



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

10 dicembre 2020 \*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 132, paragrafo 1, lettera m) – Esenzione di “talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell’educazione fisica” – Effetto diretto – Nozione di “organismi senza fini di lucro”»

Nella causa C-488/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 21 giugno 2018, pervenuta in cancelleria il 25 luglio 2018, nel procedimento

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen**

contro

**Golfclub Schloss Igling eV,**

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da M. Vilaras, presidente di sezione, N. Piçarra (relatore), D. Šváby, S. Rodin e K. Jürimäe, giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: M. Krausenböck, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 23 settembre 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Golfclub Schloss Igling eV, da J. Hoffmann e M. Mühlbauer, consulenti fiscali;
- per il governo tedesco, inizialmente da T. Henze e S. Eisenberg, successivamente da J. Möller e S. Eisenberg, in qualità di agenti;
- per il governo dei Paesi Bassi, da M. Bulterman e M. de Ree, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e R. Pethke, in qualità di agenti,

\* Lingua processuale: il tedesco.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 novembre 2019,  
ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 La presente domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (amministrazione tributaria di Kaufbeuren, agenzia di Füssen, Germania; in prosieguo: l'«autorità tributaria») e il Golfclub Schloss Igling e.V. (in prosieguo: il «Golfclub»), in merito alla decisione di tale autorità recante diniego dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) di talune prestazioni di servizi connessi alla pratica del golf, forniti dal Golfclub a coloro che praticano tale sport.

### **Contesto normativo**

#### ***Diritto dell'Unione***

- 3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, sono soggette all'IVA «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».
- 4 Il titolo IX di tale direttiva, relativo alle esenzioni, contiene un capo 2, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», nel quale figurano gli articoli da 132 a 134 della richiamata direttiva.
- 5 L'articolo 132, paragrafo 1, lettere m) e n), della medesima direttiva così dispone:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

- m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica;
- n) talune prestazioni di servizi culturali e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato».

6 L'articolo 133, primo comma, della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, lettere (...) m) e n), all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

a) gli organismi 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;

(...)».

7 L'articolo 134 di tale direttiva è così formulato:

«Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettere (...) m) e n) nei casi seguenti:

a) se esse non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

(...)».

### ***Diritto tedesco***

### ***UStG***

8 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul fatturato), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: l'«UStG»), sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le altre prestazioni di servizi che un imprenditore effettua a titolo oneroso in Germania nell'ambito della sua impresa.

9 Ai sensi dell'articolo 4 dell'UStG:

«Tra le operazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, sono esenti le operazioni seguenti:

22 a) conferenze, corsi e altre manifestazioni di carattere scientifico o educativo organizzate da persone giuridiche di diritto pubblico, da scuole superiori di amministrazione ed economia, da università popolari o da organismi che perseguono obiettivi di pubblica utilità o quelli di un'organizzazione professionale, se la maggior parte delle entrate è utilizzata per coprire le spese,

b) altre manifestazioni culturali e sportive organizzate dagli operatori di cui alla lettera a), nelle quali il contributo è costituito dai diritti di partecipazione».

**AO**

- 10 L'articolo 52 dell'Abgabenordnung (codice tributario), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: l'«AO»), intitolato «Scopi di pubblica utilità», così dispone:

«(1) Un ente persegue scopi di pubblica utilità se la sua attività è destinata ad apportare in modo disinteressato al pubblico benefici di ordine materiale, spirituale o morale. (...)

(2) Conformemente alle condizioni del precedente paragrafo 1, sono riconosciute come promozione dell'interesse pubblico:

(...)

21. la promozione dello sport (...)

(...)».

- 11 L'articolo 55 dell'AO, intitolato «Attività disinteressata», al paragrafo 1 prevede quanto segue:

«La promozione o il sostegno sono forniti in modo disinteressato se non perseguono principalmente uno scopo lucrativo, ad esempio scopi commerciali o altri scopi economici, e se sono soddisfatti i seguenti requisiti:

(...)

2. Al momento della cessazione della loro qualità di membri o dello scioglimento volontario o forzato dell'ente, i membri non possono percepire più delle quote di capitale versato e del valore corrente dei loro conferimenti in natura.

(...)

