

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
F.G. JACOBS

presentate il 13 dicembre 2001¹

1. Secondo la sesta direttiva sull'IVA², alcuni servizi, strettamente collegati allo sport e forniti da organizzazioni senza scopo lucrativo a persone che esercitano attività sportive, sono esenti da IVA. Gli Stati membri possono subordinare tale esenzione alla condizione che l'organizzazione in questione non persegua in maniera sistematica fini di profitto, e che gli eventuali profitti non vengano distribuiti, bensì siano destinati al mantenimento o al miglioramento dei servizi forniti.

2. Nella presente domanda di pronuncia pregiudiziale, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) chiede indicazioni su alcune questioni interpretative relative alla materia di cui sopra. Essenzialmente il giudice nazionale chiede quali aspetti dell'attività di un'organizzazione debbano essere tenuti in considerazione per stabilire se la stessa non sia lucrativa, se ai fini dell'IVA ci sia un collegamento tra le quote di associazione pagate annualmente ad un club di golf e i servizi forniti agli associati e se lo scopo di realizzare un guadagno sistematico da impiegare nella fornitura di servizi nel settore dello sport sia compatibile con lo status di ente non lucrativo.

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — 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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

La sesta direttiva

3. Secondo l'art. 2 della sesta direttiva una cessione di beni o una prestazione di servizi, effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, è soggetta all'IVA. Per l'art. 4, n. 1, si considera soggetto passivo chiunque esercita un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Ai sensi dell'art. 4, n. 2, il concetto di attività economiche comprende «tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi», insieme allo «sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità». Tuttavia secondo la direttiva alcune transazioni sono o possono essere esenti da IVA.

4. L'art. 13, parte A, è intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», e il n. 1 di tale disposizione elenca alcune attività che debbono essere esentate da parte degli Stati membri «alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esen-

zioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso».

5. Queste attività comprendono, nella lett. m), «talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organizzazioni senza scopo lucrativo alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica». Questa è l'esenzione che in particolare è rilevante per la controversia in esame. Si può notare che nella maggior parte delle versioni linguistiche il concetto di organizzazione senza scopo lucrativo si riferisce in maniera esplicita ad una organizzazione che non *mira* a fare profitti.

6. In totale ci sono 16 esenzioni, ma non è necessario elencarle tutte; basti aggiungere che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), esenta «talune prestazioni di servizi culturali e le forniture di beni loro strettamente connesse effettuate da organismi culturali di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato».

7. L'art. 13, parte A, n. 2, prevede una serie di limitazioni, alcune facoltative e altre obbligatorie, a cui sono subordinate certe esenzioni, comprese quelle di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m) e n). L'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), elenca quattro condizioni facoltative alla cui osservanza gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione di tali esenzioni a favore di enti diversi da quelli di diritto pubblico.

8. La condizione esposta nel primo trattino, di particolare importanza in questa sede, è che gli enti in questione «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. Inoltre, non è necessario elencare le altre condizioni, ma si può osservare che la condizione enunciata nel quarto trattino è che «le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni di concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto».

La legislazione olandese

10. Secondo l'ordinanza di rinvio, l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva è stato attuato nell'ordinamento olandese da alcune disposizioni del Wet op de Omzetbelasting 1968 (legge olandese sull'IVA 1968; in prosieguo: la «Legge 1968»), in combinato disposto con l'Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 (decreto di esecuzione dell'IVA 1968; in prosieguo: il «decreto di esecuzione») e con l'allegato B al decreto stesso.

11. L'art. 11, n. 1, della Legge 1968 stabilisce:

«Alle condizioni da stabilirsi mediante provvedimento amministrativo sono esenti da imposta:

13. Inoltre, secondo un'altra esenzione apparentemente distinta, l'art. 11, n. 1, lett. e), della Legge 1968 dispone che sono esenti dall'IVA i servizi forniti ai propri membri da organizzazioni il cui scopo è la pratica o la promozione dello sport. Ai sensi dell'art. 11, n. 2, tale esenzione si applica solo quando non sussista la finalità di fare profitti con i servizi in questione. A questi fini si considerano profitti anche le eccedenze di gestione, a meno che esse non vengano distribuite e siano invece impiegate a favore dei detti servizi.

(...)

f) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a carattere sociale o culturale, da determinare mediante regolamenti amministrativi, purché l'imprenditore non persegua uno scopo di lucro e l'esenzione non sia atta a distorcere la concorrenza a danno delle imprese aventi fini di lucro».

12. «Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a carattere sociale o culturale» sono definite dall'art. 7, n. 1, del decreto di esecuzione, in combinato disposto con l'allegato B allo stesso. Nel punto 21 della sezione b) del detto allegato si dispone che quanto alle prestazioni eseguite da enti che agevolano la pratica dello sport, posto che essi non abbiano fini di lucro, l'esenzione si applica solo riguardo a tali prestazioni.

