

62000J0174

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 21 marzo 2002. - Kennemer Golf & Country Club contro Staatssecretaris van Financiën. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Hoge Raad der Nederlanden - Paesi Bassi. - Sesta direttiva IVA - Art. 13, parte A, n. 1, lett. m) - Operazioni esenti - Prestazioni connesse con la pratica dello sport - Organizzazione senza scopo lucrativo. - Causa C-174/00.

raccolta della giurisprudenza 2002 pagina I-03293

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

1. Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Esenzioni previste dalla sesta direttiva - Esenzione di talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da enti senza scopo di lucro alle persone che praticano le dette attività - Enti senza scopo di lucro - Nozione - Requisito facoltativo che prevede il divieto di mirare alla ricerca sistematica del profitto - Portata

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, parte A, n. 1, lett. m), e n. 2, lett. a), primo trattino]

2. Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Prestazioni di servizi a titolo oneroso - Nozione - Messa a disposizione di impianti sportivi dietro versamento di una quota annuale forfettaria - Inclusione

(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 2, punto 1)

Massima

1. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, deve essere interpretato nel senso che, per attribuire a un ente la qualificazione di ente «senza scopo di lucro», occorre prendere in considerazione il complesso delle sue attività, ivi comprese quelle fornite a titolo di complemento dei servizi considerati dalla disposizione medesima.

Tale qualificazione può essere operata anche qualora detto ente tenda sistematicamente a produrre eccedenze fintantoché queste non vengono distribuite a titolo di utili ai rispettivi membri bensì vengono destinate all'esecuzione delle sue prestazioni. La prima parte del requisito facoltativo di cui all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), primo trattino, della direttiva, secondo cui le organizzazioni di cui trattasi non devono mirare alla ricerca sistematica del profitto, deve essere interpretata allo stesso modo.

(v. punti 21-22, 28, 35 e dispositivo 1-2)

2. L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi del quale sono soggette all'imposta le prestazioni di servizi effettuate «a titolo oneroso», deve essere interpretato nel senso che i contributi annuali forfettari versati dai soci di un'associazione sportiva possono costituire il corrispettivo di prestazioni di servizi fornite dall'associazione medesima, ancorché i soci che non utilizzano o non utilizzano regolarmente gli impianti dell'associazione medesima siano nondimeno tenuti al versamento del rispettivo contributo annuale. Sussiste, infatti, un nesso diretto tra i contributi versati dai soci e le prestazioni fornite dall'associazione, atteso che tali prestazioni consistono nel mettere a disposizione dei soci, in maniera permanente, impianti sportivi e vantaggi ad essi relativi e non in prestazioni puntuali effettuate su richiesta dei soci medesimi.

(v. punti 40, 42 e dispositivo 3)

Parti

Nel procedimento C-174/00,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, in applicazione dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Kennemer Golf & Country Club

e

Staatssecretaris van Financiën,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), 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 (Quinta Sezione),

composta dai sigg. P. Jann (relatore), presidente di sezione, S. von Bahr e C.W.A. Timmermans, giudici,

avvocato generale: F.G. Jacobs

cancelliere: L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il governo dei Paesi Bassi, dal sig. M.A. Fierstra, in qualità di agente;

- per il governo finlandese, dalla sig.ra E. Bygglin, in qualità di agente;

- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra G. Amodeo, in qualità di agente, assistita dall'avv. A. Robertson, barrister;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. H.M.H. Speyart e K. Gross, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del governo del Regno Unito, rappresentato dalla sig.ra R. Magrill, in qualità di agente, assistita dal sig. A. Robertson, e della Commissione, rappresentata dal sig. H. van Vliet, in qualità di agente, all'udienza del 26 settembre 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 dicembre 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con sentenza 3 maggio 2000, pervenuta in cancelleria il 9 maggio seguente, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) ha sottoposto a questa Corte, in virtù dell'art. 234 CE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), 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 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la Kennemer Golf & Country Club (in prosieguo: la «Kennemer Golf») e lo Staatssecretaris van Financiën in merito all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») a cui la Kennemer Golf è stata assoggettata a motivo di alcune prestazioni effettuate nel contesto della pratica del golf.

