CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GEORGES COSMAS

presentate il 14 maggio 1998 *

I — Osservazioni preliminari

1. Nella presente causa, la Corte è invitata a risolvere una questione pregiudiziale sottoposta dal VAT and Duties Tribunal di Londra, relativa all'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), della sesta direttiva relativa all'imposta sul valore aggiunto [1] (in prosieguo: la «sesta direttiva») e all'esenzione da tale imposta (in prosieguo: l'«IVA») a favore dell'attività di un'associazione senza finalità di lucro che raggruppa persone che lavorano nel settore del commercio delle automobili.

II — Ambito normativo

A — *Ambito normativo comunitario*

2. L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva prevede che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso, all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale sono soggette all'imposta sul valore aggiunto.

3. Il capo X elenca le attività esonerate dall'IVA. La parte A dell'art. 13, intitolata «Esenzioni all'interno del paese», è così formulata:

«A. Esenzioni a favore di alcune attività d'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:

(...)

l) le prestazioni di servizi e le forniture di beni loro strettamente connesse procurate ai propri membri nel loro interesse collettivo, dietro pagamento di quote fissate in conformità dello statuto, da organismi senza finalità di lucro, che si prefiggono

* Lingua originale: il greco.

1 — 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

obiettivi di natura politica, *sindacale*, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica, purché tale esenzione non sia tale da provocare distorsioni di concorrenza;

(...)» (il corsivo è mio).

B — *Ambito normativo nazionale*

4. L'allegato 9 del VAT Act 1994 (legge del 1994 relativa all'IVA; in prosieguo: il «VATA») esonera dall'IVA i «sindacati e organismi professionali».

5. Nella parte che ci riguarda, l'allegato 9 è formulato nei termini seguenti:

«1. La prestazione ai suoi membri di servizi e, in connessione con tali servizi, la cessione di beni che possono essere messi in relazione con queste sole finalità e che sono disponibili senza altro pagamento oltre quello del contributo dovuto dai membri, effettuate da uno degli organismi senza finalità di lucro seguenti:

a) un sindacato o un'altra organizzazione di persone avente come obiettivo essenziale la conduzione in nome dei suoi membri dei negoziati relativi alle loro condizioni di lavoro;

b) un'associazione professionale il cui accesso è interamente o essenzialmente limitato a coloro che possiedono o tentano di ottenere una qualificazione appropriata per l'esercizio della professione di cui trattasi;

c) un'associazione il cui obiettivo essenziale è il progresso di un settore particolare del sapere o lo sviluppo delle competenze professionali, in relazione con le professioni o con gli impieghi esercitati nel passato o nel presente dai suoi membri;

d) (...)

Note

(1) -(3) (...)

(4) Il punto c) si applica solo se l'associazione è interamente o essenzialmente limitata a coloro che hanno esercitato nel passato o che esercitano attualmente professioni o impieghi che si trovano in relazione diretta con gli obiettivi dell'associazione.

(5) (...)».

III — Fatti

A — *Obiettivi perseguiti dall'Institute*

6. L'Institute of the Motor Industry (in prosieguo: l'«Institute») è stato fondato nel 1920 e costituisce un'associazione volontaria di persone che lavorano nel settore del commercio delle automobili.

7. Gli obiettivi che persegue l'Institute e i mezzi che impiega per realizzarli, quali sono definiti nel suo statuto, sono descritti nell'ordinanza di rinvio. Più precisamente l'Institute mira essenzialmente ad assicurare il perfezionamento professionale dei suoi membri, a migliorare le strutture della carriera nei vari rami del settore interessato e, quindi, a fare in modo che il pubblico abbia una migliore percezione del settore e delle persone che vi lavorano. L'Institute tenta di realizzare questi obiettivi rispondendo deliberatamente alle necessità del settore in fatto di capacità professionali a tutti i livelli (dalle funzioni di direttore a quelle di tecnico), omologando i corsi (organizzati da altre istituzioni) che consentono l'acquisizione di queste capacità, assegnando premi a coloro che hanno compiuto questi corsi e assegnando gradi ai suoi membri, diffondendo l'informazione destinata a consentire a questi ultimi di tenersi al corrente degli ultimi sviluppi intervenuti nel settore e tenendo un registro di collocamento.

8. Più in particolare, in base alle informazioni contenute nell'ordinanza di rinvio, l'Institute ha innanzi tutto [obiettivo h)] lo scopo di «adottare misure miranti a migliorare lo status dei membri abilitati del settore automobilistico e garantire il riconoscimento della loro situazione».

9. L'obiettivo h), sopra menzionato, è descritto nella relazione dell'assemblea del 12 giugno 1996, allegata alla relazione annuale che si riferisce al periodo che va fino al 31 marzo 1996. Questa relazione indica che «la principale attività dell'istituto nel corso dell'anno è consistita nel sollevare il livello di qualificazione professionale degli occupati nel settore» e che è l'insieme del

settore automobilistico che è interessato, non la fabbricazione. Questo obiettivo viene perseguito in due modi. L'Institute ha definito la struttura e i livelli di qualificazione dei membri. Precedentemente a coloro che lavoravano nel settore automobilistico veniva riconosciuta una qualificazione in modi diversi, in quanto le reti di affiliati spesso organizzavano la propria formazione e la propria certificazione. Il sistema della certificazione assicurata congiuntamente con l'Institute in quanto organismo che rilascia i titoli di idoneità ha consentito a quest'ultimo di definire norme comuni riconosciute. L'obiettivo è quindi la creazione di una struttura delle carriere nel settore interessato basata sulle qualificazioni [2].

10. Un altro mezzo per raggiungere l'obiettivo h) consiste nella «Professional Reassurance Campaign» («campagna intesa a suscitare la fiducia del pubblico nei professionisti del settore»). Questa campagna comporta la consegna di una placca di rame alle organizzazioni il cui personale direttivo, nella proporzione di almeno il 60%, sia membro dell'Institute. Questa placca è destinata a ispirare fiducia ai clienti e al personale dell'organizzazione [3].

11. Inoltre, l'Institute mira [obiettivo c)] a «organizzare periodicamente esami per controllare le conoscenze e le competenze dei candidati all'adesione e dei membri esistenti dell'Institute nelle materie commerciali, giuridiche e tecniche, nonché nelle altre scienze e arti e nelle altre discipline di cui l'Institute riterrà necessario o auspicabile raccomandare lo studio e la conoscenza ai suoi membri».

