# CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GEORGIOS COSMAS
presentate l'8 giugno 1995 *

1. Nel presente procedimento la Corte è chiamata ad interpretare la disposizione dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della 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 (in prosieguo: la «sesta direttiva») [1].

## I — La controversia

2. L'attrice nella causa principale, la signora Bulthuis-Griffioen (in prosieguo: l'«attrice»), dal 1988 gestisce un giardino d'infanzia. Nel 1989 e 1990 non ha versato imposte sulla cifra d'affari per i profitti ottenuti. L'attrice ritiene che, nella fattispecie, ai servizi da essa prestati si applichi l'esenzione prevista dall'art. 11, n. 1, initio, e lett. f), della Wet op de omzetbelasting 1968 (legge olandese del 1968 relativa all'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: la «legge del 1968»). Tale norma prevede un'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari in favore delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi di carattere sociale e culturale. L'esenzione de qua presuppone che il prestatore dei servizi non persegua un fine di lucro.

3. Ritenendo che nel caso di specie non ricorresse il presupposto dell'insussistenza di un fine di lucro e che pertanto l'attrice non potesse avvalersi della citata esenzione, l'Inspecteur der Omzetbelasting (ispettorato delle imposte, in prosieguo: l'«ispettorato») emanava un avviso di accertamento rettificativo. Avverso tale provvedimento l'interessata proponeva ricorso dinanzi al Gerechtshof di Amsterdam.

L'ordinanza di rinvio precisa, in primo luogo, che la questione controversa tra le parti è se l'attrice, nella gestione del giardino d'infanzia, persegua uno scopo di lucro e, in secondo luogo, che, in caso di risposta negativa, «le parti concordano che l'avviso di accertamento rettificativo sia stato emesso illegittimamente».

4. L'attrice ha dedotto dinanzi al giudice a quo che, benché essa tragga effettivamente un profitto dalla gestione del giardino d'infanzia, tale profitto, anche alla luce del-

* Lingua originale: il greco.
1 — GU L 145, pag. 1.

l'aspetto strutturale della gestione [2], è inferiore allo «stipendio di funzione», cioè alla retribuzione che sarebbe corrisposta per un lavoro analogo a quello che essa svolge. Viene richiamata la giurisprudenza dello Hoge Raad in merito all'applicazione dell'art. 11, lett. c), della citata legge olandese. Detta Corte, come riferisce l'ordinanza di rinvio, ha dichiarato che non v'è fine di lucro qualora l'imprenditore non abbia la possibilità di ottenere un profitto superiore al cosiddetto «stipendio di funzione» corrispondente a tali attività. L'ispettorato ammette, da parte sua, che i profitti strutturali della gestione del giardino d'infanzia sono inferiori ad uno stipendio corrispondente alle attività prestate dall'attrice. Sostiene tuttavia che vi è scopo di lucro qualora si perseguano risultati positivi. Ciò avviene nel caso di specie, considerato che con tali proventi l'attrice si assicura il proprio mantenimento.

5. In conformità alla controversa disposizione della normativa olandese ed in particolare all'art. 11, n. 1, initio, e lett. f), della citata legge del 1968, relativa all'imposta sulla cifra d'affari, sono esenti dall'imposta sulla cifra d'affari le cessioni di beni e le prestazioni di servizi aventi carattere sociale o culturale, determinate per mezzo di regolamenti amministrativi, purché l'impresa non persegua uno scopo di lucro e non si determini una sensibile distorsione nei rapporti concorrenziali a danno delle imprese che perseguono uno scopo di lucro. La norma in oggetto è precisata dall'art. 7, n. 1, dell'Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (decreto di attuazione in materia di imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: il «Besluit»), che qualifica come attività esenti i servizi elencati nel suo allegato B. Come precisa l'ordinanza di rinvio, «nella parte b) dello stesso allegato, nella versione vigente fino al 1° luglio 1989, venivano menzionati — per quanto qui rileva — le prestazioni e i servizi svolti dagli enti qui di seguito indicati, purché non perseguano uno scopo di lucro: 2. colonie di vacanze per bambini, asili nido, giardini d'infanzia e scuole all'aperto. Il suddetto allegato B, lett. b), nella versione vigente dal 1° luglio 1989, menziona — per quanto qui rileva — le prestazioni e i servizi di cui all'art. 7 del Besluit, svolte dagli enti qui di seguito indicati, purché non perseguano uno scopo di lucro: 6. istituti di accoglienza per bambini e scuole per bambini affetti da malattie croniche». Il giudice di rinvio dà per assodato che l'attrice eserciti un'impresa rientrante nella nozione di cui ai citati punti 2 e 6.

