

Downloaded via the EU tax law app / web

Causa C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

contro

Finanzamt Klagenfurt

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt)

«IVA — Diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte — Nozione di "attività economiche" — Organizzazione regionale di un partito politico — Attività pubblicitarie a favore delle organizzazioni locali del partito — Spese relative a tali attività che oltrepassano le entrate»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Attività economiche ai sensi dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva

(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 4, nn. 1 e 2)

L'art. 4, nn. 1 e 2, 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 l'attività di pubblicità esterna svolta dalla sezione di un partito politico di uno Stato membro non deve essere considerata come un'attività economica. Tale attività, infatti, non consente di produrre entrate aventi un certo carattere di stabilità, atteso che le sole entrate dotate di un carattere di stabilità provengono dal finanziamento pubblico e dai contributi dei membri del partito e sono destinate a compensare, in particolare, le perdite causate dall'attività di pubblicità esterna. In tal modo, con siffatte attività di pubblicità, un partito politico svolge un'attività di comunicazione nel contesto della realizzazione dei suoi obiettivi politici al fine di diffondere le proprie idee in quanto organizzazione politica. Nell'esercitare tale attività, detto partito politico non partecipa, tuttavia, ad alcun mercato.

(v. punti 21, 23-24 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

6 ottobre 2009 (*)

«IVA – Diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte – Nozione di "attività economiche" –

Organizzazione regionale di un partito politico – Attività pubblicitarie a favore delle organizzazioni locali del partito – Spese relative a tali attività che oltrepassano le entrate»

Nel procedimento C-267/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Austria), con decisione 16 giugno 2008, pervenuta in cancelleria il 20 giugno 2008, nella causa

SPÖ Landesorganisation Kärnten

contro

Finanzamt Klagenfurt,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (relatore), L. Bay Larsen e dalla sig.ra C. Toader, giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro

cancelliere: sig. K. Malasheva, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 23 aprile 2009,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Finanzamt Klagenfurt, dal sig. J. Wogrin, in qualità di agente, assistito dall'avv. G. Lackner, Rechtsanwalt;
- per il governo greco, dalle sig.re O. Patsopoulou, S. Trekli e V. Karra, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 9 luglio 2009,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 4, nn. 1 e 2, 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 IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia tra la SPÖ Landesorganisation Kärnten, che è la sezione del partito socialdemocratico austriaco del Land della Carinzia (in prosieguo: la «Landesorganisation») ed il Finanzamt Klagenfurt riguardo al trattamento fiscale, sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), di talune attività pubblicitarie svolte da tale sezione per conto delle organizzazioni regionali e locali di detto partito nel Land della Carinzia, durante gli anni dal 1988 al 2004.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 4 della sesta direttiva IVA recita quanto segue:

«1. 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.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

(...)

5. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

(...)».

La normativa nazionale

4 L'art. 1 del Parteiengesetz (legge sui partiti), disposizione di rango costituzionale, così prevede:

«(1) L'esistenza e la varietà dei partiti politici sono elementi essenziali dell'ordinamento democratico della Repubblica d'Austria [art. 1 della Costituzione austriaca].

(2) Tra i compiti dei partiti politici si annovera la collaborazione nella formazione della volontà politica.

(...)».

5 Ai sensi dell'art. 6 dell'Abgabenänderungsgesetz 1975 (legge di riforma tributaria del 1975), nell'ambito di applicazione delle disposizioni tributarie fissate all'art. 3, n. 3, del Bundesabgabenordnung (codice federale delle imposte) i partiti politici devono essere considerati enti di diritto pubblico qualora abbiano personalità giuridica conformemente all'art. 1 della legge sui partiti.

6 L'art. 2 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra di affari) del 1994 definisce le nozioni di imprenditore e di impresa. Il n. 3 di tale disposizione disciplina lo status degli enti di diritto pubblico.

7 Ai sensi di detto n. 3, gli enti di diritto pubblico esercitano, in linea di principio, attività commerciali o professionali solo nell'ambito delle loro imprese commerciali ai sensi dell'art. 2 della

Körperschaftsteuergesetz 1988 (legge relativa all'imposta sugli enti pubblici del 1998), escluse alcune eccezioni che non rilevano nel caso di specie.