4. In caso di scioglimento volontario o forzato dell'ente o di cessazione del suo oggetto sociale, il patrimonio dell'ente che eccede le quote di capitale versato dai membri e il valore corrente dei loro conferimenti in natura può essere utilizzato solo per scopi che danno diritto a vantaggi fiscali (principio dell'obbligo di destinazione statutaria del patrimonio). Tale requisito è soddisfatto anche nel caso in cui il patrimonio debba essere ceduto a un altro ente che gode di vantaggi fiscali o a una persona giuridica di diritto pubblico per scopi che danno diritto a vantaggi fiscali.

(...)».

- 12 Ai sensi dell'articolo 58 dell'AO, intitolato «Attività non imponibili»:

«Il vantaggio fiscale non è precluso nel caso in cui (...)

(...)

8 un ente organizza eventi sociali di secondaria importanza rispetto alle sue attività che danno diritto a vantaggi fiscali,

9 un'associazione sportiva promuova lo sport retribuito oltre allo sport non retribuito,

(...)).

- 13 L'articolo 59 dell'AO, intitolato «Presupposto del vantaggio fiscale», prevede:

«Sono concessi vantaggi fiscali se lo statuto, l'atto costitutivo o altro atto (statuto ai fini delle presenti disposizioni) che descrive lo scopo perseguito dall'ente stabilisce che tale scopo soddisfa i requisiti di cui agli articoli da 52 a 55 e viene perseguito esclusivamente e direttamente; l'attività di gestione effettiva deve essere conforme a tali disposizioni statutarie».

- 14 Ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'AO, intitolato «Obbligo di destinazione statutaria del patrimonio»:

«L'obbligo di destinazione statutaria del patrimonio è sufficiente a fini fiscali (articolo 55, paragrafo 1, numero 4) se lo scopo per il quale il patrimonio deve essere utilizzato in caso di scioglimento volontario o forzato dell'ente o se viene meno l'oggetto sociale viene definito nello statuto in modo sufficientemente preciso affinché si possa accertare, sulla base dello statuto, se tale scopo dia diritto a vantaggi fiscali».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

- 15 Il Golfclub è un'associazione di diritto privato avente ad oggetto il mantenimento e la promozione del golf. A tal fine, gestisce un campo da golf e i relativi impianti, che affitta alla Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. I fondi del Golfclub possono essere utilizzati soltanto a fini conformi ai suoi statuti, che prevedono che i beni dell'associazione sono trasferiti, in caso di scioglimento volontario o forzato, a una persona o a un'istituzione designata dall'assemblea generale.

- 16 Il 25 gennaio 2011 il Golfclub ha acquisito l'integralità delle quote della Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH, per un importo pari a EUR 380 000. Per finanziare tale operazione, il Golfclub ha contratto prestiti dai suoi membri con un tasso d'interesse annuo del 4%, rimborsabili al tasso del 5% annuo.

- 17 Nel corso dello stesso anno, il Golfclub ha riscosso entrate per un totale di EUR 78 615,02, risultanti dalle seguenti attività:

- (i) l'uso del campo da golf;
- (ii) il noleggio di palline da golf;
- (iii) il noleggio di caddy;
- (iv) la vendita di mazze da golf;
- (v) l'organizzazione e lo svolgimento di tornei di golf e di eventi di golf per i quali il Golfclub ha ricevuto quote di iscrizione.

- 18 L'amministrazione tributaria ha rifiutato di esentare tali attività dall'IVA. Essa ha ritenuto che, in forza dell'articolo 4, punto 22, dell'UStG, sono esentate solo le quote di iscrizione agli eventi di golf a condizione che il richiedente sia un ente a scopo di pubblica utilità, ai sensi degli articoli 51 e seguenti dell'AO. A suo avviso, ciò non può dirsi per il Golfclub, il cui atto costitutivo non

contiene regole sufficientemente precise per quanto riguarda la destinazione statutaria del suo patrimonio in caso di scioglimento. L'acquisizione della Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH dimostrerebbe che il Golfclub non persegue esclusivamente uno scopo non lucrativo.