6. Come si evince dall'ordinanza di rinvio, nonché dalle osservazioni presentate alla Corte dall'attrice, dal governo olandese e dalla Commissione, l'art. 11, n. 1, lett. f), della legge del 1968 recepisce nel diritto olandese la sesta direttiva, in particolare la

2 — L'attrice deduce in proposito, e il giudice di rinvio accoglie tale argomento, che la redditività dell'impresa e la situazione concorrenziale non consentono introiti maggiori rispetto a quelli che otterrebbe svolgendo la stessa attività nell'ambito di un rapporto di lavoro.

norma di esenzione di cui al combinato disposto degli artt. 13, parte A, n. 1, lett. g), e 13, parte A, n. 2, lett. a), della direttiva.

Alla luce di quanto sopra, e ritenendo che il legislatore intendesse attribuire al presupposto dell'assenza di un fine di lucro sancito dall'art. 11, n. 1, lett. f), della legge olandese del 1968 lo stesso significato del presupposto dettato dall'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, il giudice di rinvio ha reputato necessario sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale a norma dell'art. 177 del Trattato CE.

## II — La questione pregiudiziale

7. La seconda sezione collegiale tributaria del Gerechtshof di Amsterdam chiede alla Corte di pronunciarsi in via pregiudiziale sulla seguente questione:

«Se il fatto che un imprenditore, persona fisica, cerchi di ottenere sul piano strutturale un utile di gestione tale che l'importo delle entrate superi quello delle spese sostenute senza che l'eccedenza giunga a superare l'equivalente di una congrua retribuzione dei lavori effettuati dall'imprenditore stesso costituisca "ricerca sistematica del profitto" ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), 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».

Va precisato in proposito che, secondo l'ordinanza di rinvio, è pacifico che l'attrice, svolgendo le attività di cui trattasi, si prefigga lo scopo di conseguire profitti, che infatti consegue, ma che tale intento, considerata la struttura dell'impresa, non si traduce nello scopo di ottenere profitti superiori allo stipendio cui l'attrice avrebbe diritto per le attività che svolge nell'ambito della gestione del giardino d'infanzia.

Secondo l'ordinanza di rinvio, la problematica della controversia si incentra sul significato da attribuire, alla luce della situazione dell'attrice, all'espressione «ricerca sistematica del profitto», parendo necessario in particolare accertare se, nel determinare il profitto, si debba tener conto dello stipendio di funzione corrispondente alle attività svolte dalla ricorrente nell'ambito della sua impresa.

## III — Contesto normativo e giurisprudenziale

8. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva dispone quanto segue:

«A. *Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico*

1. 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:

(...)

g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato;

(...)».

Lo stesso articolo dispone, al n. 2, lett. 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;

(...)».

9. L'art. 13, parte A, istituisce pertanto un'esenzione fiscale per talune attività economiche d'interesse pubblico, subordinandola a determinati presupposti.

Il primo presupposto riguarda la natura dell'attività. Deve trattarsi di prestazioni di servizi o di cessioni di beni strettamente connesse con la previdenza sociale e la sicurezza sociale.

Il secondo presupposto riguarda l'operatore di tal genere di attività. Le attività annoverate alla lett. g) della disposizione in oggetto sono esenti qualora vengano svolte da *organismi di diritto pubblico* o da *altri organismi* riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato.

Il terzo presupposto è l'assenza di uno scopo di lucro. È il presupposto su cui verte la presente questione pregiudiziale. Il n. 2 dell'art. 13, parte A, attribuisce agli Stati membri la facoltà — di cui si è avvalso il legislatore olandese nella fattispecie — di subordinare l'esenzione a determinati presupposti, tra i quali l'assenza di ricerca sistematica del profitto. Il legislatore comunitario intendeva in questo modo consentire al legislatore nazionale di escludere dall'esenzione fiscale le attività d'interesse pubblico ivi previste, allorché sono svolte con un sistematico fine di lucro, perseguendo cioè costantemente profitti di gestione.