12. L'Institute persegue questo obiettivo in diversi modi. Esso rilascia ai suoi membri i suoi titoli di idoneità professionale in materia tecnica. Esso rilascia un certificato di gestione. Approva i corsi e programmi di livello superiore nel settore automobilistico.

2 — Ad esempio, colui che svolge già funzioni di direttore può ottenere la qualificazione formale appropriata dall'Institute per dimostrare la sua competenza e quella della società che lo occupa; colui che aspira a svolgere funzioni di direttore può seguire la formazione appropriata e ottenere il corrispondente certificato, che gli consente di fare domanda per il posto di cui trattasi. Lo stesso principio si applica a tutti i livelli. Come indica il giudice nazionale la finalità è di definire i tipi di personale di cui il settore ha bisogno e che i clienti si aspettano di trovare. L'Institute assume membri e rilascia titoli di idoneità facendo in modo che essi corrispondano alle necessità del settore. A tal fine l'Institute tiene un registro di collocamento.

3 — Su questa placca figurano i nomi dei membri dell'Institute che lavorano per l'organizzazione e un'iscrizione che implica che le persone di cui trattasi sono vincolate dal codice di condotta dell'Institute. Questa placca viene «data in locazione» all'organizzazione di cui trattasi; il prezzo da pagare è di 350 UKL più IVA al ricevimento e, successivamente, 100 UKL più IVA all'anno. Essa può essere ritirata all'organizzazione se le norme che essa applica non sono conformi a quelle definite dal codice di condotta o se cessa di soddisfare la condizione che richiede che il 60% del suo personale direttivo sia membro dell'Institute. In sintesi, il codice di condotta richiede ai membri dell'Institute che essi si comportino come persone integre e competenti, che facciano attenzione che il loro lavoro sia compiuto in maniera efficace ed onesta, che si comportino come professionisti nei loro rapporti con il pubblico e con i loro colleghi, che siano «professionalmente competenti», che si tengano al corrente delle tecniche moderne e della nuova legislazione, che «non abusino delle loro funzioni o della loro autorità per trarne un profitto personale», che si conformino alle leggi del paese, che rispettino la riservatezza e incentivino il loro personale a perfezionare la propria formazione. L'Institute possiede il suo proprio consiglio di disciplina, che è abilitato ad occuparsi degli inadempimenti commessi.

Esso rilascia gli NVQ [4] e gli SVQ [5]. La formazione corrispondente a questi titoli di idoneità è assicurata da altre organizzazioni [6]. L'Institute assicura la formazione degli esaminatori.

13. Inoltre l'Institute mira [obiettivo k)] a «intraprendere, con qualsiasi altra società o associazione (...) effettuando una campagna di propaganda o in qualsiasi altro modo, qualsiasi azione congiunta che la società possa ritenere favorevole per l'interesse ed il progresso del settore automobilistico e di coloro che vi lavorano» [7].

14. Per quanto riguarda il procedimento che consente la realizzazione di questi obiettivi, il giudice nazionale indica che l'Institute mira, innanzi tutto [obiettivo b)], a «organizzare le attività dell'associazione (...) sotto forma di un'entità che possa essere riconosciuta dalla legge e, se ciò è ritenuto opportuno, chiedere in tempo utile una "Royal Charter" (carta reale) o un'altra forma di costituzione nella quale la presente entità possa fondersi» [8].

15. Inoltre l'Institute mira [obiettivo d)] a «inquadrare i membri dell'Institute e suddividerli in categorie, in base a quanto può risultare di volta in volta opportuno per raggiungere gli obiettivi perseguiti dall'Institute». Si precisa che, il 1° luglio 1996, l'Institute contava 26 121 membri [9].

16. L'Institute persegue i suoi obiettivi anche [obiettivo e)] «assegnando premi e diplomi a coloro che operano nel settore automobilistico e nei settori collegati» e [obiettivo g)] «organizzando e tenendo riunioni al fine di discutere argomenti che interessano il settore automobilistico o in qualsiasi altro fine compatibile con gli obiettivi perseguiti dall'Institute» [10].

4 — National Vocational Qualifications (titoli di idoneità professionale nazionale).

5 — Scottish Vocational Qualifications (titoli di idoneità professionale scozzesi).

6 — L'Institute rilascia trenta diversi VQ. Esso è in relazione con 150 organismi «corrispondenti» che assicurano la formazione e il controllo dettagliato delle idoneità che consentono all'Institute di rilasciare i suoi titoli di idoneità.

7 — Il giudice nazionale indica che fino a tempi recenti l'Institute teneva un registro di collocamento unitamente all'Engineering Council.

8 — L'Institute finora non ha ancora fatto domanda per una Royal Charter.

9 — 2 640 tra di essi avevano la qualità di «fellow». Secondo l'ordinanza di rinvio, un «fellow» («FIMI») è definito nell'opuscolo illustrativo dell'Institute come «una persona qualificata, in ragione della sua esperienza e della sua formazione, per svolgere funzioni di personale direttivo». I «membri» erano in numero di 12 864. Il «member» («MIMI») è «una persona qualificata, in ragione della sua esperienza e della sua formazione per svolgere funzioni direttive a livello intermedio». 8 305 avevano la qualifica di «associate member». Un «associate member» è «una persona qualificata per lavorare senza supervisione rispettando una determinata serie di norme» Tutti questi membri sono indicati come «corporate members» e dispongono del diritto di voto. Il possesso di un NVQ è attualmente, la maggior parte delle volte, la condizione necessaria per essere ammessi in qualità di «corporate member». Vi erano 984 «affiliate members». L'«affiliate member» è «una persona occupata o che si sta formando nel settore, che lavora in conformità ai requisiti di alto livello definiti dal codice di condotta, ma non soddisfa ancora le condizioni per divenire "associate member"». Vi erano 1 181 membri studenti. Uno studente è «una persona che studia al fine di ottenere una qualifica che gli consente di divenire eventualmente un "corporate member" che dispone del diritto di voto». Secondo il suo direttore generale, il fine dell'Institute è di assumere 50 000 membri, dato che circa mezzo milione di persone sono occupate nel settore automobilistico nel Regno Unito (prescindendo dalla fabbricazione degli autoveicoli). Nel corso della fase orale del procedimento l'Institute ha precisato che la somma versata all'atto dell'affiliazione variava in funzione della qualità di ciascun membro.

