamente ai membri degli organi amministrativi supremi di tale ente o se riguardi chiunque sia incaricato di una qualsiasi attività di gestione e di amministrazione nell'ambito di quest'ultimo.

14. Secondo la Zoological Society e la Commissione, tale condizione si riferisce solo ai membri degli organi amministrativi supremi e non a chiunque eserciti funzioni di gestione in senso lato. La presenza di personale retribuito in un ente quale la Zoological Society non sarebbe decisiva finché le persone interessate non hanno un'influenza decisiva sull'adozione di decisioni essenziali, vale a dire quelle relative alla determinazione dei programmi dell'organizzazione, ed in particolare della linea di condotta finanziaria, e all'orientamento delle sue attività.

15. Il governo del Regno Unito fa valere, al contrario, che occorre prendere in considerazione chiunque sia incaricato di attività di gestione ed amministrazione dell'ente interessato. Le esenzioni previste all'art. 13 della sesta direttiva dovrebbero essere interpretate restrittivamente. Occorrerebbe quindi cercare, oltre alle indicazioni presenti nello statuto dell'ente di cui trattasi, quali siano le persone che gestiscono ed amministrano realmente l'ente. Il doppio riferimento alla gestione ed all'amministrazione sarebbe un indizio del fatto che non potrebbe trattarsi soltanto dei membri degli organi amministrativi supremi.

16. A tale riguardo occorre rilevare immediatamente che l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva costituisce una condizione facoltativa che gli Stati membri sono liberi di imporre in via supplementare per la concessione di talune esenzioni menzionate all'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva.

17. Per quanto riguarda l'interpretazione di tale condizione supplementare secondo cui un ente che si avvale di una delle esenzioni previste all'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva deve essere gestito ed amministrato a titolo essenzialmente gratuito, dal contesto giuridico nel quale si inserisce tale condizione deriva che il legislatore comunitario ha voluto operare una distinzione tra le attività delle imprese commerciali e quelle degli enti che non hanno come obiettivo quello di creare profitti per i loro membri [v., per quanto riguarda l'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, sentenza di oggi, causa C-174/00, Kennemer Golf, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 34].

18. Obiettivo di tale condizione è quindi di riservare il beneficio dell'esenzione dall'IVA agli enti che non hanno scopo commerciale, prescrivendo che le persone che partecipano alla gestione ed all'amministrazione di tali enti non abbiano un interesse finanziario personale ai risultati di questi ultimi, nelle forme di una retribuzione, di una distribuzione dei profitti o di qualsiasi altro interesse finanziario, anche solo indiretto.

19. La condizione dell'assenza di interesse finanziario personale si riferisce in tal modo solo alle persone direttamente coinvolte nella gestione e nell'amministrazione di un ente e non a tutti coloro che lavorano a titolo oneroso, in un modo o nell'altro, nell'amministrazione di quest'ultimo. Infatti, come fa valere la Zoological Society, nessuna disposizione della sesta direttiva vieta agli enti indicati dall'art. 13, parte A, di quest'ultima di assumere personale retribuito, anzi la prassi abituale di molti enti rientranti nell'ambito di applicazione delle summenzionate disposizioni, come

ospedaliere istituiti scolastici, consiste nel ricorrere ad un siffatto personale per far fronte ai loro compiti.

20. Per determinare le persone direttamente coinvolte nella gestione e nell'amministrazione di un ente ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva, occorre fare riferimento innanzitutto allo statuto dell'ente di cui trattasi per identificare i membri degli organi dirigenti ed i loro compiti effettivi.

21. Occorre poi verificare quali siano le persone che esercitano effettivamente la gestione e l'amministrazione dell'ente ossia quelle che, a guisa dei dirigenti di un'impresa commerciale, adottano le decisioni ultime relative alla determinazione dei programmi dell'ente, e in particolare, alla linea di condotta finanziaria, e svolgono compiti superiori di controllo. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 32 delle sue conclusioni, tali attività sono caratterizzate dall'assunzione, e non semplicemente dall'attuazione, di decisioni relative alla determinazione dei programmi dell'ente e intervengono, di conseguenza, al livello più elevato. Quindi, persone che svolgono compiti meramente esecutivi non sono interessate dal requisito della gestione e amministrazione a titolo essenzialmente gratuito.

22. Infine, alla luce di tali elementi, spetta agli organi nazionali competenti in materia determinare, per ogni ente interessato, quali siano le persone che rientrano nell'ambito di applicazione della condizione supplementare di cui all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva e che, pertanto, devono soddisfare il requisito di non avere alcun interesse finanziario ai risultati dell'ente.

