dizioni di esenzione enunciate nella parte A, n. 1, lett. f), del suddetto articolo, relativa alle prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che svolgono un'attività esente da imposta o per la quale non sono soggetti passivi di imposta, al fine di rendere servizi ai loro membri, le attività per le quali dev'essere concessa l'esenzione in forza di tale norma non comprendono le attività svolte da una fondazione, consistenti esclusivamente nell'organizzare e nell'eseguire, dietro rimborso delle spese effettivamente sostenute, 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.

RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nel procedimento 348/87 *

I — Antefatti e procedimento in via principale

1. L'attrice nella causa principale (in prosieguo: « SUFA ») è una fondazione costituita nel 1961 la quale, senza alcun fine di lucro, prepara e gestisce lotterie i cui proventi vanno ad istituzioni sociali e culturali dei Paesi Bassi. Dal 1971, in seguito alla costituzione della Fondazione olandese della lotteria (Stichting Algemene Loterij Nederland, in prosieguo: « ALN »), alla quale queste istituzioni sono affiliate, le autorizzazioni necessarie per organizzare tali lotterie per conto delle istituzioni affiliate sono concesse alla ALN. Quest'ultima incarica poi la SUFA di preparare e gestire le lotterie. A termini dell'accordo concluso tra le due fondazioni, tutti i costi che si riferiscono all'allestimento di una lotteria sono addebitati alla ALN e da quest'ultima rimborsati.

2. Ognuna delle due fondazioni è gestita da un consiglio d'amministrazione costituito al suo interno e indipendente dall'altro consiglio. Con l'eccezione di un membro il quale siede in entrambi i consigli, non esiste una direzione unica. Tuttavia, un membro del consiglio d'amministrazione della ALN assiste sempre, in qualità di osservatore, alle riunioni del consiglio d'amministrazione della SUFA, e viceversa. In quanto fondazione, la SUFA non dispone di un patrimonio proprio, né può beneficiare di crediti bancari. Ha dato inizio alle sue attività con un capitale di partenza che è stato messo a sua disposizione dalla ALN, a titolo di credito permanente. Mentre le attività della SUFA consistono unicamente nella preparazione e nella gestione di lotterie in nome della ALN, quest'ultima si limita a ripartire e distribuire i proventi, dedotte le spese di orga-

* Lingua processuale: l'olandese.

nizzazione delle lotterie, tra le istituzioni sociali e culturali ad essa affiliate.

3. La controversia di cui alla causa principale è sorta in seguito al pagamento di una somma, versata su dichiarazione, pari a 21 978 HFL a titolo d'imposta sulla cifra d'affari riguardante spese per servizi resi dalla SUFA alla ALN durante il mese di aprile del 1983. La SUFA contestava detto importo con reclamo respinto dall'ispettore delle imposte. Nel suo provvedimento, l'ispettore sosteneva che la SUFA non è un'associazione autonoma di persone, che rende servizi ai suoi membri, poiché essa svolge la sua attività per conto di un solo mandante, la ALN, che non è membro della SUFA.

4. Avverso il provvedimento di cui sopra la SUFA presentava ricorso dinanzi al Gerechtshof dell'Aia. Nel ricorso sosteneva di non poter essere considerata come impresa indipenente in quanto, insieme con la ALN, forma un ente rilevante per il fisco. Pertanto, essendo una sorta di prolungamento dipendente dalla ALN, essa dovrebbe del pari usufruire delle esenzioni fiscali di quest'ultima. È pacifico che l'attività della ALN, nonché quelle delle istituzioni ad essa affiliate, non sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 11, n. 1, lett. f) e u), della legge olandese del 1968 riguardante l'imposta sulla cifra d'affari (Wet op de omzetbelasting) nel testo del 1978.

5. L'art. 11, n. 1, lett. f), di tale legge delega al governo il diritto di esentare

« le cessioni di beni e prestazioni di servizi di natura sociale e culturale, purché l'imprenditore di cui trattasi non persegua scopi di lucro e l'esenzione non sia tale da provocare gravi distorsioni di concorrenza nei riguardi degli imprenditori i quali tale scopo di lucro perseguono ».

