SENTENZA DELLA CORTE
DEL 1° APRILE 1982 [1]

Staatssecretaris van Financiën contro Hong Kong Trade Development Council (domanda di pronunzia pregiudiziale proposta dall'Hoge Raad dei Paesi Bassi)

«Rimborso IVA»

Causa 89/81

Massime

Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Soggetto passivo — Nozione — Prestatore di servizi gratuiti — Esclusione

(Direttiva del Consiglio n. 67/228, art. 4)

Chi presta abitualmente servizi a titolo esclusivamente gratuito a degli imprenditori non può considerarsi soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della seconda direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

Nel procedimento 89/81,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dall'Hoge Raad dei Paesi Bassi nella causa dinanzi ad esso pendente tra

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN dei Paesi Bassi

e

HONG KONG TRADE DEVELOPMENT COUNCIL, di Amsterdam,

1 — Lingua processuale: l'olandese.

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 4 e 11, n. 2, primo comma della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 n. 67/228, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU n. 71, pag. 1303),

LA CORTE,

composta dai signori J. Mertens de Wilmars, presidente, G. Bosco, A. Touffait e O. Due, presidenti di Sezione, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros e F. Grévisse, giudici,

avvocato generale: P. VerLoren van Themaat
cancelliere: P. Heim

ha pronunciato la presente

SENTENZA

In fatto

I — Gli antefatti e il procedimento

Lo Hong Kong Trade Development Council è un ente costituito nel 1966, secondo il diritto di Hong Kong, allo scopo di promuovere gli scambi fra Hong Kong e gli altri paesi. La struttura giuridica di detto ente — secondo lo Hoge Raad — è simile a quella di una «bedrijfsschap» o di una «produktschap» olandese, cioè alla struttura di un ufficio o ente pubblico. Questo ente ha aperto uffici in vari centri commerciali importanti, tra i quali Amsterdam nel 1972.

L'attività svolta dall'ufficio di Amsterdam consiste nel fornire informazioni e notizie su Hong Kong a tutti gli operatori economici olandesi, ed europei in generale, che sono interessati ad esportare ad Hong Kong e — viceversa — nell'informare gli operatori di Hong Kong sulla possibilità di scambi con i Paesi Bassi e con gli altri paesi europei in generale, servizio che viene prestato gratuitamente.

Il direttore dell'ufficio di Amsterdam, pur se designato dal governatore di Hong Kong di conserva con il Council, non dipende dalle autorità di Hong Kong.

Le spese dell'ufficio di Amsterdam sono a carico della centrale di Hong Kong, le cui risorse sono costituite da sovvenzioni governative e dai proventi di una tassa dello 0,50 % ad valorem riscossa sulle merci che vengono importate o esportate da Hong Kong.

Dopo aver chiesto, nel 1973, di essere considerato come un'impresa, ai sensi della seconda direttiva sull'IVA, fino al 1978 il resistente nella causa principale chiedeva ed otteneva dall'ispettore per l'imposta sulla cifra d'affari di Amsterdam il rimborso dell'imposta versata a monte, sempre concesso però con la riserva di «eventuale rettifica in sede di successivo accertamento».

In esito ad un controllo effettuato all'inizio del 1978, l'ispettore riteneva che il resistente nella causa principale non fosse un'impresa e, di conseguenza, procedeva alla rettifica chiedendo il rimborso di quanto il governo olandese aveva restituito tra il 1973 e il 1978. In seguito a reclamo, l'ispettore riduceva l'ammontare del rimborso della «restituzione effettuata per il 1978», cioè di HFL 9 987,06.

Contro questo provvedimento veniva interposto appello dinanzi al Gerechtshof di Amsterdam il quale, con sentenza 6 maggio 1980, statuiva che il resistente nella causa principale, in quanto esercitava regolarmente e autonomamente «un'attività economica avente rilievo sul piano sociale in quanto soddisfa, con tali forme di documentazione e di assistenza, esigenze di carattere socio-economico» era un'impresa e quindi poteva «detrarre l'imposta sulla cifra d'affari fatturatagli da altre imprese».

