

61993J0453

SENTENZA DELLA CORTE (SECONDA SEZIONE) DELL'11 AGOSTO 1995. - W. BULTHUIS-GRIFFIOEN CONTRO INSPECTEUR DER OMZETBELASTING. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: GERECHTSHOF AMSTERDAM - PAESI BASSI. - SISTEMA COMUNE DI IMPOSTA SULLA CIFRA DI AFFARI - SESTA DIRETTIVA IVA - ESENZIONE - PRESTAZIONI A CARATTERE SOCIALE EFFETTUATE DA UN PRIVATO - ESCLUSIONE. - CAUSA C-453/93.

raccolta della giurisprudenza 1995 pagina I-02341

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

Disposizioni fiscali ° Armonizzazione delle legislazioni ° Imposte sulla cifra d'affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto ° Esenzioni previste dalla sesta direttiva ° Interpretazione restrittiva ° Esenzione delle prestazioni connesse all'assistenza e alla previdenza sociale effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale ° Prestazioni effettuate da un imprenditore persona fisica ° Esclusione

[Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 13, parte A, n. 1, lett. g)]

Massima

Le esenzioni previste dall' art. 13 della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l' imposta sulla cifra d' affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. I termini con i quali sono state designate devono quindi essere interpretati restrittivamente. Pertanto, tenuto conto del fatto che, tra le varie esenzioni previste dalla parte A, n. 1, del citato articolo, talune fanno espresso riferimento ° per quanto riguarda gli operatori destinatari ° alla nozione di "organismo", mentre manca una precisazione del genere per altre esenzioni, il beneficio dell' esenzione può essere invocato soltanto, nel primo caso, dalle persone giuridiche, laddove, nel secondo caso, se ne possono avvalere anche le persone fisiche, tra le quali gli imprenditori.

Di conseguenza, un imprenditore, persona fisica, non rientra nell' ambito d' applicazione ratione personae dell' art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva, che si riferisce alle prestazioni strettamente connesse all' assistenza e alla previdenza sociale effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato, né può quindi avvalersi di un' esenzione ai sensi di detta norma.

Parti

Nel procedimento C-453/93,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell' art. 177 del Trattato CEE, dal Gerechtshof di Amsterdam nella causa dinanzi ad esso pendente tra

W. Bulthuis-Griffioen

e

Inspecteur der Omzetbelasting,

domanda vertente sull' interpretazione dell' art. 13, parte A, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dai signori F.A. Schockweiler (relatore), presidente di sezione, G.F. Mancini e G. Hirsch, giudici,

avvocato generale: G. Cosmas

cancelliere: H. von Holstein, vicecancelliere

viste le osservazioni scritte presentate:

° per la signora Bulthuis-Griffioen, dall' avv. G.G.M. Kortenaar, consulente fiscale, in qualità di agente;

° per l' inspecteur der Omzetbelasting (Zaandam), dal signor H. Zuidersma;

° per il governo olandese, dal signor A. Bos, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

° per la Commissione delle Comunità europee, dal signor B.J. Drijber, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della signora Bulthuis-Griffioen, del governo olandese, rappresentato dal signor J.S. van den Oosterkamp, viceconsigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e della Commissione all'udienza del 23 marzo 1995,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'8 giugno 1995,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 21 luglio 1993, pervenuta in cancelleria il 26 novembre seguente, il Gerechtshof di Amsterdam ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la "sesta direttiva").

2 La questione è sorta nell'ambito di una controversia tra la signora Bulthuis-Griffioen e l'ispettorato delle imposte in ordine all'applicazione di un'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'"IVA"), prevista dall'art. 11, n. 1, della Wet op de omzetbelasting 1968 (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: la "legge del 1968").

3 Nei Paesi Bassi, la legge del 1968 dispone, all'art. 11, n. 1, lett. f), che sono esenti dall'IVA:

"le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a carattere sociale o culturale che saranno precisate mediante regolamenti amministrativi, purché l'ente non persegua uno scopo di lucro e l'esenzione non sia atta a perturbare gravemente la situazione concorrenziale a danno delle imprese aventi fini di lucro".