14. Così, sembra che l'art. 11, n. 1, lett. f), della Legge 1968 dia attuazione alla esenzione «culturale» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), della sesta direttiva, esenzione subordinata alle condizioni della mancanza di fini di lucro e dell'assenza di distorsioni, come stabilite nel primo e quarto trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a); il decreto di esecuzione estende tale esenzione agli enti che agevolano la pratica dello sport, i quali altrimenti sarebbero potuti rientrare nell'esenzione prevista per le «prestazioni connesse alla pratica dello sport» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della direttiva. Il combinato disposto dell'art. 11, nn. 1, lett. e), e 2, della Legge 1968, tuttavia, sembra che dia attuazione a quest'ultima esenzione, sottoposta anch'essa alla condizione della mancanza di fini di lucro, ma con la clausola che le eccedenze di gestione rilevano come profitti, a meno che esse non siano reinvestite nei servizi legati alla pratica sportiva. Inoltre, la Legge 1968 dispone che la detta esenzione si

estende solamente ai servizi prestati a favore dei membri dell'organizzazione.

Il procedimento principale

15. Secondo l'ordinanza di rinvio, la Kennemer Golf & Country Club (in prosieguo: la «Kennemer») è un'associazione il cui oggetto è la pratica e la promozione di sport e di giochi, in particolare del golf. Essa è proprietaria di un complesso per il golf e della sede del club a Zandvoort, vicino Amsterdam. I soci pagano una quota di iscrizione annuale, nonché altre quote per l'uso del campo da golf. In più, sono tenuti a partecipare ad un prestito obbligazionario senza interessi. La Kennemer ha poi ulteriori introiti da fonti collegate, come la locazione di alcuni beni immobili, le sponsorizzazioni, gli interessi sugli investimenti, la fornitura di palline da golf e di certi servizi di noleggio, e i contributi giornalieri versati dalle persone esterne che si avvalgono degli impianti per il golf.

16. Per ogni anno del periodo 1990-1995, la Kennemer ha realizzato eccedenze di gestione che sono state accantonate riserva. Uno di questi fondi in particolare è stato destinato alle spese diverse da quelle annualmente ricorrenti.

17. Nella convinzione che i servizi prestati da essa alle persone esterne fossero esenti

da IVA, la Kennemer non ha versato alcuna imposta su di essi. L'autorità fiscale tuttavia era dell'opinione che secondo il diritto olandese le esenzioni non fossero applicabili, in quanto la Kennemer aveva fini di lucro, e pertanto ha emesso un accertamento suppletivo per l'imposta relativa al 1994. La Kennemer ha impugnato tale accertamento, che però è stato confermato dal Gerechtshof te Amsterdam (Corte di appello di Amsterdam). Il Gerechtshof ha ritenuto che vi fossero ragionevoli motivi per pensare che il ricorrente mirasse a realizzare sistematicamente eccedenze di bilancio. La circostanza che la Kennemer destinasse tali eccedenze alla gestione degli impianti da golf da essa curata non giustificava la conclusione che la stessa Kennemer non mirasse a conseguire profitti; tale conclusione sarebbe stata possibile solo se l'intenzione di realizzare eccedenze di gestione da usare per le finalità sopra indicate fosse stata occasionale e non sistematica.

18. La Kennemer ha poi fatto ricorso allo Hoge Raad, che ha sospeso il procedimento e ha chiesto alla Corte di pronunciarsi in via pregiudiziale sulle seguenti questioni:

- 1) a) Se, per stabilire se un'organizzazione abbia scopo lucrativo, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, si debba tenere conto solo dei risultati delle prestazioni di servizi menzionate in tale disposizione, oppure debbano essere presi in considerazione anche i risultati delle altre prestazioni fornite in aggiunta dall'organizzazione.