L'art. 11, n. 1, lett. u), della legge di cui sopra prevede l'esenzione di

« prestazioni di servizi indicate (...), effettuate da gruppi autonomi di persone ed enti (...) che svolgono attività oggetto di esenzione (...) a vantaggio dei loro membri e che sono direttamente necessarie per lo svolgimento delle prestazioni di cui sopra, a condizione che tali gruppi si limitino a richiedere ai loro membri la restituzione della parte loro spettante nell'ambito delle spese affrontate in comune, e che un tale esonero non sia tale da provocare distorsioni di concorrenza ».

L'art. 9, n. 1, lett. f), e n. 2, del decreto di esecuzione (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting) della suddetta legge così recita:

« 1. Per prestazioni a norma dell'art. 11, n. 1, lett. u), della legge si intendono le prestazioni di servizi effettuate, a vantaggio dei loro membri, da gruppi autonomi: (...) istituzioni a carattere sociale, le cui prestazioni sono esenti ai sensi dell'art. 11, n. 1, lett. f), della legge, in quanto le prestazioni di servizi sono direttamente necessarie all'esercizio di tali attività, ad eccezione di servizi

che consistono nella gestione di stipendi e salari, nell'amministrazione finanziaria e nella tenuta di libri mastri.

2. Il n. 1 si applica unicamente quando le associazioni autonome prese in considerazione si limitano a richiedere, per i servizi resi ai loro membri, il rimborso della parte loro spettante delle spese affrontate in comune ».

Tali norme hanno come scopo quello di dare attuazione all'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva, ai sensi della 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 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. Il Gerechtshof, il 7 maggio 1986, respingendo il ricorso presentato dalla SUFA, ha ritenuto che le due fondazioni, nonostante i loro legami economici e strutturali, fossero indipendenti l'una dall'altra, in modo tale da non poter essere considerate come un'unica entità fiscale. Inoltre, il Gerechtshof ha sottolineato che la SUFA, a differenza della ALN, non poteva qualificarsi essa stessa come associazione autonoma di persone o di enti che rendono servizi ai loro membri dietro rimborso della parte spettante ad ognuno nell'ambito delle spese affrontate in comune, visto ch'essa fornisce servizi esclusivamente alla ALN e non agli enti ad essa collegati. Per tali motivi, il Gerechtshof ha ritenuto che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva non sia applicabile.

7. Avverso la sentenza, la SUFA presentava ricorso in cassazione, presso lo Hoge Raad dei Paesi Bassi. Con sentenza 4 novembre 1987, lo Hoge Raad ha respinto tre dei quattro mezzi in cassazione dedotti dall'attrice e, in particolare, il mezzo relativo all'esistenza di una personalità fiscale delle due fondazioni. Per quanto riguarda il mezzo in cassazione relativo alla parte della sentenza del Gerechtshof secondo cui non si deve applicare alle attività della SUFA l'esenzione di cui all'art. 11, n. 1, lett. u), della legge olandese sull'imposta sulla cifra d'affari, lo Hoge Raad ritiene che sia opportuno attribuire alla definizione di servizi esenti, ai sensi di una tale norma, lo stesso significato attribuito alle prestazioni di servizi oggetto di esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della stessa direttiva. Visto che la valutazione di questo mezzo in cassazione dipende, per tale ragione, dalla soluzione della questione se la controversa norma della direttiva riguardi anche servizi come quelli forniti dalla SUFA alla ALN, lo Hoge Raad 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 ».

La sentenza dello Hoge Raad è stata registrata nella cancelleria della Corte il 16 novembre 1987.

A norma dell'art. 20 del protocollo sullo statuto (CEE) della Corte di giustizia, sono state depositate osservazioni scritte dall'attrice nella causa principale, rappresentata dall'avv. J. W. Meijer del foro dell'Aia, dal governo dei Paesi Bassi, rappresentato dal sig. H. J. Heinemann del Ministerie van Buitenlandse Zaken (Ministero degli affari esteri), in qualità di agente, e dalla Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. D. Calleja e B. J. Drijber, in qualità di agenti.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria e di assegnare la causa alla Quarta sezione.