4 La nozione di "cessioni di beni e prestazioni di servizi a carattere sociale" che compare in questa disposizione è precisata dall'art. 7 dell'Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (decreto d'attuazione in materia d'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: il "decreto d'attuazione"), che rinvia sul punto al proprio allegato B. La parte B di quest'ultimo elenca diverse categorie di enti le cui prestazioni sono esenti da IVA qualora non perseguano fini di lucro. Al novero di tali enti appartengono, nella versione vigente fino al 1 luglio 1989, "le colonie di vacanze per bambini, gli asili nido, i giardini d'infanzia e le scuole all'aperto". Nella versione successiva a tale data, questa categoria corrisponde agli "istituti d'accoglienza per bambini e [alle] scuole per bambini affetti da malattie croniche" (punto 6).

5 Dall' agosto 1988, la signora Bulthuis-Griffioen gestisce nei Paesi Bassi un giardino d' infanzia. A tale titolo, essa è considerata "imprenditore" soggetto ad IVA, ai sensi dell' art. 7 della legge del 1968.

6 Nel 1989 e 1990 ne ha tratto un reddito pari, rispettivamente, a 41 997 e 41 947 HFL. Gli introiti hanno pertanto superato l' importo delle spese sostenute. I profitti d' esercizio sono stati versati alla signora Bulthuis-Griffioen in forma di remunerazione.

7 All' atto della dichiarazione dei redditi, la signora Bulthuis-Griffioen non ha versato l' IVA, ritenendo che le prestazioni offerte dal giardino d' infanzia fruissero dell' esenzione prevista dall' art. 11, n. 1, lett. f), della legge del 1968. I profitti ottenuti hanno pertanto raggiunto l' importo di 11 926 HFL nel 1989 e di 17 963 HFL nel 1990. Se invece le prestazioni offerte dal giardino d' infanzia non avessero fruito dell' esenzione IVA, i profitti di gestione sarebbero stati limitati a 6 371 HFL per il 1989 e a 12 014 HFL per il 1990.

8 L' ispettorato delle imposte ha inviato alla signora Bulthuis-Griffioen un avviso di accertamento rettificativo, ritenendo che la citata esenzione non dovesse trovare applicazione. Poiché l' interessata perseguiva un fine di lucro, essa non soddisfaceva, secondo l' ispettorato, il requisito imposto dall' art. 11, n. 1, lett. f), della legge del 1968.

9 Avverso l' avviso di accertamento rettificativo la signora Bulthuis-Griffioen ha proposto reclamo, respinto dall' ispettorato delle imposte. Essa ha allora proposto ricorso d' annullamento avverso quest' ultimo provvedimento dinanzi al Gerechtshof di Amsterdam.

10 Secondo questo giudice, è pacifico che l' istituto gestito dalla signora Bulthuis-Griffioen costituisce un "giardino d' infanzia" o un "asilo nido" ai sensi della prima versione dell' allegato B al decreto d' attuazione, e un "istituto d' accoglienza per bambini" ai sensi della nuova versione di tale allegato. Per contro, non sembra assodato che ricorra anche il presupposto della mancanza di fine di lucro. In proposito, la signora Bulthuis-Griffioen ha dedotto che, benché essa cerchi effettivamente di trarre un profitto di gestione dalla sua attività, tale profitto sarebbe comunque inferiore allo "stipendio" ipotetico che potrebbe ottenere per il lavoro prestato; per tale motivo essa ritiene che la sua attività non persegua "fini di lucro" ai sensi della legge del 1968.

11 Il Gerechtshof di Amsterdam rileva che l' esenzione istituita dall' art. 11, n. 1, lett. f), della legge del 1968 si fonda sull' art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva, che dispone quanto segue:

"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 e abuso:

(...)

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

12 Esso osserva altresì che, subordinando la concessione dell' esenzione al presupposto che l' ente interessato non abbia come finalità la ricerca sistematica del profitto, il legislatore si è avvalso della possibilità ° attribuita agli Stati membri dall' art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva ° di subordinare a talune condizioni la concessione di alcune delle esenzioni previste al n. 1.

13 L' art. 13, parte A, n. 2, lett. a), dispone infatti che:

"Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, a enti diversi da quelli di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste al paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n) all' osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

° gli enti di cui trattasi non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto: gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite;

(...)

° le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni di concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all' imposta sul valore aggiunto".