- 19 L'amministrazione tributaria ha quindi emesso un avviso di accertamento ai fini dell'IVA, assoggettando a tale imposta tutte le suddette attività.
- 20 Tale avviso di accertamento è stato annullato dal Finanzgericht München (Tribunale tributario di Monaco di Baviera, Germania). Detto giudice ha ritenuto che il Golfclub sia un organismo senza fini di lucro, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA, e che tale disposizione abbia un effetto diretto, che obbliga gli Stati membri a esentare tutte le attività strettamente connesse alla pratica di uno sport esercitate da un siffatto organismo.
- 21 L'amministrazione tributaria ha proposto un ricorso di *Revision* avverso tale sentenza dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania). Tale giudice ritiene che l'esito della controversia dipenda, da un lato, dalla questione se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA abbia un effetto diretto che consente, di conseguenza, ad organismi senza fini di lucro di avvalersene direttamente dinanzi ai giudici nazionali in assenza di trasposizione nel diritto nazionale o in caso di trasposizione non corretta della direttiva e, dall'altro, dalla definizione della nozione di «organismi senza fini di lucro», ai sensi di tale disposizione.
- 22 I dubbi del giudice del rinvio sulla questione se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA sia dotato di effetto diretto discendono dalla sentenza del 15 febbraio 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, punti 23 e 24), con la quale la Corte ha dichiarato che l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera n), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), il cui tenore letterale è analogo a quello dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA, è privo di tale effetto.
- 23 Il giudice del rinvio s'interroga altresì sulla questione se la nozione di «organismo senza fini di lucro», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA debba essere considerata una nozione autonoma del diritto dell'Unione e, in caso affermativo, se tale nozione debba essere interpretata nel senso che ricomprende soltanto gli organismi il cui atto costitutivo prevede che, in caso di trasferimento a un altro organismo, al momento del suo scioglimento, anche quest'ultimo debba perseguire uno scopo non lucrativo.
- 24 Alla luce di tali considerazioni, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
  - «1) Se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della [direttiva IVA], ai sensi del quale [gli Stati membri esentano] “talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica”, possieda efficacia diretta, cosicché, in caso di sua mancata trasposizione, gli organismi senza fini di lucro possano invocare direttamente tale disposizione.
  - 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione: se gli “organismi senza fini di lucro” di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della [direttiva IVA] rappresentino:

- una nozione del diritto dell’Unione che debba costituire oggetto di interpretazione autonoma, ovvero
  - se gli Stati membri siano autorizzati a subordinare il riconoscimento di organismi di tal genere alla sussistenza di requisiti come quelli previsti all’articolo 52 dell’[AO], nel combinato disposto con il successivo articolo 55 (ovvero agli articoli 51 e seguenti dell’[AO] nel loro complesso).
- 3) Nell’ipotesi in cui si tratti di una nozione del diritto dell’Unione che debba costituire oggetto d’interpretazione autonoma: se un organismo senza fini di lucro, ai sensi dell’articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della [direttiva IVA] debba prevedere, per il caso di suo scioglimento, il trasferimento di tutto il suo patrimonio esistente ad altro organismo senza fini di lucro dedito alla pratica dello sport e dell’educazione fisica».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### *Sulla prima questione*

- 25 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l’articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che è dotato di effetto diretto, con la conseguenza che, se la normativa di uno Stato membro che traspone tale disposizione esenta dall’IVA soltanto un numero limitato di prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell’educazione fisica, detta disposizione può essere direttamente invocata dinanzi ai giudici nazionali da un organismo senza fini di lucro, per ottenere l’esenzione di altre prestazioni strettamente connesse con la pratica dello sport o dell’educazione fisica che tale organismo fornisce alle persone che praticano tali attività, e che detta normativa non esenta.
- 26 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista sostanziale, categoriche e sufficientemente precise, i soggetti dell’ordinamento possono farle valere nei confronti di uno Stato membro dinanzi ai suoi giudici nazionali, sia che questo non abbia recepito tempestivamente la direttiva nel proprio diritto nazionale sia che l’abbia recepita in modo scorretto (sentenza del 15 febbraio 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, punto 13 e giurisprudenza citata).
- 27 Una disposizione del diritto dell’Unione è categorica se sancisce un obbligo non soggetto ad alcuna condizione né subordinato, per quanto riguarda la sua esecuzione o i suoi effetti, all’emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni dell’Unione o degli Stati membri (sentenza del 16 luglio 2015, *Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt*, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, punto 49 e giurisprudenza citata).
- 28 Essa è sufficientemente precisa quando l’obbligo da essa previsto è sancito in termini non equivoci (sentenza del 1° luglio 2010, *Gassmayr*, C-194/08, EU:C:2010:386, punto 45 e giurisprudenza citata).
- 29 Nel caso di specie, dalla formulazione stessa dell’articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA risulta che gli Stati membri devono esentare, in quanto attività di interesse pubblico, «talune prestazioni di servizi», a condizione, da un lato, che esse siano «strettamente connesse con la pratica dello sport o dell’educazione fisica» e, dall’altro, che esse siano fornite alle