- b) Nell'ipotesi in cui con riferimento allo scopo lucrativo si debba unicamente tener conto delle prestazioni di servizi offerte dall'organizzazione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva e non del risultato globale dell'organizzazione, se debbano essere presi in considerazione solo i costi direttamente occasionati dalla prestazione di tali servizi, oppure anche una parte degli altri costi dell'organizzazione.
- 2) a) Se si sia in presenza di un nesso diretto, come inteso, tra le altre, nella sentenza della Corte 8 marzo 1988, causa 102/86, *Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise*, Racc. pag. 1443, riguardo ai contributi di un'associazione che offre ai propri soci, come da fine statutario, la possibilità di praticare uno sport in un contesto associativo, e, in caso di soluzione negativa, se l'associazione, nell'ipotesi in cui oltre a ciò offra altre prestazioni per le quali riceva invece un diretto corrispettivo, debba essere allora considerata solo in tali limiti soggetto passivo di imposta ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva.
- b) Se, anche nel caso in cui non esista un nesso diretto tra le diverse prestazioni dell'associazione a favore dei propri soci e i contributi versati da questi ultimi, tra gli introiti di un'organizzazione costituita in forma di associazione, da prendere in considerazione per determinare se esista lo scopo lucrativo di cui alla prima questione, debba essere incluso anche il totale dei contributi annuali dei soci ai quali l'associazione, come da fine statutario, offre l'opportunità di praticare uno sport.
- 3) Se la circostanza che un'organizzazione impieghi gli utili da essa sistematicamente ricercati a favore delle sue prestazioni consistenti nell'offrire la possibilità di praticare un tipo di sport ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, giustifichi la conclusione che tale organizzazione non persegue fini di lucro ai sensi della detta disposizione; oppure se tale conclusione sia ammissibile solo nel caso in cui la ricerca di utili di gestione sia solo occasionale, e non sistematica, e tali utili vengano impiegati nel senso menzionato. Se, per risolvere tali questioni si debba tener conto anche del disposto dell'art. 13, parte A, n. 2, primo trattino, della sesta direttiva, e in caso di soluzione affermativa, in quale senso debba essere interpretata tale disposizione; in particolare, se nella seconda parte di tale disposizione tra le espressioni «eventuali» e «profitti» si debba leggere «sistematici» oppure «e solo occasionali».
19. I governi finlandese, olandese, del Regno Unito e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte alla Corte. Le osservazioni del governo finlandese sono comunque limitate alla terza questione, e solo il governo del Regno Unito e la

Commissione hanno presentato osservazioni orali in udienza.

n. 1, lett. m), la qualificazione «senza scopo lucrativo» è collegata all'«organizzazione» e il legislatore avrebbe senza dubbio utilizzato un'espressione diversa se avesse avuto un'altra intenzione.

Analisi

La prima questione

20. Con la prima questione si chiede essenzialmente se, ai fini dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), il carattere non lucrativo di un'organizzazione debba essere determinato riguardo a tutte le attività della stessa oppure soltanto a quelle che possono beneficiare dell'esenzione.

21. Il governo olandese — concordando con le conclusioni dell'avvocato generale Van den Berge presentate allo Hoge Raad nel caso di specie, e che sembrano in linea con l'orientamento tenuto finora dalle corti olandesi — afferma che la questione va risolta avendo riguardo esclusivamente alle prestazioni esenti, posto che è ad esse che si riferisce la disposizione.

22. Non sono d'accordo. Come la Commissione ha rilevato, secondo tutte le versioni linguistiche dell'art. 13, parte A,

23. Inoltre, come osservato dal governo del Regno Unito, la disposizione contiene tre condizioni distinte e cumulative relative alla natura dell'organizzazione (senza scopo lucrativo), alla natura delle prestazioni (strettamente connesse alla pratica sportiva) e alla identità dei beneficiari delle stesse (persone che praticano lo sport). Se l'esenzione si applicasse soltanto a prestazioni che non danno origine a profitti, le imprese commerciali nel settore dello sport potrebbero chiedere l'esenzione per alcune loro prestazioni: situazione questa che non appare compatibile con il tenore letterale della disposizione e che condurrebbe inevitabilmente ad una distorsione della concorrenza, date le opportunità che emergerebbero per un astuto ricorso a sovvenzioni incrociate.

24. È vero che, come dice il governo olandese, alcuni servizi forniti ricavando profitti da un'organizzazione senza fini di lucro possono entrare in competizione con i servizi forniti da organizzazioni commerciali e che, pertanto, potrebbe sorgere una discrepanza se gli stessi servizi fossero soggetti all'imposta in alcuni casi e non in altri. Tuttavia, la distorsione della concorrenza tra organizzazioni commerciali e organizzazioni senza fini di lucro può essere impedita ai sensi del quarto trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a) (prima citato), oppure del secondo trattino

dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b) (il quale vieta l'esenzione per prestazioni di servizi il cui scopo principale è quello di ottenere un guadagno mediante operazioni effettuate in concorrenza diretta con le imprese commerciali soggette all'IVA).

25. Pertanto, a mio parere, la risposta alla prima parte della prima domanda posta dallo Hoge Raad è che, per determinare se un'organizzazione è senza scopo lucrativo ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, si deve tenere conto del complesso delle sue attività. Alla seconda parte di tale questione non è necessario rispondere.

26. Naturalmente quanto detto lascia irrisolta la questione che cosa si intenda precisamente per «senza scopo lucrativo». Benché il Regno Unito abbia suggerito una risposta nell'ambito della prima questione, preferisco considerare questo problema durante l'esame della terza questione.