Questa sentenza veniva impugnata dallo Staatssecretaris van Financiën il quale, dinanzi all'Hoge Raad, sostiene che il Gerechtshof «non poteva dichiarare che l'ente è un imprenditore ai sensi della legge» in quanto la gratuità dei suoi servizi esclude che esso possa considerarsi impresa ai sensi della legge olandese e inoltre in quanto l'art. 11 della seconda direttiva osterebbe a che esso fruisca del rimborso delle imposte pagate a monte.

Su conclusioni conformi dell'avvocato generale Van Soest, lo Hoge Raad ha deciso di sospendere il procedimento ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni:

«1. Se chi fornisce regolarmente prestazioni di servizi a favore di imprenditori possa venire considerato "soggetto passivo" ai sensi dell'art. 4 della seconda direttiva qualora tali prestazioni siano fornite a titolo gratuito.

2. In caso di soluzione in senso affermativo della questione sub 1:

Se l'art. 11, n. 2, 1° comma, della seconda direttiva osti alla detrazione dell'imposta sulla cifra d'affari gravante sui beni e servizi utilizzati per fornire le prestazioni summenzionate.»

L'ordinanza di rinvio è stata registrata nella cancelleria della Corte il 14 aprile 1981.

Conformemente all'art. 20 del protocollo sullo Statuto della Corte CEE, hanno presentato osservazioni il governo olandese, rappresentato dal segretario generale ad interim del Ministro degli affari esteri, sig. Plug, in qualità di agente; il resistente nella causa principale rappresentato dal sig. G. H. Warning; e la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. D. Gilmour, assistito dal sig. Th. van Rijn, entrambi membri dell'ufficio legale, 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.

II — Osservazioni presentate conformemente all'art. 20 del protocollo sullo Statuto della Corte di giustizia

A — Sulla prima questione

Il *governo olandese* sostiene che, per risolvere le questioni sollevate, si deve tener conto anche dello scopo e della portata del regime dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). A questo proposito esso ritiene pertinente il tenore dell'art. 2 della prima direttiva, come pure quello dell'art. 2 della seconda direttiva. Da questi articoli si evince che «allorché si tratta di operazioni effettuate a titolo gratuito e — quindi — non soggette ad imposta, il sistema comunitario dell'IVA non si applica più e lo stadio del consumo è, in realtà, raggiunto».

Quanto alla prima questione, il governo olandese sostiene che il resistente nella causa principale non può considerarsi «soggetto passivo» in quanto non vi è, a suo giudizio, attività economica ai sensi dell'allegato A, punto 2, ad. art. 4 della seconda direttiva, qualora un soggetto presti dei servizi esclusivamente a titolo gratuito. Al contrario, se un operatore presta occasionalmente dei servizi a titolo gratuito, ciò non significa che non sussiste attività di prestatario di servizi ai sensi della seconda direttiva, come del resto si è verificato nella causa 154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, sentenza 5 febbraio 1981 (non ancora pubblicata).

Il governo olandese sostiene che la sua tesi trova conferma nell'art. 12, n. 2, della seconda direttiva e nell'allegato A, punto 25, ad. art. 12, n. 2, che impone al soggetto passivo di emettere una fattura ove siano menzionati separatamente il prezzo al netto d'imposta e l'imposta corrispondente. Orbene, secondo il governo olandese, «sarebbe piuttosto assurdo prescrivere condizioni di questo tipo se si dovesse del pari considerare «soggetto passivo» ai sensi dell'art. 4 della seconda direttiva, il fornitore o il prestatore di servizi che fornisce merci o presta servizi gratuitamente».

Quindi «il governo olandese è del parere che colui che normalmente presta servizi a favore di operatori non può considerarsi soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della seconda direttiva se le sue prestazioni di servizi sono gratuite. A questo proposito, esso ritiene che la soluzione della prima questione debba essere negativa».

Il *resistente* nella causa principale, dopo aver ricordato che l'IVA deve rispettare il principio di neutralità, sostiene che, per quel che riguarda questa imposta, «il massimo della neutralità si raggiunge allorché la categoria dei soggetti passivi è quanto più possibile estesa». Per questo motivo, l'art. 4 della seconda direttiva dispone espressamente che «la qualità di soggetto passivo non è subordinata al perseguimento di uno scopo di lucro».