- «persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica» da «organismi senza fini di lucro» (v., in tal senso, sentenza del 16 ottobre 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, punti 21 e 22).
- 30 L'espressione «talune prestazioni» indica che tale disposizione non impone un obbligo per gli Stati membri di esentare in maniera generale tutte le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica.
- 31 Di conseguenza, poiché detta disposizione non enuncia né un elenco esaustivo di prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica che gli Stati membri sono tenuti ad esentare, né un obbligo, per questi ultimi, di esentare tutte le prestazioni di servizi che presentino una tale caratteristica, essa deve essere interpretata nel senso che conferisce agli Stati membri, come rilevato in sostanza dall'avvocato generale ai paragrafi 35 e 38 delle sue conclusioni, un certo margine discrezionale a tal fine.
- 32 Il governo dei Paesi Bassi ritiene che il termine «talune» di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA implichi che l'esenzione prevista da tale disposizione si applica solo alle prestazioni di servizi che soddisfano le due condizioni previste da tale disposizione, ricordate al punto 29 della presente sentenza, nonché la condizione contemplata all'articolo 134, lettera a), di tale direttiva, secondo la quale tali prestazioni di servizi devono essere indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate.
- 33 Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 42 delle sue conclusioni, una siffatta interpretazione non risulta dal tenore letterale dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA, che contempla chiaramente «talune» prestazioni di servizi, e non «le» o «tutte» le prestazioni di servizi che soddisfano le due condizioni fissate da tale disposizione. Il fatto che l'articolo 134, lettera a), di tale direttiva, menzionato dal governo dei Paesi Bassi, escluda dal beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di detta direttiva le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, «se esse non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate», non incide su tale interpretazione. Infatti, la prima disposizione non elimina, ma unicamente limita il margine discrezionale che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della medesima direttiva conferisce agli Stati membri per determinare le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da un organismo senza fini di lucro, che devono essere esentate dall'IVA ai sensi di quest'ultima disposizione.
- 34 Un'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA nel senso che, nonostante il termine «talune» utilizzato per descrivere le prestazioni costitutive dell'operazione da esentare, gli Stati membri sono tenuti ad esentare «tutte» le prestazioni strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica è idonea a estendere la portata sostanziale di detta esenzione al di là di tale termine, in violazione della giurisprudenza della Corte secondo la quale i termini impiegati per descrivere le esenzioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1, di tale direttiva richiedono un'interpretazione restrittiva (v., per analogia, sentenza del 15 febbraio 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punto 17 e giurisprudenza citata).
- 35 Tale interpretazione letterale dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA si impone a maggior ragione in quanto, delle 17 operazioni esentate in forza delle lettere da a) a q) dell'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA, solo quelle descritte alle lettere m) e n) di detto paragrafo riguardano soltanto alcune delle prestazioni alle quali esse si riferiscono, e il termine «talune» o un termine simile non è impiegato nelle altre lettere di tale paragrafo. Pertanto, pena



il travisamento della formulazione stessa di queste altre lettere, detto termine non può essere interpretato nel senso che rinvia semplicemente alle condizioni di applicazione dell'esenzione derivanti dal tenore letterale dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere m) e n), di tale direttiva.