Contesto normativo

Disciplina comunitaria

3 L'art. 2 della sesta direttiva dispone:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2. le importazioni di beni».

4 L'art. 4, n. 1, della sesta direttiva prevede:

«Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

5 Ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

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;

(...)».

6 Il n. 2 della medesima disposizione è redatto come segue:

«a) Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad 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;

(...)».

Disciplina nazionale

7 Ai sensi dell'art. 11, n. 1, del Wet op de Omzetbelasting 1968 (legge del 1968 sull'IVA, Staatsblad 1968, n. 329; in prosieguo: la «Legge 1968») del 28 giugno 1968:

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

(...)

e) i servizi forniti ai propri membri da organizzazioni il cui scopo è la pratica o la promozione dello sport, ad eccezione (...)

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».

8 Il provvedimento amministrativo, menzionato al n. 1 della legge richiamata al punto precedente, è l'Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 (decreto di esecuzione dell'Iva 1968, Staatsblad 1968, n. 423; in prosieguo: il «decreto di esecuzione») del 12 agosto 1968. Esso prevede, al suo art. 7, n. 1, e al suo allegato B, che sono in particolare considerate come cessioni di beni e prestazioni di servizi esenti:

«b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi [a carattere sociale o culturale] effettuate in quanto tali dalle organizzazioni di seguito elencate, purché esse non abbiano scopo di lucro:

(...)

21. le organizzazioni che si occupano di fornire l'opportunità di praticare sport, solo per tali prestazioni».

Causa principale e questioni pregiudiziali

9 La Kennemer Golf è un'associazione di diritto olandese che ha circa 800 soci. Essa ha come scopo, ai sensi del suo statuto, la pratica e la promozione dello sport e di giochi, in particolare del golf. A tal fine, essa possiede nel territorio del comune di Zandvoort (Paesi Bassi) impianti comprendenti in particolare un campo per il golf e una sede del club.

10 I soci della Kennemer Golf devono versare contributi annuali, nonché una quota di ingresso, e sono tenuti a partecipare ad un prestito obbligazionario senza interessi emesso dalla Kennemer Golf.

11 Oltre all'uso degli impianti da parte dei soci della Kennemer Golf, le persone che non sono soci della stessa possono fare uso del campo da golf e dei relativi impianti pagando un contributo giornaliero. Dal fascicolo risulta che la Kennemer Golf percepisce in tale maniera somme relativamente cospicue, che ammontano a circa un terzo degli importi versati dai membri a titolo dei contributi annuali.

12 Nel corso degli anni che hanno preceduto l'esercizio fiscale 1994, la Kennemer Golf chiudeva lo stato degli attivi e dei passivi con un saldo attivo, che è stato in seguito contabilizzato in quanto fondo di riserva come accantonamento per le spese non annuali. Ciò si è verificato anche per l'esercizio di cui trattasi nella causa principale, vale a dire per l'esercizio 1994.

13 Ritenendo che le prestazioni fornite ai soggetti non soci della Kennemer Golf fossero esenti dall'IVA in virtù dell'art. 11, n. 1, lett. f), della Legge 1968 e dell'art. 7, n. 1, nonché dell'allegato B, lett. b), punto 21, del decreto di esecuzione, la Kennemer Golf non ha versato, per l'esercizio fiscale 1994, l'IVA relativa a queste prestazioni. Tuttavia, il fisco ha considerato che la Kennemer Golf perseguiva in realtà uno scopo lucrativo e ha proceduto ex post all'imposizione dell'IVA relativa a tali prestazioni.