23. Occorre dunque rispondere alla questione, lett. a), dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la condizione la quale prescrive che un ente deve essere gestito ed amministrato a titolo essenzialmente gratuito si riferisce unicamente ai membri di tale ente che, ai sensi del suo statuto, sono designati ad assicurare la direzione di quest'ultimo al livello più elevato, e ad altre persone che, senza essere designate dallo statuto, ne esercitano effettivamente la direzione, adottando le decisioni ultime

CEE-C267

6

relative alla determinazione dei programmi del detto ente, e in particolare alla linea di condotta finanziaria, e che svolgono compiti superiori di controllo.

Sulla questione, lett. b)

24. Con la sua questione, lett. b) il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'espressione «a titolo essenzialmente gratuito» si riferisca alla composizione degli organi incaricati dei compiti di gestione ed amministrazione di un ente, nel senso che sarebbe permessa, a titolo eccezionale e in modo marginale, la partecipazione a tali compiti di persone che hanno un interesse finanziario in tale ente, o se la summenzionata espressione si riferisca alla retribuzione percepita da queste persone, nel senso che sarebbe permesso, a titolo eccezionale e simbolicamente, di accordare loro determinati vantaggi finanziari.

25. La Zoological Society, il governo del Regno Unito e la Commissione concordano sul fatto che l'espressione «a titolo essenzialmente gratuito» deve essere interpretata nel senso che, se tutta la gestione dell'ente deve essere assicurata da persone non retribuite, la circostanza che personale retribuito partecipi occasionalmente o marginalmente all'adozione di decisioni essenziali o che retribuzioni di scarsa rilevanza o simboliche siano concesse a tale personale, non basta a togliere all'attività di questo il suo carattere essenzialmente gratuito e a far concludere che tale ente persegue uno scopo commerciale occulto.

26. A tale riguardo, dalla finalità dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva, come è stata chiarita al punto 17 della presente sentenza, deriva che la condizione prevista da tale disposizione intende effettuare una distinzione tra le attività delle imprese commerciali e quelle degli enti senza scopo di lucro, vale a dire quelli che non perseguono l'obiettivo di creare profitto per i propri membri. L'espressione «a titolo essenzialmente gratuito» si riferisce dunque allo stesso tempo

ai membri che compongono gli organi dirigenti e alle persone che esercitano effettivamente la direzione di un ente del tipo indicato dalla detta disposizione senza essere designate dallo statuto del medesimo, e alle retribuzioni che queste ultime eventualmente ricevono, abitualmente o a titolo eccezionale, da parte di tale ente.

27. Spetta agli organi nazionali competenti in materia determinare, per ogni ente interessato e attraverso un esame complessivo, se a causa di un eventuale contributo alla gestione dell'ente, come definito nell'ambito della risposta alla questione, lett. *a*), di persone che hanno un interesse finanziario in quest'ultimo e in considerazione di eventuali retribuzioni concesse a queste ultime, il carattere essenzialmente gratuito della gestione o dell'amministrazione di un ente possa giudicarsi dimostrato o no.

28. Occorre quindi rispondere alla questione, lett. *b*), dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 2, lett. *a*), secondo trattino, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'espressione «a titolo essenzialmente gratuito» si riferisce allo stesso tempo ai membri che compongono gli organi a cui sono attribuiti i compiti di gestione ed amministrazione di un ente quale indicato dalla citata disposizione e alle persone

CEE-C267

7

che ne esercitano effettivamente la direzione, senza essere designate dallo statuto, e alla retribuzione che queste ultime ricevono dal detto ente.

Sulle spese

29. Le spese sostenute dal governo del Regno Unito e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dalla High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) con ordinanza 21 giugno 2000, dichiara:

1) L'art. 13, parte A, n. 2, lett. *a*), secondo trattino, 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, deve essere interpretato nel senso che la condizione la quale prescrive che un ente deve essere gestito ed amministrato a titolo essenzialmente gratuito si riferisce unicamente ai membri di tale ente che, ai sensi del suo statuto, sono designati ad assicurare la direzione di quest'ultimo al livello più elevato, e ad altre persone che, senza essere designate dallo statuto, ne esercitano effettivamente la direzione, adottando le decisioni ultime relative alla determinazione dei programmi del detto ente, e in particolare alla linea di condotta finanziaria, e che svolgono compiti superiori di controllo.

2) L'art. 13, parte A, n. 2, lett. *a*), secondo trattino, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che l'espressione «a titolo essenzialmente gratuito» si riferisce allo stesso tempo ai membri che compongono gli organi a cui sono attribuiti i compiti di gestione ed amministrazione di un ente quale indicato dalla citata disposizione e alle persone che ne esercitano effettivamente la direzione, senza essere designate dallo statuto, e alla retribuzione che queste ultime ricevono dal detto ente.