- 36 Orbene, nella sentenza del 15 febbraio 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), è proprio l'impiego del termine «talune» nella formulazione dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera n), della sesta direttiva – che corrisponde all'articolo 132, paragrafo 1, lettera n), della direttiva IVA – che ha indotto la Corte a considerare che tale disposizione lascia agli Stati membri un margine discrezionale nella determinazione delle prestazioni di servizi culturali esenti, e a dedurre che tale disposizione non soddisfa le condizioni per poter essere direttamente invocata dinanzi ai giudici nazionali (v., in tal senso, sentenza del 15 febbraio 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, punti 14, 16, 23 e 24).
- 37 Tenuto conto della somiglianza delle rispettive formulazioni delle lettere m) e n) dell'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA, questi stessi motivi devono essere accolti per l'interpretazione dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di tale direttiva.
- 38 Un'interpretazione coerente di queste due disposizioni è tanto più giustificata in quanto le prestazioni connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica e le prestazioni di servizi culturali, interessate dalle esenzioni previste, rispettivamente, alle lettere m) e n) dell'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA, costituiscono entrambe attività di interesse pubblico di divertimento e ricreative, aspetto che le distingue dalle attività di interesse pubblico contemplate dalle altre quindici esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, di tale direttiva.
- 39 Una siffatta interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA è altresì coerente con i lavori preparatori di tale disposizione. Infatti, nella proposta iniziale relativa alla sesta direttiva, la Commissione europea aveva suggerito di esentare globalmente dall'IVA le operazioni direttamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica da parte di dilettanti. Tuttavia, il legislatore dell'Unione, introducendo l'espressione «talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica», all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera m), della sesta direttiva, al quale corrisponde l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA, ha conferito agli Stati membri un margine discrezionale per precisare il contenuto sostanziale di detta esenzione.
- 40 Peraltro, nessun'altra conclusione può essere dedotta dalle sentenze del 16 ottobre 2008, *Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), del 21 febbraio 2013, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), e del 19 dicembre 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861).
- 41 Infatti, da un lato, tali sentenze non riguardano la questione se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA sia dotato di effetto diretto. Dall'altro lato, sebbene in dette sentenze la Corte abbia posto limiti al margine discrezionale degli Stati membri per determinare, in particolare, la qualità dei beneficiari e il modo di erogazione delle prestazioni di servizi esenti in forza di tale disposizione, essa non era stata tuttavia chiamata a pronunciarsi sulla questione del margine discrezionale di cui dispongono gli Stati membri per determinare le prestazioni atte ad essere esentate in forza di tale disposizione. Ne consegue che tali sentenze non possono essere invocate a sostegno dell'argomento secondo il quale la disposizione di cui trattasi ha effetto diretto.

42 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che non è dotato di effetto diretto, con la conseguenza che, se la legislazione di uno Stato membro che traspone tale disposizione esenta dall'IVA soltanto un numero limitato di prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, detta disposizione non può essere direttamente invocata dinanzi ai giudici nazionali, da un organismo senza fini di lucro, per ottenere l'esenzione di altre prestazioni strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica che tale organismo fornisce alle persone che praticano dette attività e che tale normativa non esenta.

### *Sulle questioni seconda e terza*

43 Con le questioni seconda e terza, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la nozione di «organismo senza fini di lucro», ai sensi di tale disposizione, costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione, la quale richiede che, in caso di scioglimento di un siffatto organismo, esso non possa distribuire ai suoi membri gli utili da esso realizzati e che eccedono le quote di capitale versate da detti membri nonché il valore corrente dei contributi in natura dagli stessi conferiti.

44 Il giudice del rinvio sottopone tali questioni nell'ipotesi in cui la Corte ritenga che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA abbia effetto diretto. Tuttavia, sebbene tale disposizione sia priva di tale effetto, occorre ricordare che, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia ad esso sottoposta. A tal fine, la Corte può trarre dall'insieme degli elementi forniti dal giudice nazionale e, in particolare, dalla motivazione della decisione di rinvio, gli elementi del diritto dell'Unione che richiedono un'interpretazione tenuto conto dell'oggetto della controversia di cui al procedimento principale (v., segnatamente, sentenza del 27 marzo 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punti 25 e 26).

45 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che il giudice del rinvio non deve soltanto valutare se il Golfclub possa invocare direttamente l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA dinanzi al giudice nazionale al fine di ottenere l'esenzione dall'IVA per prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica che l'UStG non esenta. Esso deve altresì stabilire se, per quanto riguarda le prestazioni di servizi consistenti nell'organizzazione di eventi di golf soggetti a quote di iscrizione, che rientrano nell'esenzione prevista all'articolo 4, punto 22, lettera b), dell'UStG, il Golfclub costituisca un organismo senza fini di lucro, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA e possa, a tale titolo, beneficiare di detta esenzione.