14 La Kennemer Golf, avendo il fisco respinto il reclamo da essa presentato contro detta decisione, ha proposto un ricorso davanti al Gerechtshof te Amsterdam (Corte di appello di Amsterdam, Paesi Bassi). Tale giudice ha rigettato il ricorso con cui era stato adito per il motivo che, qualora la Kennemer Golf realizzasse utili sistematicamente, si presumeva che la stessa tentasse di produrre eccedenze di gestione e perseguisse uno scopo lucrativo.

15 La Kennemer Golf ha presentato un ricorso per cassazione avverso detta sentenza del Gerechtshof te Amsterdam dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden. Questo, ritenendo che la soluzione della controversia dipenda dall'interpretazione delle disposizioni nazionali in materia di IVA alla luce delle corrispondenti disposizioni della sesta direttiva, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) a) Se, per stabilire se un ente abbia scopo di lucro, 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'ente.

b) Nell'ipotesi in cui, con riferimento allo scopo lucrativo, si debba unicamente tener conto delle prestazioni di servizi offerte dall'ente ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva e non del risultato globale dell'ente, se debbano essere presi in considerazione solo i costi direttamente occasionati dalla prestazione di tali servizi, oppure anche una parte degli altri costi dell'ente.

2) a) Se si sia in presenza di un nesso diretto, come inteso, tra le altre sentenze, 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, conformemente al 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 considerata in tal caso 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, si debba includere tra gli introiti di un ente costituito in forma di associazione, da prendere in considerazione per determinare se esista lo scopo lucrativo di cui alla prima questione, il totale dei contributi annuali dei soci ai quali l'associazione, conformemente al fine statutario, offre l'opportunità di praticare uno sport.

3) Se la circostanza che un ente impieghi gli utili da esso sistematicamente perseguiti 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 ente 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, [lett. a),] 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"».

Sulla prima questione

16 Con la sua prima questione, sub a), il giudice del rinvio domanda in sostanza se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che per attribuire a un ente la qualificazione di ente «senza scopo di lucro» occorra prendere in considerazione le sole prestazioni considerate in tale disposizione oppure tener conto del complesso delle sue attività.

17 Secondo il governo olandese, occorre fare riferimento alle specifiche prestazioni previste dalla detta disposizione della sesta direttiva. Se non fosse così, si potrebbero avere risultati irragionevoli e potrebbero essere incoraggiati frodi od abusi. Tale impostazione sarebbe conforme all'economia generale del sistema comune dell'IVA, che ogni volta riguarderebbe un'operazione concreta e non colui che esegue la prestazione.

18 Al riguardo si deve constatare che, come hanno osservato sia il governo del Regno Unito sia la Commissione, dalla lettera dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva risulta che esso riguarda in maniera esplicita talune «prestazioni (...) fornite da enti senza scopo di lucro» e che nessuna delle versioni linguistiche di questa disposizione presenta una formulazione da cui possa risultare, in ragione dell'ambiguità della stessa, che l'espressione «senza scopo di lucro» si riferisca alle prestazioni e non agli enti.

19 D'altronde, l'insieme delle esenzioni elencate dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. h)-p), della sesta direttiva riguarda enti che agiscono nel pubblico interesse in un settore sociale, culturale, religioso e sportivo o in un settore simile. L'obiettivo di tali esenzioni è dunque un trattamento più favorevole, in materia di IVA, di alcuni enti le cui attività sono orientate verso finalità non commerciali.

20 L'interpretazione suggerita dal governo olandese, secondo la quale occorre prendere in considerazione le sole prestazioni effettuate ai fini sopra menzionati, avrebbe come conseguenza, come al paragrafo 23 delle sue conclusioni ha osservato l'avvocato generale, che imprese commerciali, che di regola operano con uno scopo lucrativo, potrebbero in linea di principio del pari chiedere l'esenzione dall'IVA quando effettuano, eccezionalmente, prestazioni qualificabili come «senza scopo lucrativo». Un risultato del genere non può tuttavia essere conforme alla lettera e allo spirito della disposizione oggetto della causa principale.