La seconda questione

27. Con la seconda questione si chiede essenzialmente se la quota di partecipazione annuale ad un club di golf costituisca un corrispettivo ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva per i servizi prestati dal club ai suoi membri, oppure se tale quota, nel

caso in cui non rappresenti un corrispettivo, debba essere tenuta in considerazione quando occorre decidere se il club ha fini di lucro.

28. Tale questione è stata sollevata alla luce della giurisprudenza della Corte, in particolare della causa Apple and Pear Development Council³, nella quale la Corte ha ritenuto che una prestazione di servizi dietro retribuzione (quindi una prestazione tassabile) presuppone l'esistenza di un nesso diretto tra il servizio fornito e il corrispettivo ricevuto. Tale nesso diretto non c'era nel caso di un ente previsto dalla legge volto a sostenere gli interessi di un intero settore produttivo e finanziato con contributi obbligatori.

29. Devo osservare, tuttavia, che la risposta a questo problema può essere di scarsa importanza per la soluzione della controversia pendente di fronte al giudice nazionale a meno che si ritenga — contrariamente alla mia opinione — che il criterio consistente nell'«assenza di scopo lucrativo», enunciato nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, debba essere considerato separatamente per ognuna delle attività dell'organizzazione.

30. Anche ipotizzando che così possa essere, dal mio punto di vista esiste normal-

3 — Sentenza 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council (Racc. pag. 1443).

mente un nesso diretto tra la quota di partecipazione annuale e i servizi forniti ai membri.

31. Il governo olandese ritiene che non sussista alcuna relazione tra la quota corrisposta e la fruizione degli impianti da parte dei membri — l'obbligo di pagare la quota rimane valido sia che il membro frequenti il club giornalmente sia che non ci vada affatto nel corso dell'anno — e pertanto conclude che non si tratta di un servizio soggetto ad imposta. Tuttavia questa non sembra un'analisi corretta. Come hanno rilevato sia il Regno Unito che la Commissione, il servizio fornito in cambio del pagamento della quota non è l'uso degli impianti, ma la possibilità di fruirne.

32. La circostanza che il collegamento sia più diretto nel caso dei contributi giornalieri non rende per ciò stesso meno diretto quello che riguarda la quota di partecipazione annuale. Il club esiste per fornire alcuni servizi in cambio o di contributi giornalieri (pagati dalle persone esterne) o di una combinazione della quota di associazione annuale e di quella di iscrizione (pagata dai membri). Nei due casi le prestazioni offerte possono essere diverse, ma in entrambi esse sono direttamente collegate ai pagamenti. Il fatto che in un caso il pagamento venga fatto per un utilizzo effettivo del servizio e in un altro per il diritto di farne uso è irrilevante al riguardo.

33. L'opinione sopra menzionata presuppone che la quota di partecipazione

annuale sia effettivamente pagata almeno in parte come corrispettivo per la facoltà di usare attrezzature sportive. Si può immaginare che un club di golf possa avere una categoria di membri per i quali è previsto l'accesso solamente ai servizi non collegati alla pratica sportiva. In tale eventualità il collegamento diretto consisterebbe nel rendere disponibili tali servizi. Tuttavia, come ho già fatto presente, tale distinzione sarebbe di limitata rilevanza nel presente contesto, allorché il carattere non lucrativo di un'organizzazione dev'essere valutato alla luce del complesso delle sue attività.

34. La tesi del governo olandese, invece, sembrerebbe consentire praticamente ad ogni fornitore di servizi di sottrarsi al pagamento dell'IVA ricorrendo ad un uso accorto delle spese onnicomprensive -con potenziali risvolti di vasta portata sul sistema dell'IVA.

35. A mio parere, pertanto, la risposta da dare alla seconda questione posta dallo Hoge Raad è che la quota di partecipazione annuale pagata ad un club di golf costituisce un corrispettivo ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva per i servizi forniti dal club ai suoi membri. Non è necessario rispondere alla parte rimanente della stessa questione.

La terza questione

36. Questa sembra essere la questione principale del caso: se un'organizzazione deve essere classificata come senza scopo lucrativo ai fini dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, fino a che punto, nonostante tale qualificazione, essa può realizzare un'eccedenza di bilancio e che rilevanza ha, a tali fini, il primo trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a) (v. supra, i paragrafi 5 e 8). Anzitutto è utile cominciare con l'analisi del rapporto sussistente tra le due disposizioni.

— Il rapporto tra l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), e il primo trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a)

37. Sono dell'opinione che in linea di principio le due disposizioni devono essere interpretate ed applicate separatamente, nonostante la loro innegabile sovrapposizione in termini sostanziali.