46 Conformemente alla giurisprudenza secondo la quale le esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione che mirano a evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (v., in particolare, sentenza del 21 febbraio 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, punto 17), occorre considerare che la nozione di «organismi senza fini di lucro» utilizzata all'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di tale direttiva costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione.

- 47 Il giudice del rinvio chiede più specificamente alla Corte se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA subordini la qualificazione di organismo senza fini di lucro, ai sensi di tale disposizione, alla condizione che, in caso di scioglimento, tale organismo trasferisca il proprio patrimonio a un altro organismo senza fini di lucro dedito alla promozione dello sport o dell'educazione fisica.
- 48 Per quanto riguarda l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera m), della sesta direttiva, al quale corrisponde l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA, la Corte ha dichiarato che la qualificazione di organismo «senza fini di lucro», ai sensi di tale prima disposizione, dev'essere effettuata con riferimento allo scopo da esso perseguito, nel senso che tale organismo non deve mirare a produrre profitti per i suoi membri, contrariamente alla finalità di un'impresa commerciale. Una volta che le autorità nazionali competenti abbiano accertato che un organismo soddisfa tale requisito tenuto conto del suo oggetto statutario, il fatto che detto organismo realizzi successivamente profitti, anche se da esso perseguiti o generati sistematicamente, non può porre in discussione la qualificazione iniziale di tale organismo, fintanto che tali utili non siano distribuiti ai suoi membri (v., in tal senso, sentenza del 21 marzo 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, punti da 26 a 28).
- 49 Parimenti, l'articolo 133, primo comma, lettera a), della direttiva IVA prevede che gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di tale direttiva, a organismi diversi da quelli di diritto pubblico, alla condizione che essi non abbiano «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». La condizione prevista alla lettera a) di tale articolo 133, primo comma, corrisponde agli elementi costitutivi della nozione di «organismo senza fini di lucro», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di tale direttiva (v., in tal senso, sentenza del 21 marzo 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, punto 33).
- 50 L'assenza di fini di lucro di tali organismi presuppone che questi ultimi, per tutta la loro esistenza, e anche al momento del loro scioglimento, debbano astenersi dal generare profitti per i loro membri. Se così non fosse, un organismo di questo tipo potrebbe, infatti, eludere tale requisito distribuendo ai propri membri, dopo il suo scioglimento, i profitti da esso generati tramite l'insieme delle sue attività, pur avendo beneficiato dei vantaggi in particolare fiscali relativi a tale qualificazione come «organismo senza fini di lucro».
- 51 Ne consegue che può essere qualificato come «organismo senza fini di lucro», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA, soltanto l'organismo il cui patrimonio sia destinato continuativamente alla realizzazione del suo oggetto sociale e non possa essere trasferito ai suoi membri dopo lo scioglimento di tale organismo, nella misura in cui tale patrimonio superi le quote di capitale versate da tali membri e il valore corrente dei contributi in natura da essi conferiti.
- 52 Pertanto, occorre rispondere alla seconda e alla terza questione dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che la nozione di «organismo senza fini di lucro», ai sensi di tale disposizione, costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione, la quale esige che, in caso di scioglimento di tale organismo, quest'ultimo non possa distribuire ai suoi membri gli utili che ha realizzato e che superano le quote di capitale versate da detti membri nonché il valore corrente dei contributi in natura dagli stessi conferiti.

## Sulle spese

- 53 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che non è dotato di effetto diretto, con la conseguenza che, se la legislazione di uno Stato membro che traspone tale disposizione esenta dall'imposta sul valore aggiunto soltanto un numero limitato di prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, detta disposizione non può essere direttamente invocata dinanzi ai giudici nazionali, da un organismo senza fini di lucro, per ottenere l'esenzione di altre prestazioni strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica che tale organismo fornisce alle persone che praticano dette attività e che tale normativa non esenta.**
- 2) **L'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che la nozione di «organismo senza fini di lucro», ai sensi di tale disposizione, costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione, la quale esige che, in caso di scioglimento di tale organismo, quest'ultimo non possa distribuire ai suoi membri gli utili che ha realizzato e che superano le quote di capitale versate da detti membri nonché il valore corrente dei contributi in natura dagli stessi conferiti.**

Firme