8 L'art. 2 di detta legge definisce l'impresa commerciale di un ente di diritto pubblico nei termini seguenti:

«(1) Per impresa commerciale di un ente di diritto pubblico si intende qualsiasi organismo che sia

- economicamente autonomo e
- diretto esclusivamente o prevalentemente ad un'attività economica privata permanente rilevante da un punto di vista economico e
- alla realizzazione di redditi o, nel caso in cui non vi sia partecipazione all'attività economica generale, di altri vantaggi economici e
- non svolga attività agricole o forestali [art. 21 dell'Einkommensteuergesetz 1998 (legge relativa all'imposta sul reddito del 1998)].

L'intento di realizzare un profitto non è indispensabile. Le attività dell'ente sono da considerarsi comunque attività produttive.

(...)

(4) Un'impresa commerciale è parimenti soggetta all'imposta senza limitazioni anche allorquando sia essa stessa un ente di diritto pubblico.

(5) Un'attività che serve prevalentemente i pubblici poteri (impresa pubblica) non costituisce un'attività economica privata ai sensi del n. 1. L'esercizio di un pubblico potere si deve presumere, in particolare, qualora si tratti di prestazioni che il destinatario della prestazione è tenuto ad accettare in forza di una disposizione di legge o di una norma amministrativa».

Causa principale e questioni pregiudiziali

9 Il ricorso principale è stato introdotto dalla Landesorganisation. Detta sezione, dotata di personalità giuridica, ha svolto attività per le sezioni distrettuali e locali ad essa subordinate nell'ambito delle pubbliche relazioni, della pubblicità e delle attività di informazione, attività qualificate come «pubblicità esterna». In particolare, ha acquistato materiale pubblicitario precedentemente alle elezioni, che ha poi ceduto, dietro corrispettivo, alle relative organizzazioni distrettuali e locali, a seconda delle esigenze di queste ultime ed ha organizzato ogni anno il ballo dello SPÖ.

10 Le parti nel procedimento principale dissentono sulla questione se la Landesorganisation debba essere considerata un soggetto passivo ai sensi della sesta direttiva IVA nell'ambito della prestazione delle attività di pubblicità esterna per le sue organizzazioni subordinate e, pertanto, se sia legittimata a detrarre l'IVA assolta a monte in tale contesto.

11 Secondo quanto accertato dal giudice del rinvio, gli introiti ricavati dalla Landesorganisation tra il 1998 e il 2004 provenivano principalmente dall'addebito di prestazioni alle organizzazioni distrettuali e locali nonché dalla vendita dei biglietti in occasione dell'organizzazione del ballo annuale dello SPÖ. Per contro, solo una quota ridotta delle spese della Landesorganisation è stata addebitata alle organizzazioni subordinate, le quali partecipano alle spese della Landesorganisation in funzione delle loro possibilità – in assenza di regole prestabilite da rispettare – il che si risolve nell'imporre alla Landesorganisation di sopportare essa stessa la

maggior parte dei costi sostenuti nel contesto dell'attività pubblicitaria in questione. Le perdite in tal modo occorse potevano essere compensate con fondi di finanziamenti pubblici, con contributi dei membri del partito, con pagamenti erogati dai soggetti interni al partito e con varie donazioni al partito stesso.

12 Solo a partire dal 2004 le prestazioni che non potevano essere addebitate ai loro singoli destinatari sono state addebitate alle organizzazioni distrettuali in forma di contributo definito «contributo per le pubbliche relazioni». L'importo di tale contributo veniva determinato, da un lato, secondo il numero dei membri del partito dei rispettivi distretti, dall'altro, secondo il numero dei deputati eletti da ogni distretto.

13 Ciò premesso, l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt decideva di sospendere il procedimento e di sollevare dinanzi alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 4, n. 1, della sesta direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che la "pubblicità esterna" (Außenstelle) ad opera dell'organizzazione regionale di un partito politico (organizzata al livello del Land), dotata di personalità giuridica, sotto forma di azioni pubblicitarie, attività informativa, organizzazione di manifestazioni di partito, fornitura di materiale pubblicitario alle organizzazioni distrettuali nonché allestimento e organizzazione di un ballo annuale («SPÖ-Ball») debba considerarsi un'attività economica, qualora in tal modo si realizzino entrate provenienti dal (parziale) addebito delle spese per la "pubblicità esterna" alle organizzazioni subordinate del partito, anch'esse dotate di personalità giuridica (organizzazioni distrettuali, ecc.), nonché proventi derivanti dalla vendita dei biglietti per la partecipazione al ballo.