10 — Il giudice nazionale precisa che esistono numerosi centri locali gestiti da comitati locali dappertutto in Gran Bretagna.

17. Oltre agli obiettivi sopra menzionati l'Institute mira [obiettivo i)], «con riserva dei "laws affecting champerty and maintenance", ad avviare qualsiasi azione giudiziaria o di altro tipo che, secondo l'Institute, riguarda una questione che presenta importanza e interesse per la generalità dei suoi membri» [11].

18. Infine l'Institute mira anche [obiettivo v)] ad «avviare qualsiasi altra azione legata alla realizzazione degli obiettivi elencati sopra o di uno di essi o che l'Institute ritiene vi contribuisca». Nell'ambito di questo obiettivo l'Institute effettua una serie di pubblicazioni varie.

B — *Procedimento dinanzi al giudice nazionale*

19. Con una decisione contenuta in una lettera in data 15 gennaio 1996, i Commissioners of Customs and Excise hanno deciso che l'Institute non soddisfaceva le condizioni richieste per l'esonero previsto all'allegato 9 del VATA e che le prestazioni di servizi forniti dall'Institute ai suoi membri come corrispettivo dei contributi annuali versati da questi ultimi erano prestazioni di servizi assoggettati all'IVA [12].

20. Il ricorso presentato dall'Institute dinanzi al VAT and Duties Tribunal di Londra è rivolto contro questa decisione dei Commissioners.

21. Nell'ordinanza di rinvio il giudice nazionale illustra i motivi per cui ritiene che l'Institute non possa rientrare nel campo di applicazione dell'allegato I del VATA.

22. Innanzi tutto, l'Institute non può essere considerato un'«associazione professionale», ai sensi del punto 1, lett. b), dell'allegato 9

11 — Le disposizioni delle «laws affecting champerty and maintenance» riguardano l'aiuto concesso a un terzo che partecipa ad un processo dividendo con lui l'indennità ricevuta in caso di esito positivo del ricorso.

12 — La questione posta, intesa ad accertare se l'attività di talune organizzazioni che perseguono obiettivi di natura sindacale possa essere esonerata dall'IVA, presenta un interesse più ampio per il giurista britannico. In allegato alle sue osservazioni, l'Institute ha presentato un estratto di un'opera intitolato *Tolley's VAT Case Digest 1996*, che riguarda cause relative all'esenzione dall'IVA e alla distinzione tra le organizzazioni che hanno o meno un carattere professionale e/o sindacale, in relazione al diritto inglese. Pertanto, si è ritenuto che un'organizzazione di conducenti di taxi («Association of Taxi-Cab Owners») non costituisse un'organizzazione professionale sindacale — il che avrebbe consentito ai suoi membri di beneficiare di un'esenzione dall'IVA per i contributi pagati — poiché la sua attività di base consisteva nel fornire servizi di radio-taxi ai suoi membri, i quali per di più non erano lavoratori dipendenti (*Tolley's Digest*, punto 13.19). All'organizzazione nazionale delle imprese di pompe funebri («National Association of Funeral Directors»; *Tolley's Digest*, punto 13.18) e all'organizzazione dei dipendenti pubblici in pensione (Civil Service Pensioner's Alliance — CPSA, *Tolley's Digest*, punto 13.29) è stata rifiutata l'esenzione dall'IVA poiché, secondo il tribunale competente, esse non costituivano organizzazioni sindacali o professionali in relazione al diritto nazionale. In quest'ultimo caso, si è ritenuto che i membri del CPSA fossero pensionati e non lavoratori e che l'organizzazione in questione non era un'organizzazione professionale.

del VATA, in quanto i suoi membri rappresentano un ventaglio troppo ampio di attività diverse. Le «associazioni professionali», ai sensi di questa disposizione, comprendono esclusivamente le associazioni che servono gli interessi di persone che applicano particolari competenze specializzate che consentono loro di offrire servizi specializzati mentre i membri dell'Institute esercitano una vasta gamma di attività, e la sola cosa che essi hanno in comune è di essere occupati nel settore del commercio delle automobili.

23. Inoltre, sempre secondo il giudice nazionale, l'Institute non può essere considerato un'associazione ai sensi del punto 1, lett. c), dell'allegato sopra menzionato, in quanto il suo obiettivo principale non è il progresso di un settore particolare del sapere, né lo sviluppo delle competenze professionali, in relazione ad una professione esercitata da tutti i suoi membri.

24. Infine il giudice nazionale ritiene che l'Institute non rientri nel punto 1, lett. a), dell'allegato 9 del VATA, poiché esso non è una «organizzazione sindacale» (trade union) incaricata, in via principale, di condurre in nome dei suoi membri negoziati concernenti le loro condizioni di lavoro.

25. Dinanzi al giudice nazionale, l'Institute ha sostenuto di essere una «organizzazione sindacale» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), della sesta direttiva. In particolare ha affermato che, se l'espressione «organizations with aims of a (...) trade union nature», come è resa nella versione italiana della direttiva [«organismi (...) che si prefiggono obiettivi di natura (...) sindacale (...)»], comprende le organizzazioni di datori di lavoro, il suo contenuto deve essere più ampio di quello dell'espressione «trade union», come si intende in inglese. Se la disposizione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), della sesta direttiva viene interpretata in questo modo, le cessioni di beni e le prestazioni di servizio effettuate dall'Institute a favore dei suoi membri possono essere esonerate dall'IVA.

26. Tuttavia, il giudice nazionale, richiamando il significato usuale dell'espressione «trade union», utilizzato nella versione inglese dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), della sesta direttiva conclude che le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuati dall'Institute non possono essere esonerate ai sensi di questa disposizione.

27. Inoltre il giudice nazionale fa presente che l'espressione «sindacale», utilizzata nella versione francese, e le espressioni equivalenti utilizzate in talune altre versioni linguistiche sembrano avere un senso più ampio dell'espressione «trade union» e delle espressioni corrispondenti che figurano in altre versioni linguistiche, come la versione inglese.

28. Di conseguenza, il giudice nazionale solleva la questione intesa ad accertare in quale misura, alla luce della versione francese dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), della sesta direttiva, l'Institute sia una «organization with aims of a trade union nature» («organismo che si prefigge obiettivi di natura sindacale»).

