SENTENZA DELLA CORTE (quarta sezione)
15 giugno 1989 *

Nel procedimento 348/87,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi nella causa dinanzi ad esso pendente fra

Stichting Uitvoering Financiële Acties, con sede in Rotterdam

e

Staatssecretaris van Financiën, dei Paesi Bassi,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della 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 di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1)],

LA CORTE (quarta sezione),

composta dai signori T. Koopmans, presidente di sezione, C. N. Kakouris e M. Diez de Velasco, giudici,

avvocato generale: J. Mischo
cancelliere: J. A. Pompe, vicecancelliere

viste le osservazioni presentate:

— per la ricorrente nella causa principale, dall'avv. J. W. Meijer del foro dell'Aia,

* Lingua processuale: l'olandese.

— per il governo del Regno dei Paesi Bassi, dal sig. H. J. Heinemann, in qualità di agente,

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Calleja e B. J. Drijber, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza e a seguito della trattazione orale del 20 aprile 1989,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale presentate all'udienza del 20 aprile 1989,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con sentenza 4 novembre 1987, pervenuta alla Corte il 16 novembre successivo, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sollevato, in forza dell'art. 177 del trattato CEE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della 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 di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1)], in prosieguo: « sesta direttiva ».

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra una fondazione, la Stichting Uitvoering Financiële Acties (in prosieguo: « SUFA ») e l'amministrazione delle finanze. La controversia riguarda un avviso di accertamento mediante il quale l'ispettore delle imposte ha applicato alla SUFA l'imposta sulla cifra d'affari corrispondente alle spese delle prestazioni rese dalla SUFA ad un'altra fondazione, la Stichting Algemene Loterij Nederland (in prosieguo: « ALN »).

3 Emerge dal fascicolo che, secondo l'accordo concluso tra le due fondazioni, la SUFA è incaricata della realizzazione pratica di lotterie organizzate dalla ALN per conto di istituzioni sociali e culturali ad essa affiliate. Tutte le spese sostenute a

tale scopo dalla SUFA vengono rimborsate dalla ALN, la cui attività si limita a ripartire i proventi delle lotterie, dedotte le spese, tra le istituzioni affiliate.

4 La SUFA impugnava dinanzi al Gerechtshof dell'Aia l'avviso di accertamento controverso sostenendo che le prestazioni da essa effettuate in nome della ALN andavano esonerate dall'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi delle disposizioni contenute nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva, a termini del quale « gli Stati membri esonerano (...) le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente (...) al fine di rendere ai loro membri i 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 ». È pacifico che la ALN fruisce di detta esenzione.

5 Il Gerechtshof riteneva però, al pari dell'amministrazione delle finanze nazionale, che la SUFA non avesse le caratteristiche di un'associazione autonoma di persone che rende dei servizi ai suoi membri, poiché espleta le sue attività per conto di un solo mandante, la ALN, la quale non è membro della SUFA.

6 Nel prosieguo della controversia veniva poi adito lo Hoge Raad dei Paesi Bassi, il quale ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre 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, consistenti 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 ».

7 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della causa principale, dello svolgimento del procedimento, nonché delle osservazioni presentate alla Corte si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

8 La soluzione della questione sollevata dipende in particolare dallo stabilire se l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva si applichi ad una fondazione la quale fornisce in subappalto, a favore di un'altra fondazione che fruisce dell'esenzione in quanto associazione autonoma di istituzioni sociali e culturali, i servizi direttamente necessari all'esercizio dell'attività esente.

9 L'attrice in via principale propone una soluzione affermativa, sottolineando le caratteristiche alla base della ripartizione dei compiti tra le due fondazioni. Invece il governo dei Paesi Bassi e la Commissione propongono una soluzione negativa, sostenendo che tale ripartizione dei compiti nel campo dell'organizzazione delle lotterie non può consentire un'estensione del beneficio dell'esenzione a favore di un ente che agisce in subappalto.

10 Occorre anzitutto osservare, come la Corte ha dichiarato nella sentenza 26 marzo 1987 (Commissione/Paesi Bassi, causa 235/85, Racc. pag. 1471), che la sesta direttiva determina una sfera d'applicazione molto vasta per l'imposta sul valore aggiunto, in quanto vi sono incluse tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi.

11 Per quanto riguarda il regime delle esenzioni istituito dalla direttiva, risulta dall'undicesimo considerando che tali esenzioni costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario le quali, come la Corte ha precisato nella citata sentenza 26 marzo 1987, vanno inquadrate nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato dalla sesta direttiva.

12 Quanto alla portata delle esenzioni così previste, si deve ricordare, come la Corte ha sottolineato nella sentenza 11 luglio 1985 (Commissione/Germania, causa

107/84, Racc. pag. 2655), che, benché questi esoneri 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 e che dette prestazioni non sono definite mediante riferimento a nozioni puramente sostanziali o funzionali. In questa sentenza, la Corte ha altresì precisato che l'art. 13 della sesta direttiva non esclude tutte le attività d'interesse generale, ma solo quelle che sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato.

13 Da quanto precede risulta che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.

14 L'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva riguarda espressamente solo le associazioni autonome di persone che rendono dei servizi ai loro membri. Diverso è il caso di una fondazione che presta servizi esclusivamente ad un'altra fondazione, senza che l'una faccia parte dell'altra. Vista la precisione con cui sono state determinate le condizioni di esenzione, ogni interpretazione che estenda la portata del testo dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva è in contrasto con la finalità di tale norma.

15 Di conseguenza, si deve risolvere la questione pregiudiziale 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 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977, non comprendono le attività svolte da una fondazione, consistenti esclusivamente nell'organizzazione e nell'esecuzione, dietro rimborso delle spese effettivamente sostenute, di operazioni connesse alle attività di un'altra fondazione, qualora quest'ultima, in quanto ente coordinatore di una serie di istituzioni che esercitano 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.

Sulle spese

16 Le spese sostenute dal governo dei Paesi Bassi e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale, il procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (quarta sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi, con sentenza 4 novembre 1987, dichiara:

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 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 non comprendono le attività svolte da una fondazione, consistenti esclusivamente nell'organizzazione e nell'esecuzione, dietro rimborso delle spese effettivamente sostenute, di operazioni connesse alle attività di un'altra fondazione, qualora quest'ultima, in quanto ente coordinatore di una serie di istituzioni che esercitano 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.

Koopmans Kakouris Diez de Velasco

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 15 giugno 1989.

Il cancelliere

J.-G. Giraud

Il presidente della quarta sezione

T. Koopmans