14 Secondo il Gerechtshof di Amsterdam, il presupposto della mancanza del fine di lucro contenuto nell' art. 11, n. 1, lett. f), della legge del 1968 deve avere lo stesso significato di quello contenuto nell' art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, secondo il quale "gli enti di cui trattasi non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto".

15 Esso ha perciò sospeso il procedimento, invitando la Corte a pronunciarsi sulla seguente questione pregiudiziale:

"Se il fatto che un imprenditore, persona fisica, cerchi di ottenere sul piano strutturale un utile di gestione tale che l' importo delle entrate superi quello delle spese sostenute senza che l' eccedenza giunga a superare l' equivalente di una congrua retribuzione dei lavori effettuati dall' imprenditore stesso costituisca 'ricerca sistematica del profitto' ai sensi dell' art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme".

16 Con la citata questione, il giudice a quo chiede alla Corte di interpretare il presupposto della mancanza di "ricerca sistematica del profitto", dettato dall' art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, al quale gli Stati membri possono subordinare l' applicazione, in favore di enti diversi da quelli di diritto pubblico, dell' esenzione prevista dal n. 1, lett. g), dello stesso articolo.

17 Per fornire al giudice a quo una soluzione utile a dirimere la controversia nella causa principale, occorre preliminarmente accertare se, in un caso quale quello di specie, ricorrano i presupposti per l' applicazione dell' art. 13, parte A, n. 1, lett. g). Considerato che tale disposizione istituisce un' esenzione in favore delle prestazioni di servizi strettamente connessi con l' assistenza sociale e la sicurezza sociale, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato, si deve quindi determinare se un imprenditore come la signora Bulthuis-Griffioen possa essere considerato come un "organismo" del genere.

18 Per giurisprudenza costante, le esenzioni previste dall' art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario (v. sentenza 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. 1737, punto 11). Ciò vale anche con riferimento agli specifici requisiti imposti per poter fruire di tali esenzioni e, in particolare, a quelli riguardanti la qualità o l' identità dell' operatore economico che effettui prestazioni coperte dall' esenzione.

19 Occorre ricordare altresì che, nella stessa sentenza (punto 13), la Corte ha dichiarato che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all' art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l' imposta sulla cifra d' affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso

da un soggetto passivo.

20 Tra le varie esenzioni previste dall' art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva, talune ° ivi compresa quella di cui alla lett. g) del detto articolo ° fanno espresso riferimento alla nozione di "organismo", mentre manca una precisazione del genere per altre esenzioni. Se ne desume che, nel primo caso, il beneficio dell' esenzione può essere invocato soltanto dalle persone giuridiche, laddove, nel secondo caso, se ne possono avvalere anche le persone fisiche, tra le quali gli imprenditori.

21 Di conseguenza, un imprenditore quale la signora Bulthuis-Griffioen, che è persona fisica, non rientra nell' ambito d' applicazione *ratione personae* dell' art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva.

22 Questa circostanza è sufficiente ad escludere la possibilità, per tale imprenditore, di avvalersi di un' esenzione ai sensi dell' art. 13, parte A, n. 1, lett. g), della sesta direttiva.

23 Alla luce di quanto sopra, diviene irrilevante per la soluzione della controversia nella causa principale accertare se il fatto che tale imprenditore cerchi sul piano strutturale di ottenere un utile di gestione, tale che l' importo delle entrate superi quello delle spese sostenute senza che l' eccedenza giunga a superare l' equivalente di una congrua retribuzione dei lavori effettuati dall' imprenditore stesso, costituisca "ricerca sistematica del profitto" ai sensi dell' art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

24 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la questione sollevata dal giudice di rinvio nel modo che segue: l' art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che un imprenditore, persona fisica, non può avvalersi di un' esenzione ai sensi della lett. g) di tale disposizione, esenzione espressamente riservata agli organismi di diritto pubblico e agli altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

25 Le spese sostenute dal governo olandese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Seconda Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Gerechtshof di Amsterdam con ordinanza 21 luglio 1993, dichiara:

L' art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretata nel senso che un imprenditore, persona fisica, non può avvalersi di un' esenzione ai

sensi della lett. g) di tale disposizione, esenzione espressamente riservata agli organismi di diritto pubblico e agli altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato.