CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN MISCHO

presentate il 20 aprile 1989 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. La Stichting Uitvoering Financiële Acties (in prosieguo: « SUFA ») è una fondazione la quale, dietro rimborso delle spese effettivamente sostenute, organizza e gestisce per conto della Stichting Algemene Loterij Nederland (in prosieguo: « ALN ») lotterie di cui quest'ultima ripartisce i proventi tra un certo numero di associazioni sociali e culturali ad essa affiliate.

2. Ai sensi della normativa olandese adottata allo scopo di attuare in diritto nazionale la sesta direttiva in materia d'IVA [1], e in particolare dell'art. 13, la SUFA ha dovuto versare l'IVA sull'ammontare delle spese per i servizi resi alla ALN nel corso del mese di aprile del 1983.

3. Avverso tale imposizione la SUFA presentava un reclamo all'ispettore delle finanze, in seguito un ricorso dinanzi al Gerechtshof di Amsterdam, per poi ricorrere in cassazione presso lo Hoge Raad der Nederlanden.

4. Tale ultimo supremo organo giudiziario ha sottoposto alla Corte di giustizia delle Comunità europee la seguente questione pregiudiziale:

« Se le attività per le quali dev'essere concessa un'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva comprendano anche le attività svolte da una fondazione, consistente esclusivamente nell'organizzazione e nell'esecuzione, dietro compenso dei costi effettivamente a suo carico, di operazioni connesse con l'attività di un'altra fondazione, qualora quest'ultima, in quanto organismo coordinatore di una serie di istituzioni che esercitano un'attività esente o per la quale non sono soggetti passivi d'imposta, presti, esclusivamente a favore di tali istituzioni, servizi come quelli descritti nella summenzionata disposizione della sesta direttiva ».

5. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva così 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:

(...)

f) le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale

* Lingua originale: il francese.

1 — Sesta direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari [sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145 del 13.6.1977, pag. 1)].

hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non sia tale da provocare distorsioni di concorrenza;

(...) ».

6. La Commissione rileva giustamente che le prestazioni di servizi di cui alla norma citata sono esonerate unicamente qualora venga soddisfatta tutta una serie di condizioni. Emerge dall'ordinanza di rinvio, nonché dalle osservazioni presentate dinanzi alla Corte, che è pacifico che il complesso dei requisiti di cui sopra si rinviene per quanto riguarda i servizi resi dalla ALN ai suoi membri. D'altro canto, la questione pregiudiziale sollevata dallo Hoge Raad der Nederlanden riguarda esplicitamente tale ipotesi.

7. Quanto poi alle prestazioni di servizi effettuate dalla SUFA, emerge del pari dal fascicolo che esse sono effettuate, dietro rimborso delle spese effettivamente sostenute, a una « persona » (la ALN) le cui attività non sono soggette ad IVA. Le prestazioni di servizi di cui trattasi sono direttamente necessarie all'espletamento delle suddette attività.

8. Una volta fatte queste precisazioni, la questione si divide in due parti. Da un lato, si tratta di determinare se le prestazioni di servizi di cui sopra, effettuate da una fondazione per conto di un'altra, siano rese da una « associazione autonome di persone », nel qual caso esse vanno esonerate, e, dall'altro, in caso negativo, occorre stabilire se esse vadano ciononostante esonerate perché vengono effettuate esclusivamente per una persona la quale costituisce tale associazione ed è esente per i servizi da essa resi ai suoi membri.

9. Nella sentenza 26 marzo 1987 nella causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. 1471), la Corte ha rilevato che

« la sesta direttiva è caratterizzata dalla generalità della sua sfera d'applicazione e dal fatto che tutte le esenzioni devono essere espresse e precise » (punto 19 della motivazione).

10. A riprova dell'ampiezza della sfera d'applicazione stabilita per l'IVA, la Corte ha ricordato che l'art. 2 della sesta direttiva, che concerne le operazioni imponibili, oltre alle importazioni di beni, elenca le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese e che l'art. 4, n. 1, definisce come soggetto passivo chiunque eserciti in modo indipendente un'attività economica, a prescindere dalle finalità o dai risultati di questa attività (punti 6 e 7 della motivazione).