10. Dalla giurisprudenza della Corte si evince che le rilevanti disposizioni della sesta direttiva, introducendo eccezioni al principio generale di tassazione delle attività economiche, vanno interpretate restrittivamente, in modo da non eccedere i limiti di quanto espressamente e chiaramente disposto nella detta norma. Così, ad esempio, nella sentenza 26 marzo 1987 [3], la Corte ha sottolineato 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». Nella sentenza 15 giugno 1989 [4] la Corte ha dichiarato che «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 (...) vanno inquadrate nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato dalla sesta direttiva». Secondo la stessa sentenza, «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» [5].

11. D'altronde, come la Corte ha dichiarato nella sentenza 11 luglio 1985 [6] «benché questi esoneri [previsti dall'art. 13, parte A, n. 1, della direttiva] 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».

3 — Causa 235/85, Commissione /Paesi Bassi (Racc. pag. 1471, punto 19).

4 — Causa C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. 1737, punto 11).

5 — V. la sentenza citata (nota 4), punto 13.

6 — Causa 107/84, Commissione/Germania (Racc. pag. 2655, punto 13).

Di conseguenza, le attività di cui trattasi non fruiscono dell'esenzione se non quando siano svolte da operatori determinati, che nel caso della lett. g) devono essere «organismi di diritto pubblico o (...) altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato».

Occorre quindi accertare se l'attrice, che come innanzi riferito gestisce un giardino d'infanzia, possa essere considerata «altro organismo» ai sensi della controversa disposizione della sesta direttiva.

**IV — Soluzione della questione pregiudiziale**

12. Alla luce della citata giurisprudenza ritengo che, prima di risolvere la questione pregiudiziale e al fine di fornire al giudice di rinvio tutti gli elementi d'interpretazione della norma in esame necessari alla soluzione della controversia, occorra accertare, come suggerisce anche la Commissione nelle sue osservazioni, se, secondo il preciso significato della disposizione in esame, l'attrice possa essere annoverata tra gli operatori economici che hanno diritto all'esenzione dall'imposta per le prestazioni indicate.

Dalla lettera dell'art. 13, esaminato nel suo complesso, risulta che alcune delle esenzioni previste si riferiscono espressamente a servizi e a cessioni di beni effettuate da «organismi».

Così, ad esempio, per quanto riguarda l'esenzione di cui alla lett. b), si parla di «organismi di diritto pubblico oppure (...) istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici ed altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti». Ancora, l'esenzione di cui alla lett. i) riguarda «organismi di diritto pubblico o (...) altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili». Le esenzioni di cui alle lett. l) e m) si riferiscono a «organismi senza finalità di lucro», l'esenzione sub n) «organismi di diritto pubblico o (...) altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato». Inoltre, le esenzioni di cui alle lett. g) e h) riguardano «organismi di diritto pubblico o (...) altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato».

Al contrario, in altri casi di esenzione, non si fa riferimento a questa condizione. Si tratta, segnatamente, delle esenzioni previste alla lett. c), relative alle prestazioni effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, alla lett. e), relative alle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio della loro professione dagli odontotecnici, e alla lettera j), relative alle lezioni impartite da insegnanti a titolo personale. In questi casi è evidente

che le prestazioni di servizi o le cessioni di beni sono effettuate da persone fisiche.

13. Questa contrapposizione induce a concludere che, ogni qual volta le disposizioni dell'art. 13 prevedono che un'attività esente sia esercitata da un «organismo», l'esenzione non è applicabile allorché l'operatore è una persona fisica.

Quest'interpretazione è suffragata dal testo dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), il quale, tra i presupposti cui può essere subordinata l'esenzione in favore degli organismi di cui trattasi, richiede che «gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti» e che essi «devono essere gestiti ed amministrati a titolo essenzialmente gratuito». Non si può pensare che questi presupposti possano riferirsi a persone fisiche.