29. Inoltre il giudice nazionale ritiene che l'esenzione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate dall'Institute non abbia come conseguenza una distorsione della concorrenza, come ha sostenuto dinanzi ad esso il rappresentante dei Commissioners.

IV — Questione pregiudiziale

30. Nell'ambito della controversia dinanzi ad esso pendente, il VAT and Duties Tribunal di Londra, ritenendo che si ponesse la questione intesa ad accertare in quale misura la normativa nazionale controversa fosse compatibile con la sesta direttiva, ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, alla luce degli accertamenti in fatto contenuti nei punti 3-19 e 21 della decisione del Tribunal e in circostanze come quelle di cui al punto 21 (che è riassunto di seguito), le prestazioni di servizi fornite da una siffatta associazione, che è un organismo senza finalità di lucro, siano esenti dall'IVA in quanto rientranti nella sfera d'applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), della sesta direttiva, in forza dell'espressione

"organismi (...) che si prefiggono obiettivi di natura (...) sindacale".

Nel punto 21, in sintesi, si afferma che l'associazione è un'associazione volontaria che riunisce persone occupate nel settore del commercio automobilistico al dettaglio. Questa associazione mira essenzialmente ad assicurare il perfezionamento professionale dei suoi aderenti, a migliorare le strutture di carriera nei diversi rami del settore di cui trattasi e, quindi, a fare in modo che il pubblico abbia una migliore percezione del settore e di coloro che vi lavorano. L'associazione cerca di realizzare questi obiettivi rispondendo alle necessità del settore in materia di qualificazioni professionali, a tutti i livelli, riconoscendo corsi (organizzati da altre istituzioni) che consentono l'acquisizione di tali qualificazioni, concedendo riconoscimenti a coloro che hanno completato tali corsi e classificando i suoi aderenti, diffondendo informazioni destinate a consentire a questi ultimi di tenersi aggiornati circa gli ultimi sviluppi intervenuti nel settore e nel loro campo di competenze e tenendo un registro di collocamento».

V — Soluzione della questione pregiudiziale

31. L'Institute e la Commissione ritengono che la nozione di «organismo che si prefigge obiettivi di natura sindacale», di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), della sesta direttiva comprenda l'Institute e fanno valere in tal senso il fatto che la versione francese ha un significato più ampio di quella inglese.

32. Per contro, il governo del Regno Unito ritiene che la nozione di cui trattasi indichi organizzazioni che non sono necessariamente sindacati (trade unions), ma i cui obiettivi rispetto ai loro membri sono della stessa natura di quelli di un sindacato (trade union) nei confronti dei suoi membri. Esso conclude che la nozione di «organization with aims of a trade union nature» comprenda organismi senza finalità di lucro i quali: a) agiscono per la difesa degli interessi collettivi dei loro membri (siano essi impiegati od operai); e b) rappresentano gli interessi dei loro membri nei confronti (a seconda dei casi) dei datori di lavoro, delle organizzazioni dei datori di lavoro, degli organismi governativi e altri. Di conseguenza questa nozione non può indicare organismi come l'Institute [13].

13 — V., a titolo indicativo, il *Webster's Third New International Dictionary of the English Language unabridged* 1981, alla voce «trade union».

33. Constato quindi che esistono manifestamente divergenze fra i modi diversi in cui le varie versioni linguistiche rendono l'espressione «trade union», utilizzata nel testo inglese, il quale, avendo un significato specifico restrittivo, indica i sindacati di lavoratori e non si applica ad organismi quali l'Institute [14].

34. Per contro, la versione francese parla di «organismes poursuivant des objectifs de nature syndicale». Tuttavia l'espressione francese «syndical» ha un significato più ampio dell'espressione inglese «trade union». In francese, essa indica sia ciò che è relativo ad un'organizzazione professionale, a un sindacato, sia ciò che è relativo ad un sindacato di lavoratori dipendenti, al sindacalismo. In quest'ultimo senso, essa corrisponde all'espressione inglese «trade union». Inoltre, in francese [15], l'espressione «syndicat» indica un'«associazione che ha per oggetto la difesa di interessi comuni», quale la difesa di interessi professionali [16].

35. Schematicamente si può dire che le espressioni utilizzate nelle varie versioni linguistiche ufficiali per rendere l'espressione controversa «obiettivi di natura sindacale»

14 — V., a titolo indicativo, il *Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française* di Paul Robert, t. 6, 1972, alla voce «syndical».

15 — V. il *Dictionnaire alphabétique (...)*, sopra menzionato, alla voce «syndicat».

16 — Il fatto che l'espressione francese «syndicat» abbia un significato ampio risulta anche dal fatto che essa viene anche utilizzata nell'espressione «syndicat d'initiative», che implica un'organizzazione che ha come finalità la promozione del turismo.

corrispondono, nella fattispecie, a due varianti, l'una il cui significato è ampio, l'altra il cui significato è ristretto.

36. L'espressione «aims of a trade union nature», che riguarda principalmente gli obiettivi perseguiti dai sindacati di lavoratori, corrisponde alla variante a significato ristretto. Le espressioni corrispondenti utilizzate in tedesco (gewerkschaftliche), in danese (fagforeningsmæssig), in finlandese (ammattijärjestöllisiä) e in greco (συνδικαλιστικούς) sono impiegate anch'esse in senso stretto.

37. Per contro, l'espressione «objectifs de nature syndicale», che si riferisce anch'essa agli obiettivi perseguiti dalle organizzazioni sindacali che non sono sindacati di lavoratori, corrisponde alla variante di significato ampio. Le espressioni corrispondenti utilizzate in italiano (sindacale), in olandese (syndicale), in spagnolo (sindical) e in portoghese (sindical) hanno un senso analogo.

38. Poiché esistono tali divergenze linguistiche, la versione inglese delle espressioni di cui trattasi dovrà essere interpretata alla luce delle altri versioni linguistiche [17], in modo da trarre il significato comune a tutte le versioni linguistiche.

39. La Corte ha già affrontato il problema posto dall'esistenza di divergenze linguistiche tra le espressioni o i termini che figurano negli atti legislativi adottati dalle istituzioni comunitarie; nella sentenza Stauder [18], ad esempio essa ha dichiarato che «quando una decisione unica è destinata a tutti gli Stati membri, l'esigenza che essa sia applicata e quindi interpretata in modo uniforme esclude la possibilità di considerare isolatamente una delle versioni, e rende al contrario necessaria l'interpretazione basata sulla reale volontà del legislatore e sullo scopo da questo perseguito, alla luce di tutte le versioni linguistiche» [19]. Essa ha poi sottolineato che «non si può ammettere che il legislatore abbia voluto, in determinati paesi membri, imporre obblighi più gravosi che in altri» [20].