L'allegato A, punto 2, ad art. 4, in primo luogo precisa, nel primo comma, che l'espressione «attività di produttore, di commerciante o di prestatatore di servizi» va intesa in senso ampio; in secondo luogo, nel secondo comma dispone che uno Stato membro, se intende non gravare d'imposta determinate attività, deve farlo mediante esenzioni piuttosto che limitando la nozione di soggetto passivo e, in terzo luogo, stabilisce, nel terzo comma, che gli Stati membri hanno la facoltà di considerare «soggetto passivo» chiunque esegua, anche solo oc-

casionalmente, operazioni di carattere economico, criterio, che è stato accolto — a giudizio del resistente — anche nell'art. 4 della sesta direttiva.

Quindi, nell'ambito della imposta europea sulla cifra d'affari, è opportuna solo l'interpretazione ampia della nozione di soggetto passivo.

D'altro canto, questa interpretazione è confermata dagli artt. 2 e 6 della seconda direttiva.

Secondo l'art. 2, infatti, sono soggette all'IVA le prestazioni di servizi effettuate all'interno del paese, da un soggetto passivo, a titolo oneroso. Se manca uno dei tre presupposti, pur avendosi sempre una prestazione di servizi, la prestazione non si può più considerare soggetta ad imposta; sotto questo profilo, una prestazione di servizi effettuata da un soggetto passivo fuori dal paese, è sempre una prestazione di servizi (vedi art. 11, n. 2, secondo comma della seconda direttiva).

Dunque le prestazioni di servizi a titolo gratuito possono, in linea di massima, essere considerate pure esse prestazioni di servizi ai sensi della seconda direttiva.

Secondo il resistente nella causa principale, il problema del se una prestazione di servizi a titolo gratuito possa considerarsi prestazione di servizi ai sensi della seconda direttiva, dev'essere risolto alla luce dell'art. 6 della stessa, il quale considera «prestazione di servizi» qualsiasi operazione «che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'art. 5». Questa definizione è talmente ampia da comprendere anche le prestazioni di servizi a titolo gratuito.

Tuttavia, per giungere alla conclusione che l'operatore che effettua dette prestazioni di servizi è un «soggetto passivo», è inoltre necessario che le operazioni che esso compie rappresentino una «attività economica» ai sensi dell'art. 4 della seconda direttiva. Orbene, questa espressione, che ricorre nell'allegato A, n. 2 ad art. 4, va intesa in senso ampio.

In conclusione, il resistente nella causa principale ritiene che scaturisca dalla natura dell'IVA, da un lato, e dal combinato disposto degli artt. 2, 4 e 6 della seconda direttiva, dall'altro, che «chi fornisce regolarmente prestazioni di servizi a titolo gratuito, che possono costituire attività economica, va considerato soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della seconda direttiva».

La *Commissione* sottolinea anzitutto che pare emerga dal tenore della normativa di Hong Hong che ha istituito il Trade Development Council che «questo ente, sia per la sua struttura che per le sue attività, può considerarsi compreso piuttosto nella sfera pubblica che in quella privata», questione che il giudice olandese deve risolvere tenendo presente tanto il diritto olandese quanto il diritto di Hong Kong.

In seguito, essa inquadra l'art. 4 della seconda direttiva nel contesto di questa stessa direttiva, prima di affrontare il problema se lo Hong Kong Trade Development Council sia un soggetto passivo ai sensi di detto art. 4. Essa sostiene che, per interpretare questa disposizione, è opportuno tener conto dell'art. 4 della sesta direttiva, che, tra gli altri scopi, ha quello di precisare la nozione di soggetto passivo.

Secondo la Commissione, *«a prima vista»* il resistente nella causa principale è un soggetto passivo, in quanto si tratta di un soggetto che fornisce servizi pur se non a scopo di lucro, che quindi rientra nella chiara definizione della disposizione in questione.