21 Se per attribuire a un ente la qualificazione di ente «senza scopo di lucro» occorre prendere in considerazione tale ente e non le prestazioni che esso effettua ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, ne consegue che, per determinare se un ente del genere soddisfi i requisiti prescritti da tale disposizione, occorre tenere conto del complesso delle sue attività, comprese quelle che esso fornisce come complemento dei servizi considerati dalla disposizione stessa.

22 La prima questione, sub a), va quindi risolta dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che per attribuire a un ente la qualificazione di ente «senza scopo di lucro» occorre prendere in considerazione il complesso delle sue attività.

23 Alla luce di questa soluzione, non è necessario risolvere la prima questione, sub b).

Sulla terza questione

24 Con la terza questione, che occorre esaminare prima della seconda a motivo dello stretto collegamento che essa presenta con la prima questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, in combinato disposto con il n. 2, lett. a), primo trattino, di questa disposizione, debba essere interpretato nel senso che un ente possa essere qualificata come «senza scopo lucrativo», anche se essa tende sistematicamente a produrre eccedenze, che vengono in seguito dalla stessa destinate all'esecuzione delle sue prestazioni.

25 Mentre i governi finlandese e del Regno Unito, nonché la Commissione, sostengono che occorre prendere in considerazione il fatto che l'ente in oggetto tenda ad un profitto e non la circostanza che lo realizzi, anche abitualmente, il governo olandese fa valere che l'esenzione dall'IVA non deve essere concessa quando profitti vengono realizzati sistematicamente.

L'esenzione sarebbe applicabile solamente nel caso di eccedenze realizzate in via occasionale o meramente incidentale.

26 A tale riguardo si deve rilevare, in via preliminare, come dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva risulti che la qualificazione di un ente senza scop«o di lucro», ai sensi di questa disposizione, deve essere effettuata in relazione allo scopo perseguito da questa, vale a dire tale ente non deve mirare a produrre profitti per i suoi soci, contrariamente alla finalità di un'impresa commerciale [v., a proposito dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), della sesta direttiva, l'odierna sentenza, causa C-267/00, Zoological Society of London, Racc. pag. I-0000, punto 17]. Il fatto che la finalità dell'ente che possa beneficiare dell'esenzione dall'IVA costituisca il criterio di valutazione per la concessione di questo vantaggio è chiaramente confermato dalla maggior parte delle altre versioni linguistiche del detto art. 13, parte A, n. 1, lett. m), nelle quali si menziona esplicitamente che tale ente deve essere priva di scopo lucrativo (v., oltre alla versione francese, anche le versioni tedesca - «Gewinnstreben» -, olandese - «winst oogmerk» -, italiana - «senza scopo lucrativo» - e spagnola - «sin fin lucrativo» -).

27 Spetta agli organi nazionali competenti in materia determinare se, alla luce dell'oggetto statutario dell'ente in questione, nonché delle circostanze concrete di un dato caso di specie, un ente soddisfi i requisiti atti a conferirle la qualificazione di ente senza scop«o di lucro».

28 Una volta accertato che ciò si verifica, il fatto che un ente realizzi del pari profitti, anche se da esso perseguiti o prodotti sistematicamente, non può porre in discussione la qualificazione iniziale di tale ente fintanto che tali profitti non sono distribuiti come utili ai soci dell'ente stesso. E' certo che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva non impedisce agli enti considerati da questa disposizione di chiudere il loro esercizio con un saldo attivo. Altrimenti, come ha rilevato in particolare il governo del Regno Unito, enti del genere sarebbero impossibilitati a creare riserve destinate a pagare la manutenzione e i futuri miglioramenti dei loro impianti.