40. Di conseguenza per risolvere questo problema può essere di aiuto la giurisprudenza della Corte che, nella sentenza Cricket St Thomas [21], ha dichiarato che la formulazione utilizzata in una delle lingue comunitarie (nella fattispecie in inglese) «non può essere l'unico elemento a sostegno dell'interpretazione della norma in causa né vi si può attribuire un carattere prioritario rispetto alle altre versioni linguistiche. Infatti, tale modo di procedere sarebbe in contrasto con la necessità di applicare in modo uniforme il diritto comunitario». Essa ha sottolineato che «in caso di divergenza fra le versioni lin-

17 — La Corte ha risolto un problema analogo nella sentenza 30 settembre 1982, causa 295/81, IFF (Racc. pag. 3239, punti 8 e 9).

18 — Sentenza 12 novembre 1969, causa 29/69 (Racc. pag. 419).

19 — Sentenza Stauder, punto 3. Cfr. inoltre sentenza 5 dicembre 1967, causa 19/67, Van der Vecht (Racc. pag. 445).

20 — Sentenza Stauder, punto 4.

21 — Sentenza 27 marzo 1990, causa C-372/88 (Racc. pag. I-1345, punto 18).

guistiche, la disposizione dev'essere interpretata in relazione alla struttura generale ed allo scopo della normativa di cui fa parte» [22].

41. È quindi necessario nella fattispecie ricercare l'obiettivo che perseguiva il legislatore comunitario quando ha adottato la disposizione di cui trattasi, in modo da pervenire, grazie a questa interpretazione teleologica, ad una conclusione circa il significato dell'espressione di cui trattasi.

42. Innanzi tutto faccio rilevare che la sesta direttiva ha per oggetto l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari creando un sistema comune di IVA, grazie alla definizione di una base imponibile uniforme. Inoltre, la direttiva indica che «è opportuno redigere un elenco comune di esenzioni, per una percezione paragonabile a delle risorse proprie in tutti gli Stati membri» (undicesimo 'considerando'). Dal considerando di cui trattasi risulta, come la Corte ha più volte sottolineato [23], che «tali esenzioni costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario le quali (...) vanno inquadrate nel contesto generale del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, instaurato dalla sesta direttiva».

43. Inoltre faccio rilevare che il principio guida fondamentale derivante dall'obiettivo e dalla struttura generale delle disposizioni della direttiva è, in generale, l'assoggettamento all'IVA di tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale (art. 2). Ciò significa che la sesta direttiva assegna all'IVA un campo di applicazione molto ampio [24].

44. Dalle disposizioni della sesta direttiva risulta anche che talune attività d'interesse generale, cioè le attività il cui *elenco tassativo* figura all'art. 13, sono eccezionalmente esonerate dall'IVA. Di conseguenza, poiché si tratta di una deroga ad un principio generale, occorre interpretarla in senso stretto poiché, come la Corte ha del resto indicato [25], qualsiasi interpretazione che porta ad ampliare il campo di applicazione dell'art. 13, parte A, sarebbe incompatibile con l'obiettivo di questa disposizione. Inoltre, la Corte ha precisa-

22 — Sentenza 28 marzo 1985, causa 100/84, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 1169, punto 17). V. anche sentenze 17 ottobre 1991, causa C-100/90, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-5089, punto 8), e 7 dicembre 1995, causa C-449/93, Rockfon (Racc. pag. I-4291, punto 28). Su tale questione, nell'ambito di decisioni pregiudiziali, v. sentenze 27 ottobre 1977, causa 30/77, Boucherau (Racc. pag. 1999, punto 14), e 13 luglio 1989, causa 173/88, Henriksen (Racc. pag. 2763, punto 11), le conclusioni presentate in questa stessa causa dall'avvocato generale Jacobs (paragrafo 12 e ss.) nonché sentenza Cricket St Thomas (già menzionata alla nota 21, punto 18), e le conclusioni presentate in questa causa dall'avvocato generale Tesauro (paragrafo 6 e ss.).

23 — V., a titolo indicativo, sentenze 11 agosto 1995, causa C-453/93, Bulthuis-Griffioen (Racc. pag. I-2341, punto 18), e 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. 1737, punto 11).

24 — V., a titolo indicato, sentenza 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. 1471, punti 7-10), e sentenze (sopra menzionate) Stichting Uitvoering Financiële Acties (punti 10 e 13) e Bulthuis-Griffioen (punto 19).

25 — V. sentenze (sopra menzionate) Stichting Uitvoering Financiële Acties (punti 13 e 14), e Bulthuis-Griffioen (punto 19).

to [26] 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», ed ha rifiutato l'interpretazione estensiva delle esenzioni previste dalla direttiva nel caso in cui non è dimostrata l'esistenza di elementi di interpretazione che consentano di estendere le esenzioni previste dalle disposizioni pertinenti e in particolare l'art. 13 [27].

45. Di conseguenza un'interpretazione sistematica delle disposizioni della sesta direttiva ci conduce verso una costruzione dell'espressione analizzata dinanzi alla Corte compatibile con i principi guida della direttiva.

46. Passo quindi ad esaminare quali possano essere, cioè in cosa consistano, conformemente al diritto comunitario, gli obiettivi di natura sindacale, ai sensi della sesta direttiva.

47. Ritengo che si possa parlare di obiettivi di natura sindacale a proposito dell'esercizio di qualsiasi attività o del perseguimento di qualsiasi obiettivo che possa interessare o preoccupare un sindacato o un'organizzazione sindacale o professionale. Inoltre, ritengo che non sia nemmeno sufficiente che i suoi membri esercitino qualsiasi attività affinché possiamo dire che un'associazione sia un organismo che persegue obiettivi di natura sindacale e, di conseguenza, rientra nella nozione di «organismo che si prefigge obiettivi di natura sindacale», cioè nel campo di applicazione ratione personae dell'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. l).

48. Di conseguenza, a mio parere, è più corretto interpretare la disposizione controversa dell'art. 13 nel senso che essa fa riferimento agli obiettivi essenziali dell'attività sindacale e riguarda quindi gli organismi senza finalità di lucro i quali, indipendentemente dalla loro forma giuridica, perseguono tali obiettivi.

49. Il fatto che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), elenchi una lunga serie di epiteti che caratterizzano la natura degli obiettivi perseguiti dagli organismi di cui trattasi (esso parla di obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica) non significa a mio parere che il legislatore comunitario abbia voluto in tal modo includere tutti gli organismi creati al fine di servire l'interesse generale dei loro membri, ammesso che non abbiano uno scopo di lucro e che non vi sia rischio di distorsione della concorrenza, come sostiene la Commissione. Per contro, esso ha voluto determinare quali organismi — a condizioni che non per-

26 — V. sentenza 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Germania (Racc. pag. 2655, punto 17), e sentenza (già menzionata alla nota 23) Stichting Uitvoering Financiële Acties (punto 12).

27 — V. sentenza (già menzionata alla nota 26) Commissione/Germania (punto 20), e conclusioni (punto 16) dell'avvocato generale Darmon per la sentenza 15 dicembre 1993, causa C-63/92, Lubbock Fine (Racc. pag. I-6665).

seguano uno scopo di lucro e non vi sia rischio di distorsione della concorrenza — possano beneficiare dell'esenzione dall'IVA.

50. Ritengo che la giurisprudenza della Corte possa essere di ausilio nella ricerca di questa linea ideale che separa gli obiettivi che sono di natura sindacale, nel senso ovviamente della sesta direttiva, da quelli che non lo sono. Nella causa ASTI [28], che riguardava una disposizione che non doveva costituire oggetto di una interpretazione in senso stretto [29], come nella fattispecie quello dell'art. 13, la Corte ha dichiarato [30] che la disposizione di cui trattasi «costituisce una particolare espressione del principio di non discriminazione nel campo specifico della partecipazione dei lavoratori alle organizzazioni e alle attività sindacali», la cui portata «non può essere limitata per considerazioni inerenti alla forma giuridica dell'ente di cui trattasi». Inoltre essa ha dichiarato che gli organismi di cui si trattava in tale causa [31] non erano solo quelli che hanno «la natura giuridica di organizzazioni sindacali», ma anche quelli che «svolgono compiti analoghi di tutela e rappresentanza degli interessi dei lavoratori» [32].

51. Dalla sentenza ASTI, sopra menzionata, deduco quindi due elementi decisivi relativi alla questione di cui trattasi, il che mi consente di applicare un criterio funzionale nell'affrontare l'espressione «sindacale», in diritto comunitario. Pertanto l'aggettivo «sindacale» riguarda specificamente un'organizzazione che, indipendentemente dalla forma giuridica sotto la quale si presenta, ha per obiettivo la tutela (salvaguardia e promozione) degli interessi dei suoi membri (lavoratori o meno, datori di lavoro, titolari di libere professioni, ma anche, più in generale, gli operatori che esercitano una data attività economica) e la loro rappresentanza [33]. Di conseguenza non è sufficiente che un'organizzazione senza scopo di lucro riguardi semplicemente la promozione degli interessi dei suoi membri, se questa promozione non si concretizza nella tutela degli interessi degli stessi e nella loro rappresentanza nei

28 — Sentenza 4 luglio 1991, causa C-213/90, ASTI (Racc. pag. I-3507, punti 13-17). V. anche le conclusioni presentate in questa stessa causa dall'avvocato generale Jacobs (paragrafo 16 e ss.).

29 — Si trattava della disposizione dell'art. 8, n. 1, primo comma, del regolamento del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 2612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU L 257, pag. 2), in forza del quale «il lavoratore cittadino di uno Stato membro occupato sul territorio di un altro Stato membro gode della parità di trattamento per quanto riguarda l'iscrizione alle organizzazioni sindacali e l'esercizio dei diritti sindacali, ivi compreso il diritto di voto e l'accesso ai posti amministrativi o direttivi di un'organizzazione sindacale; egli può essere escluso dalla partecipazione alla gestione di organismi di diritto pubblico e dall'esercizio di una funzione di diritto pubblico. Gode inoltre del diritto di eleggibilità negli organi di rappresentanza dei lavoratori nell'impresa».

30 — Sentenza ASTI, punto 15.

31 — Si trattava della chambre des employés privés di Granducato di Lussemburgo, camera professionale che operava secondo il diritto lussemburghese.

32 — Sentenza ASTI, punto 16. V. anche il punto 19 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs in questa stessa causa. Questa idea di tutela e di promozione degli interessi dei suoi membri da parte di un'associazione professionale, che deriva dal riconoscimento della libertà sindacale (garantita, per esempio, dall'art. 24 bis dello Statuto del personale delle Comunità europee), si deduce dalle sentenze 8 ottobre 1974, causa 175/73, Union syndicale — Service public européen e a./Consiglio (Racc. pag. 917, punto 14); causa 18/74, Syndicat général du personnel des organismes européens/Commissione (Racc. pag. 933, punto 10); 18 marzo 1975, causa 72/74, Union syndicale e a./Consiglio (Racc. pag. 401, punti 17 e 19), e 18 gennaio 1990, cause riunite C-193/87 e C-194/87, Maurissen e Union syndicale/Cour des comptes (Racc. pag. I-95, punto 13).

33 — Ricordo che la convenzione internazionale n. 87 del 1948, concernente la libertà sindacale e la tutela del diritto sindacale, fornisce dell'obiettivo perseguito dalle organizzazioni dei lavoratori o dei datori di lavoro (art. 10) una definizione di portata generale formulata nei termini seguenti: promuovere e tutelare gli interessi di questi ultimi (per il testo di questa convenzione internazionale, v. *Conventions et recommandations internationales du travail 1919-1984*, Bureau international du travail, Ginevra, 1992, vol. I, pag. 4).

confronti dei centri decisionali che li riguardano [34].

52. Di conseguenza deve essere risolta la questione se, come conseguenza di questa qualificazione giuridica, esistano discriminazioni nell'ambito della normativa nazionale circa l'assoggettamento o l'esenzione, in materia di IVA, della cessione di beni o della prestazione di servizi effettuata a favore dei membri, discriminazioni esercitate a danno di quegli organismi che, benché si prefiggano obiettivi di natura sindacale, ai sensi della sesta direttiva, sono tuttavia tenuti a pagare l'IVA corrispondente.