D'altronde, né l'allegato A, né l'art. 4 della sesta direttiva contraddicono «il chiaro senso dell'art. 4» della seconda direttiva, e la Commissione sostiene in par-

ticolare che «è fuori dubbio che attività promozionali» come quelle svolte dal resistente nella causa principale «sono di natura economica» e non ha rilevanza il fatto che dette attività non vengano retribuite da chi ne trae immediato vantaggio.

Il solo argomento contrario a queste conclusioni può trarsi dall'allegato A, punto 2, della seconda direttiva, che esclude dalla nozione di soggetto passivo i soggetti di diritto pubblico per le attività che svolgono in veste di pubblica autorità. Tuttavia spetta al giudice olandese stabilire se il resistente nella causa principale rientri in questa categoria che è esclusa dalla nozione di soggetto passivo.

Di conseguenza, la Commissione propone di risolvere il primo quesito come segue:

«Chi presta regolari servizi ad imprenditori e a titolo gratuito per i beneficiari si può considerare soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della seconda direttiva.»

B — Sulla seconda questione

Il *Governo olandese,* dopo aver risolto in senso negativo la prima questione, dichiara «che è superfluo risolvere la seconda».

Il *resistente* nella causa principale sostiene anzitutto che la questione va esaminata non solo in relazione al tenore dell'art. 11 della seconda direttiva — nel qual caso la soluzione «è talmente semplice che si deve ammettere che non fosse essa ciò che lo Hoge Raad voleva accertare» — bensì anche «in combinazione» con la legge olandese sull'imposta sulla cifra d'affari.

In effetti, quello che si vuole sapere è «se l'amministrazione fiscale olandese possa invocare la seconda direttiva in quanto essa contempla — come si verifica nella fattispecie — detrazioni più limitate di quelle contemplate dalla legge olandese sull'imposta sulla cifra d'affari del 1968».

Il problema è quello se — nello stesso modo in cui i singoli possono invocare dinanzi al giudice, in determinate circostanze, le disposizioni delle direttive — le autorità nazionali abbiano del pari «questa facoltà allorché una direttiva attribuisca loro dei poteri più ampi di quelli loro derivanti dalla legge nazionale».

Orbene, nella fattispecie, la disposizione relativa di diritto olandese, l'art. 15, non ha escluso «la detrazione dell'imposta versata a monte per le prestazioni che servano ad effettuare operazioni non soggette ad imposta». Quindi consegue a questa disposizione che il legislatore olandese non ha inteso imporre l'obbligo di cui all'art. 11, n. 2, prima frase della seconda direttiva.

Per questo tipo di conflitti, il Trattato di Roma stabilisce un procedimento specifico, contemplato agli artt. 169 e 170 dello stesso; non è quindi «corretto» cercare di giungere allo stesso risultato valendosi dell'art. 177.

Inoltre, gli interessi del governo olandese non vengono lesi, perché legislatore è lo stesso governo. Qualora si ritenesse leso nei suoi interessi, non avrebbe che da modificare la legge sopra menzionata.

Infine, si desume dalla giurisprudenza della Corte che questa si è rifatta a motivi di equità per giustificare l'efficacia diretta delle direttive. Si evince in particolare dalla sentenza 6 ottobre 1970 (Franz Grad, 9/70, Racc. pag. 825) ed in ispecie dal n. 5, quarta frase, che la Corte ha espresso «l'idea di tutela degli amministrati». La dottrina ammette che

le direttive «non possono far imporre obblighi agli amministrati, ma solo diritti».

Di conseguenza, il resistente nella causa principale sostiene che «le autorità olandesi non possono invocare la seconda direttiva per limitare la facoltà di detrarre l'imposta versata a monte, alle operazioni non soggette ad imposta».

La *Commissione* sostiene che, qualora si debba risolvere la seconda questione, si deve tener conto del fatto che «l'art. 11, n. 2, prima frase, si oppone manifestamente alla detrazione dell'imposta sulla cifra d'affari gravante su beni e servizi di cui si serve lo Hong Kong Trade Development Council nello svolgimento della sua attività, in quanto si desume dall'art. 2 che solo i servizi forniti a titolo oneroso sono soggetti ad IVA (vedere n. 12 della sentenza 5 febbraio 1981, già citata) e che non si può dunque detrarre l'IVA applicata al valore dei beni e dei servizi usati per fornire gratuitamente beni e servizi, dato che si tratta di un'attività non soggetta ad imposta».

La Commissione aggiunge che, per quel che riguarda il resistente nella causa principale, il fatto che egli sia o meno soggetto passivo non cambia le conseguenze circa la detrazione dell'IVA versata a monte: questa detrazione è impossibile.

Dunque, la Commissione propone questa soluzione per la seconda questione:

«L'art. 11, n. 2, primo comma, della seconda direttiva osta alla detrazione dell'imposta sulla cifra d'affari gravante su beni e servizi usati per fornire gratuitamente dei servizi».

III — La fase orale

All'udienza del 12 gennaio 1982 hanno presentato osservazioni orali ed hanno risposto alle domande della Corte il governo olandese, rappresentato dal sig. Bijl, in veste di perito, e la Commissione delle Comunità europee rappresentata dal sig. Thomas van Rijn, in qualità di agente.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni all'udienza del 2 marzo 1982.

In diritto

1 Con sentenza 8 aprile 1981, pervenuta alla Corte il 14 aprile 1981, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sollevato, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, due questioni pregiudiziali circa l'interpretazione degli artt. 4 e 11 della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU n. L 71, pag. 1303).

2 Tali questioni sono sorte nell'ambito di una lite fra il segretario di Stato alle finanze dei Paesi Bassi e l'Hong Kong Trade Development Council, ente istituito ad Hong Kong nel 1966 per la promozione del commercio fra Hong Kong ed altri Stati e che nel 1972 ha aperto un ufficio ad Amsterdam. Le sue attività nei Paesi Bassi consistono nel fornire gratuitamente agli operatori economici informazioni e notizie su Hong Kong e sulle possibilità di scambi con questo territorio, nonché nel dare agli operatori di Hong Kong notizie analoghe circa il mercato europeo. Le risorse dell'ufficio di Amsterdam sono costituite da un sussidio annuo fisso versato dal governo di Hong Kong e dal gettito di una tassa dello 0,5 % riscossa sul valore delle merci importate ad Hong Kong ed esportate da questo territorio.

3 La lite tra le autorità tributarie olandesi e detto ente è nata dal fatto che le autorità olandesi, dopo avergli rimborsato fino al 1978, «salvo rettifica in sede di successivo accertamento», l'importo dell'IVA fatturata dalle imprese che gli avevano fornito beni o servizi, non lo hanno più considerato come un soggetto passivo ed hanno quindi chiesto la restituzione di questo importo, che il fisco olandese gli avrebbe erroneamente rimborsato. La lite è giunta dinanzi allo Hoge Raad, che ha sottoposto alla Corte le due questioni seguenti:

«1. Se chi fornisce regolarmente prestazioni di servizi a favore di imprenditori possa venire considerato "soggetto passivo" ai sensi dell'art. 4 della seconda direttiva qualora tali prestazioni siano fornite a titolo gratuito.

2. In caso di soluzione in senso affermativo della questione sub 1:

Se l'art. 11, n. 2, 1° comma, della seconda direttiva osti alla detrazione dell'imposta sulla cifra d'affari gravante sui beni e servizi utilizzati per fornire le prestazioni summenzionate».

4 L'art. 4, di cui alla questione n. 1, recita:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque compia, in modo indipendente ed abituale, con o senza scopo di lucro, atti relativi alle attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi.»

5 Il giudice a quo sottolinea il fatto che, nella fattispecie su cui deve pronunciarsi, le prestazioni di servizi effettuate dall'ente di cui trattasi sono fornite esclusivamente a titolo gratuito, perché nell'art. 4, che definisce il «soggetto passivo», gli «atti» che rientrano nell'attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi non sono precisati, mentre l'art. 2 della stessa direttiva stabilisce che sono soggette all'imposta sul valore aggiunto solo le prestazioni effettuate da un soggetto passivo a titolo oneroso. Dall'esame di questi due articoli, la cui analisi letterale non è — a prima vista — idonea a risolvere il problema se un ente che presta abitualmente servizi gratuiti possa considerarsi o meno soggetto passivo, si evince che vanno accertate le caratteristiche del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto alla luce dello scopo dello stesso.