29 Il giudice del rinvio formula inoltre dubbi quanto al punto se tale interpretazione possa essere fatta salva in casi nei quali l'ente cerchi sistematicamente di realizzare eccedenze. Egli si riferisce al riguardo all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), primo trattino, della sesta direttiva che sembrerebbe negare l'esenzione dall'IVA quando un ente miri sistematicamente a realizzare profitti.

30 Circa tale ultima disposizione, si deve immediatamente rilevare che essa enuncia una condizione facoltativa, che gli Stati membri sono liberi di imporre, come condizione supplementare, per la concessione di talune esenzioni di cui all'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva, tra cui figura l'esenzione prevista in questa stessa disposizione alla lett. m), la quale riguarda la causa principale. Sembra che il legislatore olandese richieda il rispetto di tale condizione facoltativa per accordare il beneficio della detta esenzione.

31 Per quanto riguarda l'interpretazione della detta condizione facoltativa, il governo olandese fa valere che l'esenzione deve essere negata quando un ente mira sistematicamente a realizzare eccedenze. I governi finlandese e del Regno Unito, nonché la Commissione, ritengono tuttavia che la ricerca sistematica del profitto non sia decisiva se risulta sia dalle circostanze del caso di specie, sia dal tipo di attività effettivamente esercitata da un ente che quest'ultima opera conformemente al suo oggetto statutario e che questo è privo di scopo lucrativo.

32 Al riguardo occorre osservare che la prima condizione prevista dall'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), primo trattino, della sesta direttiva, cioè il divieto, per un dato ente, di avere per scopo la ricerca sistematica del profitto, si riferisce chiaramente, nella versione francese di questa disposizione, al «profit», mentre le altre due condizioni enunciate da questa, cioè il divieto di distribuire profitti e il requisito della destinazione degli stessi al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite, si riferiscono ai «bénéfices».

33 Benché tale distinzione non si ritrovi in tutte le altre versioni linguistiche della sesta direttiva, essa è confermata dall'obiettivo delle disposizioni dell'art. 13, parte A, di questa. Infatti, come ha osservato l'avvocato generale ai paragrafi 57-61 delle sue conclusioni, si oppongono alla qualificazione di un ente come «senza scopo lucrativo» non i profitti («bénéfices»), nel senso di eccedenze che si producono alla fine di un esercizio, ma gli utili nel senso di vantaggi pecuniari per i soci dell'ente stessa. Ne risulta, come fa valere anche la Commissione, che la condizione espressa nell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), primo trattino, della sesta direttiva coincide essenzialmente con il criterio di ente senza scopo di lucro quale figura nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), di questa.

34 Il governo olandese fa valere che un'interpretazione del genere non terrebbe conto del fatto che l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), primo trattino, deve, in quanto condizione supplementare, necessariamente avere un contenuto che vada oltre quello della disposizione di base. Al riguardo è sufficiente osservare che tale condizione non si riferisce solamente all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, ma anche a numerose altre esenzioni obbligatorie che hanno un diverso contenuto.

35 Di conseguenza, la terza questione va risolta dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che un ente può essere qualificato come ente «senza scopo di lucro» anche se tende sistematicamente a produrre eccedenze, che in seguito vengono dallo stesso destinate all'esecuzione delle sue prestazioni. La prima parte della condizione facoltativa che figura all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), primo trattino, della sesta direttiva deve essere interpretata allo stesso modo.

Sulla seconda questione

36 Con la prima parte della seconda questione, sub a), il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che i contributi annuali dei soci di un'associazione sportiva possono costituire il corrispettivo delle prestazioni di servizi fornite dalla stessa, anche quando i soci che non utilizzano gli impianti dell'associazione o non li utilizzano regolarmente sono comunque tenuti a versare il loro contributo annuale.