53. Per contro, se questa condizione, consistente nel perseguimento degli obiettivi di natura sindacale, non è soddisfatta, non vi può essere una violazione del principio di uguaglianza, nel senso che attività economiche equivalenti costituirebbero oggetto di un trattamento meno favorevole, come sostiene l'Institute, secondo il quale non vi è alcuna differenza, circa la loro natura ed il loro funzionamento, tra le attività economiche di cui trattasi a seconda che esse siano esercitate da organismi che perseguono obiettivi di natura sindacale o da organismi che non si prefiggono tali obiettivi, anche se non perseguono uno scopo di lucro e non vi è rischio di distorsione della concorrenza. Il motivo di ciò è che, in un tale caso, ci troviamo in presenza di un trattamento diverso applicato a situazioni diverse, il che non è incompatibile con il diritto comunitario.

54. Inoltre, ritengo che si possa considerare che la risposta che la Commissione [35] ha dato a un quesito scritto del Parlamento europeo (n. 831/82) circa l'esenzione dall'IVA a favore degli organismi sindacali [36] va nello stesso senso della definizione che ho dato sopra dell'espressione «organismi che si prefiggono obiettivi di natura sindacale». Questa risposta è così formulata:

«La Commissione è effettivamente a conoscenza delle divergenze linguistiche esistenti nella redazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), della sesta direttiva. Alcune versioni impiegano il termine "sindacato", che ricopre

34 — V. J.-M. Verdier, «Syndicats et droit syndical», t. 5, vol. I (*Libertés-Structures-Action*), Paris, Dalloz, 2ª ed., 1987, paragrafo 58, pag. 202 e ss. In diritto francese, il compito assegnato dalla legge ai sindacati consiste nello studio e nella difesa dei diritti nonché degli interessi materiali e morali, sia collettivi sia individuali, di coloro cui si riferisce il loro statuto (art. L. 411-1 del code du travail). In Grecia risulta dall'art. 23, n. 1, della Costituzione che le organizzazioni sindacali hanno come finalità la salvaguardia e la promozione degli interessi economici e professionali dei lavoratori, mentre la legge n. 1264/82 aggiunge a questi obiettivi la promozione degli interessi dei lavoratori in materia di previdenza sociale nonché nel settore sociale e sindacale; v., a titolo indicativo, G. Levendis, «Συλλογικό εργατικό δίκαιο», Atene, Ekdoseis Deltiou Ergatikis Nomothesias, 1996, paragrafo 12, pag. 122 e ss. Inoltre le organizzazioni sindacali adempiono il loro compito in maniera diversa, come dimostra la prassi seguita nei vari Stati membri. V., a tal riguardo, G. Lyon-Caen, J. Pélissier e A. Supiot, *Droit du travail*, Paris, Précis Dalloz, 18ª ed., 1996, pag. 482 e ss.

35 — GU 1983, C 25, pag. 1.

36 — La Commissione ha ribadito questa risposta nel 1984 per tramite del commissario competente, in occasione di un altro quesito scritto del Parlamento europeo (n. 532/84, GU C 308, pag. 3).

diverse accezioni, altre invece impiegano il termine molto preciso, "trade union".

La Commissione ritiene che tali divergenze non abbiano nella pratica effetti per le organizzazioni senza finalità di lucro (siano esse professionali, padronali o salariali) *che limitano la loro attività alla rappresentanza degli interessi collettivi* dei propri membri. In tale ipotesi, gli organismi in questione agiscono come emanazione della collettività dei propri membri e le quote versate da questi ultimi rappresentano quindi l'adesione ad un organismo collettivo, senza costituire il corrispettivo di servizi resi. Tali organizzazioni dovrebbero dunque essere al di fuori del campo di applicazione dell'IVA.

Per quanto riguarda le organizzazioni summenzionate che non limitano la loro attività alla rappresentanza collettiva dei propri membri, esse sono suscettibili di entrare nel campo di applicazione dell'IVA quando le quote da esse percepite rappresentano di fatto il corrispettivo di servizi individualizzabili resi ai propri membri» (il corsivo è mio).

55. Inoltre, a mio parere, nel caso in cui un organismo agisce, conformemente ai suoi obiettivi statutari, come gruppo di pressione (lobby) nei confronti di taluni centri di decisione, quali che siano, che riguardano il settore di attività — anche molto ampio — che esso rappresenta, l'organismo di cui trattasi non può essere escluso automaticamente dalla categoria degli organismi che si prefiggono «obiettivi di natura sindacale», ai sensi della disposizione della sesta direttiva. Di conseguenza esso può beneficiare dell'esenzione dall'IVA ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), della sesta direttiva, se sono soddisfatte le due condizioni previste da questa disposizione: a) esso non ha finalità di lucro e b) l'esenzione della sua attività non crea rischio di distorsione della concorrenza. Ciò significa che riteniamo che non è sufficiente che un tale organismo, e più in generale un'organizzazione professionale senza finalità di lucro, agisca cedendo beni o prestando servizi nell'ambito dell'interesse collettivo dei suoi membri, ma che occorre che esso abbia come obiettivo la promozione, la tutela degli interessi dei suoi membri e la loro rappresentanza, come ho già indicato.

56. In ogni caso si tratta quindi di una questione di fatto, che deve essere risolta dal giudice nazionale, intesa ad accertare in quale misura un organismo senza finalità di lucro abbia per obiettivo la tutela degli interessi e la rappresentanza dei suoi membri, in modo che si possa ritenere che esso persegua obiettivi di natura sindacale, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), della sesta direttiva.

57. Nella fattispecie, se si analizzano gli obiettivi che persegue l'Institute e i mezzi che esso impiega per realizzarli, come risul-

tano dall'ordinanza di rinvio [37], osservo che esso mira ad assicurare il perfezionamento professionale dei suoi membri, e a migliorare la struttura delle carriere nei vari rami del settore del commercio automobilistico e quindi a fare in modo che il pubblico abbia una migliore percezione del settore e di coloro che vi lavorano. L'Institute tenta di realizzare questi obiettivi rispondendo deliberatamente alle necessità del settore in fatto di capacità professionali (dal livello dei dirigenti d'impresa a quello dei tecnici), omologando i corsi (organizzati da altre istituzioni) che consentono l'acquisizione di queste capacità, concedendo premi a coloro che hanno compiuto questi corsi e inquadrando i suoi membri, diffondendo l'informazione destinata a consentire ai suoi membri di tenersi al corrente degli ultimi sviluppi intervenuti nel settore e tenendo un registro di collocamento.