38. In primo luogo, sebbene l'art. 13, parte A, della sesta direttiva, non sia un modello di tecnica legislativa, la sua struttura è però inequivoca. L'art. 13, parte A, n. 1, elenca, nelle lett. a)-q), 16 tipi di prestazioni esenti. Nell'ambito di tale elenco le lett. b), g), h), i), l), m) e n) sono raggruppate ai fini dell'applicazione di condizioni aggiuntive, indicate nell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a) e

b). La lett. a) contiene quattro condizioni facoltative che possono essere imposte dagli Stati membri in vista della concessione di un'esenzione per una delle attività dell'elenco, mentre la lett. b) enuncia alcune limitazioni obbligatorie a tali esenzioni [e l'art. 13, parte A, n. 1, lett. o)], prevede un'ulteriore esenzione collegata a queste ultime, anch'essa a sua volta soggetta a certe condizioni.

39. Questa struttura depone contro la possibilità di utilizzare i termini di una condizione facoltativa prevista nell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), per definire quelli di un'esenzione obbligatoria prevista nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), g), h), i), l), m) o n). Agire in questa maniera significherebbe negare la natura facoltativa della condizione.

40. In secondo luogo, non ritengo che per l'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), si debba considerare la proposta iniziale per la sesta direttiva⁴ formulata dalla Commissione, nella quale il termine «ente senza scopo di lucro» era definito in termini che anticipavano quelli del primo trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a). Ciò in particolare per il motivo che la definizione non è stata inserita nella direttiva poi adottata.

4 — GU 1973 C 80, pag. 1; v. l'art. 14, parte A, n. 2, lett. a), della proposta.

41. Tuttavia, con questo non si vuole dire che non si possano trovare spunti dall'una disposizione ai fini dell'interpretazione dell'altra.

42. Da un lato, se si vogliono interpretare le norme di un articolo in maniera coerente, non ci deve essere contraddizione tra di loro. Almeno di primo acchito si potrebbe pensare che al concetto di organizzazione senza scopo lucrativo di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), possano imporsi le condizioni di non tendere sistematicamente a fare profitti e di non distribuire i profitti ciononostante prodotti, destinandoli invece al mantenimento e al miglioramento dei servizi forniti, condizioni contenute nel primo trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a); tali condizioni, almeno se imposte in maniera cumulativa, dovrebbero in linea di principio comportare una restrizione del concetto, sopra menzionato, di organizzazione senza scopo lucrativo.

43. Dall'altro, non si può presumere che ogni parte del primo trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), debba imporre una significativa limitazione a ciascun tipo di ente idoneo a godere di ciascuna delle differenti esenzioni rilevanti. Sembrerebbe che il legislatore comunitario, per ragioni di comodità, abbia formulato alcune condizioni in un unico gruppo in grado di essere applicato ad un gruppo di esenzioni, invece di stabilire individualmente e ripetutamente per ogni esenzione un certo numero di specifiche condizioni. Pertanto ci si può

aspettare che alcuni trattini o parti di trattini siano di maggiore importanza nel contesto di alcune esenzioni, piuttosto che di altre; è quindi anche possibile che vi sia una qualche sovrapposizione o ripetizione tra una delle condizioni elencate nell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), e un'esenzione a cui essa si applichi.

— Il concetto di organizzazione senza scopo lucrativo dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m)

44. La Commissione osserva che il concetto di ente senza scopo di lucro esiste già negli ordinamenti di numerosi Stati membri. Ai fini della sesta direttiva, tuttavia, occorre una definizione comunitaria autonoma e uniforme⁵, che non deve necessariamente corrispondere esattamente a quelle degli ordinamenti interni.

45. Anzitutto, sono d'accordo con l'opinione concordemente sostenuta dai governi finlandese e del Regno Unito e dalla Commissione, secondo cui il concetto di fare profitti in questo contesto si riferisce all'arricchimento di persone fisiche o giuridiche — in particolare di quelle che hanno un interesse finanziario nell'organizzazione in questione — piuttosto che all'eventualità che in un dato periodo le entrate dell'organizzazione superino le uscite. Il

⁵ — V., per esempio, sentenza 12 settembre 2000, causa C-359/97, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-6355, punto 63 della sentenza e la giurisprudenza ivi citata).

concetto di organizzazione senza scopo lucrativo contrasta essenzialmente con quello di impresa commerciale esercitata per realizzare profitti a beneficio di coloro che la controllano e/o hanno in essa un interesse di carattere economico.

46. Inoltre, conformemente alla maggior parte delle versioni linguistiche, l'attenzione deve focalizzarsi sugli scopi dell'organizzazione interessata, piuttosto che sui suoi risultati — il semplice fatto che un ente non realizzi profitti in un determinato periodo non è sufficiente per attribuire lo status di organizzazione senza scopo lucrativo. Per di più, essendo i termini «senza scopo lucrativo» utilizzati per qualificare l'«organizzazione», sembrerebbe che le finalità in questione siano quelle che ineriscono all'organizzazione invece che quelle che si possono perseguire in un particolare momento.

47. Pertanto, nella determinazione di tali finalità è necessario ma non sufficiente avere riguardo agli obiettivi espressi dell'organizzazione, così come indicati nel suo statuto. Occorre anche valutare se lo scopo di conseguire e distribuire profitti possa essere dedotto dal modo con cui l'organizzazione esercita la sua attività. Tuttavia in tale contesto non basta semplicemente andare alla ricerca di una distribuzione manifesta del profitto nella forma, ad esempio, di una diretta redditività del capitale investito rappresentato dai contributi al patrimonio dell'ente. Tale distribuzione può assumere anche la forma, almeno

in alcune circostanze, di una remunerazione insolitamente elevata per i dipendenti, di diritti riscattabili aventi ad oggetto beni soggetti a rivalutazione, dell'aggiudicazione ai membri di contratti di fornitura, a prezzi in ogni caso più elevati rispetto ai valori di mercato, dell'organizzazione di «competizioni» sportive in cui tutti i membri vincono premi. Senza dubbio possono essere escogitati anche ulteriori metodi di distribuzione occulta dei profitti.

48. D'altro canto, come hanno osservato anche i governi finlandese e del Regno Unito, non sarebbe ragionevole definire lucrativa un'organizzazione solo perché cerca di realizzare entrate normali superiori alle normali uscite al fine di stanziare in bilancio fondi per spese inusuali, ma prevedibili. Un club di golf potrebbe avere bisogno, ad esempio, di rifare il tetto della sua sede dopo alcuni anni, oppure di ampliare il campo da golf. Negando al club lo status di ente non lucrativo solo per avere accumulato un'eccedenza in vista dello scopo di cui sopra, significherebbe scoraggiarlo dal gestire le proprie operazioni in maniera economica, con prudenza e lungimiranza, e ignorare il fatto che nessuno acquisterebbe un vantaggio concreto come conseguenza dell'eccedenza. Inoltre le organizzazioni acquisterebbero o perderebbero il loro diritto all'esenzione a seconda della loro situazione di bilancio, pur rimanendo invariati il loro carattere fondamentale e i loro scopi. A mio parere questa non può essere stata l'intenzione del legislatore allorché ha stabilito la categoria di «organizzazione senza scopo lucrativo».

49. Chiaramente, tale valutazione spetta in ogni caso al giudice nazionale, che è nelle condizioni di potere fare accertamenti sulle caratteristiche dell'organizzazione. Nel caso di specie questa Corte può solamente offrire un criterio di carattere generale, dato che dagli atti non risulta chiaramente come le entrate eccedenti imputate dalla Kennemer a riserva siano state effettivamente utilizzate o come si intendesse utilizzarle.

50. Ciononostante alla parte principale della questione sollevata dallo Hoge Raad si può rispondere nel senso che un'organizzazione senza scopo lucrativo ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva è quella che non ha come oggetto l'arricchimento di persone fisiche o giuridiche e che non è di fatto gestita in maniera tale da realizzare o cercare di realizzare tale arricchimento; comunque, la circostanza che un ente miri sistematicamente a realizzare un'eccedenza da utilizzare per i servizi che esso stesso fornisce, consistenti nell'offrire la possibilità di praticare un tipo di sport, non preclude la sua classificazione come organizzazione senza scopo lucrativo di tale natura.

51. Per rispondere a tale questione specifica non è corretto, come ho già indicato in precedenza, fare riferimento alla formula del primo trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a). Eppure sembra che il legislatore olandese abbia voluto applicare le condizioni enunciate in tale trattino all'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m). Per la rilevanza che ciò può avere, occorre esaminare tali condizioni al fine di fornire

una risposta più completa al giudice nazionale.

— Il primo trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a)

52. Questa disposizione prevede tre condizioni: i) non deve esserci per scopo la ricerca sistematica del profitto; ii) gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti; iii) tali profitti devono essere usati per il mantenimento o il miglioramento dei servizi forniti. Dalla formula utilizzata mi sembra chiaro che tali condizioni sono cumulative e non alternative.

53. Inoltre esse devono essere interpretate in maniera tale da essere coerenti tra loro e rispetto alla formulazione delle esenzioni alle quali possono essere applicate. Pertanto, considerate nel loro insieme, tali condizioni dovrebbero permettere ad alcune organizzazioni senza scopo lucrativo ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), di trarre vantaggio dall'esenzione, escludendone invece altre; detto altrimenti, dovrebbe essere possibile per alcune ma non per tutte queste organizzazioni di soddisfare le condizioni⁶.

6 — V. supra i paragrafi 37-43. Lo stesso vale, *mutatis mutandis*, per gli enti a cui si fa riferimento nelle altre lettere dell'art. 13, parte A, n. 1, a cui le dette condizioni possono essere applicate; mentre può esserci un certo grado di sovrapposizione tra la definizione dell'ente in questione e le condizioni che si possono esigere, è ipotizzabile che l'applicazione delle condizioni, nel loro combinato disposto, possa limitare in qualche maniera la portata di tale definizione.

54. È inerente al concetto di organizzazione senza scopo lucrativo, così come l'ho definito, che sia soddisfatta la seconda condizione del primo trattino — vale a dire il divieto di distribuire i profitti. Inoltre, la parola «profitto» va intesa in questo contesto come «eccedenza delle entrate rispetto alle uscite» piuttosto che come «arricchimento di una persona fisica o giuridica» (nel senso di profitto che, per sua stessa natura, viene distribuito); altrimenti la condizione sarebbe illogica e non avrebbe alcun significato⁷.

55. Conseguentemente, occorre operare la stessa interpretazione riguardo alla terza condizione — uso dei profitti per il miglioramento dei servizi forniti — che può essere soddisfatta spesso, anche se non necessariamente: un'organizzazione senza scopo lucrativo può produrre un'eccedenza senza destinarla al mantenimento o al miglioramento dei suoi servizi, ciononostante garantendo che i terzi non se ne arricchiscano.

56. Devo osservare su questo punto che non sono d'accordo con il suggerimento, presente nella questione sollevata dallo Hoge Raad, secondo il quale la seconda e la terza questione potrebbero essere lette come riferentesi anche a tutti i profitti «sistematici» comunque conseguiti. La parola «sistematici» presuppone in questo contesto l'esistenza di un sistema, e cioè, laddove si tratti di attività umane, di un piano o di un progetto organizzato. Dal

mio punto di vista non è possibile che si producano profitti sistematici in assenza di una finalità sistematica di realizzarli. Tuttavia, questo non significa nemmeno che nella disposizione si debbano necessariamente leggere le parole «e solo occasionali». Il riferimento è solo ad un profitto, quale che sia la sua natura od origine, da usare in una maniera determinata.

57. Ciò che ancora rimane da stabilire è se la prima delle tre condizioni del trattino — vale a dire che non debba esserci nessuna ricerca sistematica del profitto — limiti oppure riproduca semplicemente il concetto di scopo non lucrativo enunciato nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), e, laddove lo limiti, in che maniera.

58. La circostanza che le due disposizioni abbiano un differente tenore letterale in tutte le versioni linguistiche potrebbe ben suggerire che si intendesse attribuire loro un diverso significato. Tale ipotesi sarebbe suffragata dal fatto che l'alternativa offrirebbe minore spazio agli Stati membri per fare uso del trattino al fine di imporre eventuali condizioni ulteriori agli enti senza fini di lucro; essi infatti sarebbero semplicemente autorizzati a ribadire che tali enti usino ogni saldo attivo per l'incremento dei servizi che forniscono.

59. D'altro lato, il ragionamento che ho sviluppato supra nel paragrafo 48 vale sia nel contesto del primo trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), che in quello dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m). Sarebbe eccessivamente arbitrario consentire ad

⁷ — Questa interpretazione sembra confermata in maniera particolare dall'uso della parola «overskud» in danese.

un'organizzazione di beneficiare di un'esenzione dell'IVA stanziando regolarmente in bilancio fondi per le sue uscite usuali, e di negarla invece se l'organizzazione accumula temporaneamente un'eccedenza per creare in bilancio stanziamenti da usare per uscite inusuali, ma prevedibili.

riferimento nelle altre lettere in esame, come ad esempio ospedali o istituti debitamente equiparati, o enti riconosciuti dagli Stati membri di carattere sociale, educativo o culturale. Gli istituti ospedalieri o scolastici in particolare possono ben includere tra i loro scopi anche la produzione e distribuzione di profitti, continuando comunque a soddisfare tutti gli altri criteri indicati nelle lettere pertinenti. Inoltre, una condizione la quale stabilisce che le eccedenze siano destinate al mantenimento o al miglioramento dei servizi forniti finisce per circoscrivere in maniera significativa gli usi per i quali questi fondi possono essere impiegati; per esempio, ad un club di golf si può richiedere di destinare tutte le sue entrate ai suoi servizi piuttosto che, per ipotesi, di fare donazioni ad un fondo esterno per promuovere la qualità del giornalismo relativo al golf.

60. In linea con questo ragionamento, sono del parere che la prima parte della condizione facoltativa contenuta nel primo trattato dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, cioè che gli enti in questione non devono «avere per fine la ricerca sistematica profitto», si riferisce alla realizzazione di profitti destinati ad essere distribuiti, e pertanto riproduce sostanzialmente il criterio della mancanza di fini di lucro di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m). Invece, la seconda e la terza parte di tale condizione si riferiscono all'utilizzazione, rispettivamente vietata ed obbligatoria, di ogni eccedenza delle entrate rispetto alle uscite.

Osservazioni ulteriori

61. Questa interpretazione non svuota affatto di contenuto la condizione. La sovrapposizione con il criterio della mancanza di fini di lucro di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m)⁸, non opera necessariamente nel caso degli enti a cui si fa

62. Dall'ordinanza di rinvio emerge che il caso concreto nasce dalla controversia se la Kennemer sia soggetta all'IVA sui servizi che essa fornisce alle persone esterne, e che il problema è stato affrontato essenzialmente sulla base del carattere lucrativo o meno del club. È su tale base che lo Hoge

⁸ — È all'art. 13, parte A, n. 1, lett. l), che esenta certi servizi forniti da organismi senza finalità di lucro, che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica.

Raad ha proposto tre questioni, è su tale base che io le ho esaminate ed è su tale base che questa Corte deve fornire una risposta.

63. Tuttavia, come ho rilevato supra nei paragrafi 13 e 14, l'art. 11, n. 1, lett. e), della Legge 1968, che sembra essere la più importante norma di attuazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, pare limitare l'esenzione ai servizi *forniti ai propri membri* da organizzazioni il cui scopo è la pratica o la promozione dello sport. Se tale limitazione fosse compatibile con la sesta direttiva, potrebbe essere superfluo, date le specifiche circostanze del caso oggetto del procedimento principale, procedere oltre nell'analisi.

64. La limitazione di cui sopra potrebbe essere considerata compatibile con l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), che, è bene ricordare, consente agli Stati membri di esentare «talune» prestazioni di servizi strettamente collegate con la pratica dello sport. Sulla base della sua formulazione, tale articolo sembra ammettere che l'esenzione sia limitata ai servizi forniti dai club sportivi ai propri membri. Nella sua prima Relazione sulla Sesta Direttiva la Commissione affermava che non c'è alcun dubbio che il Consiglio intendesse che gli Stati membri dovrebbero garantire solo esenzioni limitate perché, altrimenti, non vi sarebbe stato alcun motivo di usare l'aggettivo «talune».

Tuttavia, nelle sue conclusioni presentate nella causa Commissione/Spagna⁹, l'avvocato generale La Pergola osservava che il termine «talune» rappresentava un'«infelice formulazione», che era piuttosto semplicemente diretta a limitare l'esenzione ai servizi forniti da organizzazioni senza scopo lucrativo. Poiché, inoltre, la questione non è stata sollevata o discussa davanti alla Corte nel presente caso, sarebbe inopportuno esprimere qui un punto di vista definitivo.

65. Un altro punto che esorbita dall'ambito delle questioni poste dallo Hoge Raad e rispetto al quale non è stata presentata alcuna osservazione alla Corte è se sia compatibile con la sesta direttiva il fatto che la Legge 1968 includa i servizi prestati da enti che agevolano la pratica dello sport nell'ambito dell'esenzione per i servizi «a carattere sociale o culturale» (v. supra i paragrafi 11, 12 e 14) e parimenti in quello dell'esenzione specifica per gli «sport». Potrebbe sembrare che due distinte esenzioni siano state confuse insieme. Tuttavia, la Corte non dispone di informazioni sufficienti sulla legislazione olandese per esprimere una precisa opinione sul punto.

⁹ — Sentenza 7 maggio 1998, causa C-124/96 (Racc. pag. I-2501, nota 5, pag. I-2507).

Conclusioni

66. A mio parere la Corte dovrebbe rispondere alle questioni poste dallo Hoge Raad nella maniera seguente:

- «1) Per determinare se un'organizzazione è senza scopo lucrativo ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva IVA, si deve tenere conto del complesso delle sue attività.

- 2) La quota di associazione annuale pagata ad un club di golf costituisce un "corrispettivo", ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, per i servizi forniti dal club ai suoi membri.

- 3) Un'organizzazione senza scopo lucrativo ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva è quella che non ha come oggetto l'arricchimento di persone fisiche o giuridiche e che non è di fatto gestita in maniera tale da realizzare o cercare di realizzare tale arricchimento; comunque, la circostanza che un ente miri sistematicamente a realizzare un'eccedenza da utilizzare per i servizi che esso stesso fornisce, consistenti nell'offrire la possibilità di praticare un tipo di sport, non preclude la sua classificazione come organizzazione senza scopo lucrativo di tale natura. La prima parte della condizione facoltativa di cui al primo trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, la quale enuncia che gli enti in questione non devono "avere per fine la ricerca sistematica del profitto", deve essere interpretata nella stessa maniera».