11. Ne risulta che le esenzioni, in quanto eccezioni alla norma generale dell'imposizione delle attività economiche, vanno interpretate restrittivamente, senza che si possa oltrepassare il limite di ciò che è espressamente e chiaramente previsto.

12. Orbene, la lett. f) dell'art. 13, parte A), n. 1, riguarda espressamente solo le associazioni autonome di *persone* che rendono dei servizi ai loro *membri*. Quest'ipotesi non si darebbe nel caso di una fondazione la quale rende dei servizi esclusivamente a una sola altra fondazione. La ALN non è membro della SUFA e, anche se lo fosse, la SUFA avrebbe unicamente un membro. Sappiamo che un'associazione di persone deve per forza di cose contare almeno due membri, siano essi persone fisiche o giuridiche. La SUFA non può dunque usufruire di un'esenzione per i servizi resi per conto della ALN.

13. L'attrice nella causa principale sostiene tuttavia il contrario, poiché la SUFA continua di fatto ad organizzare lotterie per conto di più enti affiliati alla ALN, e potrebbe quindi pretendere l'esenzione se la ALN non fosse stata costituita, ed inoltre perché le attività attualmente svolte dalla SUFA sarebbero sicuramente esenti se fossero svolte dalla ALN.

14. Questi argomenti non possono essere accolti. Innanzitutto, entrambi si fondano su semplici ipotesi contraddette dai fatti: la ALN esiste, e dal momento della sua creazione la SUFA non lavora più direttamente per enti sociali e culturali, ma per la ALN, che, sola, opera il rimborso della spese connesse con l'organizzazione di una lotteria.

15. In secondo luogo, come la Corte ha dichiarato nella sentenza 11 luglio 1985 nella causa 107/84 (Commissione/Germania, Racc. pag. 2655),

« benché questi esoneri (di cui all'art. 13, parte A, n. 1) vadano a vantaggio di attività che perseguono determinati scopi, tuttavia la maggior parte delle disposizioni precisa pure quali *operatori economici* siano autorizzati a fornire le prestazioni esonerate » (punto 13 della motivazione).

Dette attività sono quindi esenti unicamente quando vengono svolte da determinati operatori, i quali, nel caso della lett. f), debbono essere « associazioni autonome di persone ».

16. La SUFA potrebbe essere considerata come una simile associazione di persone che lavorano direttamente per conto dei membri della ALN solo se dovesse considerarsi quest'ultima come semplice schermo nei confronti degli enti sociali e culturali. Orbene, questa è una questione di fatto che rientra nella competenza del giudice nazionale e pare sia stata risolta nel senso di riconoscere ai due enti una reciproca autonomia. Peraltro, le due fondazioni non svolgono le stesse attività, poiché la SUFA prepara e allestisce le lotterie, mentre la ALN si occupa di ottenere l'autorizzazione per conto degli enti ad essa affiliati e ripartisce i proventi delle lotterie tra essi.

17. Per tutti questi motivi, nonché per le ragioni aggiuntive indicate nelle osservazioni del governo dei Paesi Bassi e della Commissione delle Comunità europee, che condivido, concludo sostenendo che si deve risolvere negativamente la que-

stione sollevata dallo Hoge Raad der Nederlanden e si deve dichiarare nel senso che

« Le attività per le quali dev'essere concessa l'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva non comprendono le attività svolte da una fondazione, consistenti esclusivamente nell'organizzazione e nell'esecuzione, dietro rimborso delle spese effettivamente sostenute, di operazioni connesse ad attività di un'altra fondazione, qualora quest'ultima, in quanto ente coordinatore di una serie di istituzioni che svolgono un'attività esente o per la quale non sono soggetti passivi, presti, esclusivamente a favore di tali istituzioni, servizi come quelli descritti nella menzionata disposizione della sesta direttiva ».