58. Dato che, come si è visto, in diritto comunitario, l'espressione «sindacale» riguarda specificamente un'organizzazione che, indipendentemente dalla forma giuridica sotto la quale essa si presenta, ha per obiettivo la promozione, la tutela degli interessi dei suoi membri (lavoratori o meno, datori di lavoro, liberi professionisti) e la rappresentanza di questi ultimi, è difficile ammettere che l'Institute possa essere inserito tra gli organismi che si prefiggono obiettivi di natura sindacale. Faccio presente che il governo del Regno Unito sottolinea, nelle sue osservazioni scritte (punto 19), ed ha ripetuto all'udienza, rispondendo su tale punto ad un quesito della Corte, che l'Institute non ha mai menzionato il fatto che uno dei suoi membri si sia rivolto ad esso per difendere e rappresentare i suoi interessi nei confronti dei suoi datori lavoro o di qualsiasi altra persona, e che, in tali casi, i membri dell'Institute si rivolgevano, se necessario, ai sindacati di cui erano membri.

59. Di conseguenza, se si ammette che un organismo senza finalità di lucro, come l'Institute, costituisce un «organismo che si prefigge obiettivi di natura sindacale», si è indotti a estendere le esenzioni dell'IVA a casi che non sono previsti dalle disposizioni dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), della sesta direttiva, che vanno interpretati in senso stretto. Ritengo quindi che non esistano elementi d'interpretazione che consentano di estendere l'esenzione prevista da questo articolo [38].

60. Inoltre se si accoglie questa tesi, interpretando queste espressioni in senso ampio, questo darebbe eventualmente la possibilità di eludere le disposizioni della direttiva, perché consentirebbe a tali associazioni, che perseguono un obiettivo lodevole, di liberarsi dai loro obblighi relativi al pagamento dell'IVA, ciò a danno delle finanze della Comunità.

37 — Faccio presente che, nella fattispecie, il giudice nazionale ha ritenuto che l'Institute non è «un sindacato o un'altra organizzazione di persone avente per obiettivo essenziale di condurre in nome dei suoi membri negoziati relativi alle loro condizioni di lavoro», come richiede il VATA.

38 — V. sentenza 11 luglio 1985, Commissione/Germania (già citata alla nota 26, punto 20), e le conclusioni (paragrafo 16) dell'avvocato generale M. Darmon per la sentenza Lubbock Fine (già citata alla nota 27).

61. A mio parere, non si può ritenere che un'organizzazione professionale quale l'Institute persegua obiettivi di natura sindacale, ai sensi della direttiva, poiché, dando un'interpretazione esageratamente estensiva di questa nozione, si finirebbe per privarla di qualsiasi significato. Non è quindi possibile fare entrare associazioni quali quella che descrive il giudice nazionale nella nozione di «organismi che si prefiggono obiettivi di natura sindacale», poiché, in tal modo, modificheremmo il suo contenuto e ne deriverebbe che questa nozione giuridica imprecisa possiederebbe un valore puramente semantico e sarebbe priva di un vero e proprio contenuto normativo e, in definitiva, di utilità pratica specifica.

62. Infine un argomento a favore della tesi che sostengo si può riscontrare nei lavori preparatori che hanno portato all'adozione della disposizione sopra analizzata dell'art. 13 e che ci consentirà di vedere quale fosse la volontà del legislatore. Rilevo che, nel parere che il Comitato economico e sociale ha formulato il 31 gennaio 1974 sul progetto della sesta direttiva IVA [39], si tratta per la prima volta «di esenzione dei sindacati e *organizzazioni professionali*, chiese, ecc.». (il corsivo è mio). In tale parere i sindacati, le organizzazioni professionali e le chiese sono quindi menzionati a titolo indicativo e viene indicato che la stessa regolamentazione potrebbe valere per le istituzioni equivalenti che non sono definite, in quanto la loro attività non rientra nel diritto pubblico ed esse non sono già esonerate dall'IVA a tale titolo.

63. Secondo il Comitato economico e sociale, questa esenzione dall'IVA sarebbe possibile in quanto i sindacati e le organizzazioni professionali non effettuano operazioni concorrenziali quali operazioni commerciali o consulenze che comportano pagamenti distinti dalla contribuzione generale e variabili a seconda dell'importanza del servizio prestato. In questo stesso parere si rileva che questa esenzione è ritenuta particolarmente opportuna per i contributi dei sindacati operai, ai quali, in caso di imposizione, verrebbero sottratto l'importo dell'imposta senza che gli aderenti possano dedurla, non essendo essi stessi soggetti passivi [40].

64. Tenuto conto di questo parere del Comitato economico e sociale, voglio far rilevare che il testo dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), definisce con precisione gli organismi che sono esonerati e fa semplicemente riferimento agli organismi che si prefiggono obiettivi di natura sindacale e non riguarda, più in generale, gli obiettivi di natura professionale. Pertanto la formulazione di questa disposizione, quale essa è in vigore, è più restrittiva. Per tale motivo sono indotto a concludere che solo gli organismi che perseguono obiettivi di natura sindacale nel senso sopra definito possono beneficiare dell'esenzione dall'IVA.

39 — GU 1974, C 139, pag. 15, punto 1 delle osservazioni relative all'art. 14 del progetto di direttiva, che conteneva l'elenco delle esenzioni dall'IVA.

40 — Il Comitato economico e sociale ha quindi fatto rilevare che i sindacati e le organizzazioni professionali dovrebbero poter rinunciare all'esenzione e versare l'imposta, al fine di recuperare l'IVA sostenuta a monte (imposte sugli immobili e materiale di ufficio).

VI — Conclusione

65. In considerazione dell'analisi che precede, propongo alla Corte di risolvere nel modo seguente la questione pregiudiziale sottoposta dal VAT and Duties Tribunal di Londra:

«L'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), 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 d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va inteso nel senso che un'organismo che ha le caratteristiche elencate nell'ordinanza di rinvio non può essere considerato come un organismo che "si prefigge obiettivi di natura sindacale" e, di conseguenza, i servizi che esso presta ai suoi membri non sono esonerati dall'IVA».