6 Questo scopo, cui la seconda direttiva fa allusione nella motivazione, limitandosi a richiamarsi alla prima direttiva n. 67/227 di pari data (GU n. L 71, pag. 1301), si desume dalla motivazione di quest'ultima, ove si parla della necessità di realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, che sia diretta ad eliminare i fattori che possono alterare le condizioni di concorrenza, e quindi di giungere ad una neutralità concorrenziale, nel senso che, all'interno di ciascun paese, sulle merci dello stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, qualunque sia la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione.

7 Per conseguire questo scopo, la prima direttiva enuncia, all'art. 2, 1° comma, che il principio del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero dei negozi intervenuti nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

8 Le modalità di applicazione di questo principio basato sul prezzo dei beni e dei servizi sono precisate nel secondo comma dello stesso articolo nel modo seguente:

«A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo»

ed il terzo comma dispone che il sistema comune di imposta sul valore aggiunto è applicato fino allo stadio della vendita al minuto compresa.

9 Si desume da questo sistema che la tassa non è più detraibile quando è terminata la serie di negozi. Essa viene allora a gravare sul consumatore finale, il quale non può rivalersene, poiché non vi è alcun negozio ulteriore che implichi un prezzo.

10 Quando l'attività del prestatore consiste nel fornire esclusivamente prestazioni senza contropartita diretta, non vi è una base imponibile e dette prestazioni gratuite non sono dunque soggette all'imposta sul valore aggiunto. Il prestatore, in questo caso, va equiparato al consumatore finale, poiché al suo livello termina il circuito di produzione e di distribuzione. Infatti, il vincolo che lo unisce al beneficiario del bene o del servizio non rientra in una categoria contrattuale che possa venir assoggettata ad una armonizzazione fiscale generatrice di neutralità concorrenziale; così stando le cose, le prestazioni gratuite si differenziano, per natura, dalle operazioni imponibili le quali presuppongono, nell'ambito del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, la stipulazione di un prezzo o di un controvalore.

11 Ne fa fede il contesto della disposizione di cui si chiede l'interpretazione. L'indole onerosa delle operazioni imponibili è confermata dal fatto che le attività economiche dei soggetti passivi, ai sensi dell'allegato A, n. 2, primo comma, sono necessariamente attività svolte al fine di ricavare un controva-

lore e che possono venir compensate mediante un controvalore, poiché, se sono esclusivamente gratuite, non rientrano nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto in quanto non possono, a norma dell'art. 8, costituire una base imponibile. La necessità dell'onerosità emerge pure dall'art. 12 della stessa direttiva, il quale prescrive ad ogni soggetto passivo di emettere una fattura per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate ad un altro soggetto passivo, di tenere una contabilità che consenta i controlli dell'amministrazione fiscale e di presentare mensilmente una dichiarazione contenente tutte le indicazioni necessarie per il calcolo dell'imposta.

12 Il contesto dell'art. 4 della seconda direttiva da interpretare e la coerenza del sistema dimostrano quindi ampiamente che non può considerarsi soggetto passivo ai sensi di detto articolo chi presti servizi solo a titolo gratuito.

13 Si deve dunque risolvere la prima questione nel senso che chi presta abitualmente servizi esclusivamente a titolo gratuito a degli imprenditori non può considerarsi soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della seconda direttiva.

14 Data la soluzione negativa della prima questione sollevata dallo Hoge Raad, è superfluo esaminare la seconda.

Sulle spese

15 Le spese sostenute dal governo olandese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non sono ripetibili; nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi pronunciarsi sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni ad essa sottoposte dallo Hoge Raad, con ordinanza 8 aprile 1981, dichiara:

Chi presta abitualmente servizi a titolo esclusivamente gratuito a degli imprenditori non può considerarsi soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della seconda direttiva.

Mertens de Wilmars Bosco Touffait

Due Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Koopmans Everling Chloros Grévisse

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 1° aprile 1982.

Per il cancelliere

J. A. Pompe

cancelliere aggiunto

Il presidente della Prima Sezione,
f.f. di presidente

G. Bosco