37 Il giudice del rinvio si riferisce al riguardo alla giurisprudenza della Corte, in particolare al punto 12 della citata sentenza *Apple and Pear Development Council*, nella quale la Corte ha statuito che la nozione di prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, presuppone l'esistenza di un nesso diretto fra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto. Il giudice del rinvio nutre dubbi sull'esistenza di tale nesso diretto in circostanze come quelle della causa principale.

38 Secondo il governo olandese, un nesso diretto tra il contributo dei soci dell'associazione e le prestazioni fornite dalla stessa manca in circostanze come quelle della causa principale. L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, come interpretato dalla Corte, richiederebbe che un servizio concreto sia direttamente retribuito, il che non avverrebbe quando alcuni soci di un club sportivo non ricorrono alle prestazioni offerte da questo e ciononostante pagano il loro contributo annuale.

39 Al riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio fornito e che una prestazione di servizi è imponibile solo quando esista un nesso diretto fra il servizio prestato e il controvalore ricevuto (sentenze *Apple and Pear Development Council*, già citata, punti 11 e 12, nonché 3 marzo 1994, causa C-16/93, *Tolsma*, Racc. pag. I-743, punto 13). Una prestazione configura pertanto un'operazione imponibile soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (precitata sentenza *Tolsma*, punto 14).

40 Nella causa pendente dinanzi al giudice del rinvio, come sostiene la Commissione, la circostanza che il contributo annuale sia forfettario e non possa essere riferito ad ogni utilizzazione personale del campo da golf non incide per nulla sul fatto che prestazioni reciproche sono scambiate tra i soci di un'associazione sportiva, come quella in questione nella causa principale, e l'associazione stessa. Infatti, le prestazioni dell'associazione consistono nell'offerta ai suoi soci, in maniera permanente, degli impianti sportivi e dei vantaggi ad essi relativi e non in prestazioni occasionali effettuate su richiesta dei soci stessi. Vi è dunque un nesso diretto tra i contributi annuali dei soci di un'associazione sportiva come quella considerata nella causa principale e le prestazioni dalla stessa fornite.

41 D'altronde, come giustamente fa valere il governo del Regno Unito, la tesi sostenuta dal governo olandese comporterebbe che la quasi totalità dei prestatori di servizi potrebbe sottrarsi al versamento dell'IVA ricorrendo a prezzi forfettari e disattendere così i principi d'imposizione che costituiscono il fondamento del sistema comune dell'IVA istituito dalla sesta direttiva.

42 La prima parte della seconda questione, sub a), va quindi risolta dichiarando che l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che i contributi annuali dei soci di un'associazione sportiva, come quella considerata nella causa principale, possono costituire il corrispettivo delle prestazioni di servizi fornite dalla stessa, anche quando i soci che non utilizzano gli impianti dell'associazione o non li utilizzano regolarmente sono comunque tenuti a versare il loro contributo annuale.

43 Alla luce di questa soluzione, non è più necessario risolvere la seconda parte della seconda questione, sub a), né la medesima questione, sub b).

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

44 Le spese sostenute dai governi olandese, finlandese e del Regno Unito, nonché dalla Commissione, 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 (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad der Nederlanden con sentenza 3 maggio 2000, dichiara:

1) L'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), 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 interpretato nel senso che per attribuire a un ente la qualificazione di ente «senza scopo di lucro» occorre prendere in considerazione il complesso delle attività dello stesso.

2) L'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che un ente può essere qualificato come ente «senza scopo di lucro» anche se tende sistematicamente a produrre eccedenze, che in seguito vengono dallo stesso destinate all'esecuzione delle sue prestazioni. La prima parte della condizione facoltativa che figura all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), primo trattino, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretata allo stesso modo.

3) L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che i contributi annuali dei soci di un'associazione sportiva, come quella considerata nella causa principale, possono costituire il corrispettivo delle prestazioni di servizi fornite dalla stessa, anche quando i soci che non utilizzano gli impianti dell'associazione o non li utilizzano regolarmente sono comunque tenuti a versare il loro contributo annuale.