II — Osservazioni scritte depositate dinanzi alla Corte

1. L'attrice nella causa principale, la quale sottolinea la sua stretta relazione dal punto di vista statutario, contrattuale e materiale con la ALN, sostiene che se quest'ultima fondazione non fosse stata costituita, la SUFA potrebbe aver diritto all'esenzione di cui trattasi, visto che essa organizza lotterie per conto di istituzioni affiliate alla ALN. Quest'ultima non ha altro compito se non quello di essere in possesso dell'autorizzazione necessaria per organizzare lotterie e ripartire i proventi tra le istituzioni ad essa affiliate. Inoltre, le attività della SUFA sarebbero esenti se fossero svolte dalla ALN, visto che la SUFA espleta attività unicamente per conto della ALN e degli enti ad essa affiliati, cosicché nessun motivo valido consente di negare l'esenzione alla SUFA.

L'attrice ritiene che, applicando i disposti dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva al caso di specie, sia d'uopo porsi la questione se la SUFA possa considerarsi come un gruppo di istituzioni indipendente, in altri termini se gli enti affiliati alla ALN possano essere considerati membri della SUFA. Questa norma della direttiva è stata emanata con riguardo alla molteplicità di forme e di strutture attraverso le quali possono essere svolte attività di carattere sociale e culturale, allo scopo di agevolarle.

L'attrice fa rilevare come non si possa ammettere che la menzionata norma non si applichi in un caso come quello di specie: a) in cui una fondazione svolge attività che consistono esclusivamente nell'organizzazione e nella gestione di lotterie connesse ad un'altra fondazione, b) dietro rimborso delle spese effettivamente sostenute, c) mentre tale ultima fondazione, come ente raggruppante un certo numero di istituzioni sociali

e culturali che svolgono un'attività esente o per cui non sono soggetti passivi, fornisce, unicamente per conto di tali enti, servizi ai sensi della citata norma della sesta direttiva.

L'attrice propone quindi di risolvere affermativamente la questione pregiudiziale.

2. Il governo dei Paesi Bassi rileva che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva ha creato un'esenzione che si applica, a talune condizioni specificamente determinate, a prestazioni di servizi effettuate, a beneficio dei loro membri, da parte di gruppi autonomi di soggetti passivi che si suppone siano esenti o non assoggettati ad imposta singolarmente, gruppi comunemente chiamati nei Paesi Bassi associazioni. In questo modo, la finalità di tale norma sarebbe bene evidenziata: evitare che vengano assoggettate attività svolte per conto di soggetti esenti da soggetti non esenti, sempreché i servizi di cui trattasi siano effettuati nell'ambito di una reciproca collaborazione, condizione restrittiva quest'ultima la quale figura espressamente nella norma relativa all'esenzione. Un regime d'esenzione o di non assoggettamento ad imposta, che si applichi a seconda dei casi ai soggetti o ai non soggetti d'imposta, presi isolatamente, non perseguirebbe questa finalità. Si può quindi ritenere che l'esenzione di cui alla norma di cui è causa abbia in qualche modo come conseguenza di estendere la portata delle altre esenzioni e quella del non assoggettamento, in modo tale che non vi sia aumento del carico fiscale allorquando, il più delle volte per esigenze di efficienza, si decida di agire in veste di associazione.

Il governo dei Paesi Bassi fa del pari notare che, tenuto conto della portata restrittiva dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva e della precisione dei termini utilizzati, in particolare delle nozioni di « associazione autonoma di persone » e di « membri », tale norma dev'essere interpretata nel senso che l'esenzione riguarda unicamente le prestazioni di servizi conferite in appalto ad associazioni autonome di persone. Di conseguenza, l'esenzione non si estende alle attività effettuate in appalto da un altro soggetto passivo, e a tal proposito poco importa che tali attività siano state o no appaltate da un'associazione che gode di esenzione. Un'interpretazione estensiva della norma è tanto meno giustificata in quanto non si può accettare il pregiudizio che ne deriverebbe al carattere d'imposta generale sul consumo implicito nella concezione d'imposta sulla cifra d'affari, se un'esenzione del genere venisse estesa a soggetti passivi che non sono associazioni, e, quindi, in linea di principio, a tutti indistintamente i soggetti passivi.

Il governo dei Paesi Bassi osserva inoltre come sia inammissibile che una fondazione possegga lo status di associazione autonoma di persone a norma dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva solo perché le sue attività comprendono esclusivamente prestazioni di servizi rese a favore di un'associazione di questo genere, e che essa in tale circostanza pretende unicamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute. Di conseguenza, le attività della fondazione devono essere assoggettate all'imposta sulla cifra d'affari benché in un caso come quello di specie vi siano circostanze tali da prospettare la sussistenza di attività non svolte nell'ambito di scambi commerciali intrattenuti dall'ente. Secondo la giurisprudenza della

Corte in materia di art. 4 della sesta direttiva, è opportuno conferire alla nozione di attività economica un'ampia portata, nel senso che bisogna comprendervi ogni attività effettuata dietro compenso.

Il governo olandese, di conseguenza, propone di risolvere negativamente la questione pregiudiziale.

3. La Commissione delle Comunità europee ricorda anzitutto che la finalità principale della sesta direttiva è l'armonizzazione delle norme comunitarie in materia d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: « IVA »). Per quanto riguarda le esenzioni dall'IVA elencate tassativamente all'art. 13, parte A, della direttiva, la Commissione sostiene che esse vanno considerate come nozioni autonome di diritto comunitario e, ai sensi di una costante giurisprudenza della Corte, vanno interpretate restrittivamente, visto che costituiscono una deroga al principio generale per il quale l'IVA è riscossa su ogni fornitura di beni e prestazione di servizi effettuate a titolo oneroso nei riguardi di un consumatore da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, senza far riferimento a criteri materiali o funzionali.

La Commissione rileva che l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva è una delle esenzioni elencate in cui viene espressamente precisato chi ha facoltà di effettuare la prestazione esente di cui trattasi, in particolare le « associazioni autonome di persone » e, per di più, solamente se sono in possesso di tutti gli altri requisiti per la concessione dell'esenzione, cosicché l'ambito d'applicazione dell'esenzione è estremamente limitato.

Per quanto riguarda i requisiti particolari di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva, la Commissione rileva che l'esenzione IVA di cui trattasi si applica unicamente a un numero quanto mai esiguo di casi ai quali già non si applicano altre esenzioni e unicamente qualora ricorrano i requisiti cumulativi che si ritrovano nel testo. A questo proposito, la Commissione constata che gli argomenti avanzati dalla SUFA implicano un doppio tipo di richieste sotto il profilo giuridico: che essa sia equiparata a un ente le cui attività sono esenti a norma dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva (vale a dire la ALN) e che, d'altra parte, la SUFA stessa abbia lo status di associazione autonoma di persone indipendentemente dal fatto che le attività della ALN siano a loro volta esenti.

Quanto al primo argomento, la Commissione rileva che, secondo la giurisprudenza della Corte, l'esenzione IVA spetta esclusivamente all'ente che espleta esso stesso un servizio pubblico affidatogli dallo Stato, con esclusione di eventuali forme di appalto. Non sarebbe inoltre consentito, per il fatto che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva definisce con esattezza il soggetto passivo le cui attività devono essere esonerate da IVA come « associazione autonoma di persone », equiparare a tale associazione altri enti, creando in tal modo una sorta di « esenzione a catena ». La SUFA non può quindi essere equiparata alla ALN, cosicché l'esenzione di cui alla norma summenzionata non può esserle concessa.

Per quanto riguarda il secondo argomento, la Commissione ritiene che la SUFA non soddisfi tutte le sei condizioni di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva, visto che non può qualificarsi associazione autonoma di persone che rende dei servizi ai suoi membri. Infatti, il legislatore comunitario intende con tale nozione un'associazione di due o più persone o enti attraverso la quale questi ultimi svolgono in comune determinate attività per proprio conto. Nel caso di specie, si tratta di una fondazione la quale esplica le sue attività esclusivamente per un'altra fondazione, cosicché la SUFA deve versare l'IVA per i servizi da essa forniti alla ALN.

La Commissione propone pertanto di risolvere nel modo seguente la questione pregiudiziale:

« Le attività per le quali viene concessa un'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari ai sensi 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 con le attività di un'altra fondazione, qualora quest'ultima, in quanto organismo 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 ».

M. Diez de Velasco
giudice relatore