14. Risulta dalle precedenti considerazioni che l'attrice non può essere ricompresa nella nozione di «organismo» e che non rientra quindi *ratione personae* nell'ambito di applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. g). Di conseguenza, i profitti dei servizi che essa presta non sono esenti dall'imposta sulla cifra d'affari.

15. Concludo pertanto che, nel risolvere la questione pregiudiziale, si deve chiarire che un imprenditore il quale, come l'attrice, svolge come persona fisica attività esenti dall'imposta non rientra nell'ambito di applicazione soggettivo della disposizione controversa dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva, in quanto un imprenditore del genere non può essere qualificato come «organismo» ai sensi di tale norma.

16. A prescindere da quanto sopra esposto, occorre a questo punto interrogarsi sull'interpretazione dell'espressione «ricerca sistematica del profitto» con riferimento alla situazione dell'attrice. Come già spiegato, ci si chiede nella fattispecie se vi sia ricerca sistematica del profitto allorché l'imprenditore di cui trattasi non può realizzare profitti superiori allo stipendio che potrebbe pretendere per un lavoro analogo a quello che svolge nell'ambito della gestione dell'impresa. La risposta alla questione dev'essere data nell'ottica di quell'interpretazione restrittiva delle disposizioni di esenzione della sesta direttiva che, come illustrato innanzi, è costantemente adottata dalla giurisprudenza della Corte.

17. Come si evince dall'ordinanza di rinvio, nonché dalle osservazioni dell'attrice stessa dinanzi alla Corte, quest'ultima, nello svolgere le attività di cui trattasi mira certamente

a realizzare profitti, benché quest'intenzione non si traduca nel perseguimento di ricavi superiori ad uno stipendio di funzione. La gestione del giardino d'infanzia costituisce per l'attrice un'impresa che essa esercita per procurarsi i mezzi di sussistenza. Vi è pertanto nella fattispecie la costante intenzione di ottenere un risultato positivo. Non vi è dubbio peraltro che dalla gestione dell'attività di cui trattasi l'attrice ottiene effettivamente un risultato positivo, in quanto realizza introiti superiori alle spese. L'impresa de qua costituisce quindi per l'attrice una fonte costante di reddito.

18. Ritengo che questa conclusione non cambi per il solo fatto che il risultato della gestione non supera, né può superare, un determinato importo, che è inferiore, e in ogni caso non superiore, allo stipendio di funzione che potrebbe pretendere per lo svolgimento delle stesse attività nell'ambito di un rapporto di lavoro.

Vi è anche in questo caso il perseguimento di un risultato positivo, seppure i profitti non superano lo stipendio di funzione e bastano appena al soddisfacimento dei bisogni vitali dell'imprenditore.

19. Ritengo che un professionista, quale l'attrice, che svolgendo un'attività autonoma persegue la realizzazione di profitti volti a soddisfare i propri bisogni vitali ricerchi sistematicamente il profitto. Questo giudizio non muta a seconda dell'entità dei profitti. Sebbene i suoi introiti al netto siano inferiori a quanto un altro professionista potrebbe realizzare svolgendo le stesse attività come lavoratore dipendente, difficilmente si potrebbe sostenere che detto professionista non ricerchi sistematicamente il profitto.

Ovviamente, il giudizio, caso per caso, sulla sussistenza o meno della ricerca del profitto costituisce una valutazione di fatto che spetta al giudice nazionale.

## V — Conclusione

20. Alla luce delle considerazioni sin qui svolte e a prescindere dal fatto che l'attrice, in quanto persona fisica, non rientra nell'ambito di applicazione soggettiva della norma controversa, propongo alla Corte di risolvere la questione sottopostale dal Gerechtshof di Amsterdam nel modo seguente:

«Vi è ricerca sistematica del profitto, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della 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, qualora l'imprenditore persegua, nello svolgimento di un'attività, risultati positivi, tali che gli introiti ottenuti superino le spese sostenute, indipendentemente dall'entità dei profitti e anche se dal punto di vista strutturale i profitti perseguiti non possano essere superiori alla retribuzione che si potrebbe ragionevolmente ottenere per le funzioni svolte dall'imprenditore stesso».