2) Se, nell'ambito della valutazione di un'"attività economica" ai sensi dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva [IVA], abbia conseguenze negative il fatto che le attività menzionate nella questione sub 1) "si riflettano" sull'organizzazione regionale e in questo senso siano utili anche a quest'ultima. È in re ipsa il fatto che, nell'ambito di tali attività, anche il partito in quanto tale nonché i suoi obiettivi e i suoi orientamenti politici vengano costantemente pubblicizzati, sebbene non in via principale, ma come inevitabile conseguenza secondaria.

3) Se si possa ancora parlare di "attività economica" nel senso citato supra, qualora le spese per la "pubblicità esterna" superino in modo permanente e di gran lunga gli introiti ottenuti da tale attività derivanti dall'addebito delle spese e dall'organizzazione del ballo.

4) Se ricorra un'"attività economica" anche qualora l'addebito delle spese non avvenga in base a criteri economici immediatamente individuabili (ad esempio, il principio dell'imputazione dei costi al soggetto che li provoca o che ne beneficia) e le organizzazioni locali siano lasciate sostanzialmente libere di decidere se e in qual misura partecipare alle spese dell'organizzazione regionale.

5) Se ricorra un'"attività economica" anche qualora l'addebito delle prestazioni pubblicitarie alle organizzazioni locali avvenga nella forma di un contributo, il cui importo dipende, da un lato, dal numero dei membri delle organizzazioni locali in questione e, dall'altro, dal numero dei deputati da esse eletti.

6) Nel contesto della questione relativa alla sussistenza di un'attività economica, se sussidi pubblici (come, ad esempio, il regime dei finanziamenti ai partiti del Land della Carinzia) che non rientrano nella retribuzione imponibile debbano essere considerati vantaggi economici.

7) Nel caso in cui la "pubblicità esterna", di per sé, dovesse rappresentare un'attività economica ai sensi dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva [IVA], se la circostanza che le attività di pubbliche relazioni e la pubblicità elettorale appartengono al nucleo centrale dell'attività dei

partiti politici e rappresentano una conditio sine qua non per la realizzazione degli obiettivi e dei contenuti politici osti alla qualificazione di tale attività come “attività economica”.

8) Se le attività prestate dalla ricorrente, definite come “pubblicità esterna”, siano di natura tale da essere paragonabili alle attività svolte dagli uffici di pubblicità commerciale ai sensi dell’allegato D, n. 10, della sesta direttiva [IVA] e/o se corrispondano ad esse nel contenuto. Nel caso in cui la questione sia risolta in senso affermativo, se l’entità delle attività effettuate, alla luce della struttura delle entrate e delle uscite nel periodo relativo al presente procedimento, possa essere qualificata come “non trascurabile”».

Sulle questioni pregiudiziali

14 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio intende chiarire, in sostanza, se l’art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che attività di pubblicità esterna svolte dalla sezione di un partito politico di uno Stato membro debbano essere considerate come un’attività economica.

15 A termini dell’art. 4, n. 1, della sesta direttiva IVA, si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al n. 2 dello stesso articolo, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Tale nozione di «attività economica» è definita, al detto n. 2, come comprensiva di tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi e, in particolare, delle operazioni che comportino lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

16 Al riguardo, occorre precisare che, benché l’art. 4 della sesta direttiva IVA assegni una sfera di applicazione molto ampia all’IVA, la detta disposizione si applica solo alle attività aventi carattere economico (v. sentenze 26 giugno 2007, causa C?284/04, causa T?Mobile Austria e a., Racc. pag. I?5189, punto 34, nonché causa C?369/04, Hutchison 3G e a., Racc. pag. I?5247, punto 28).

17 Secondo giurisprudenza consolidata, risulta parimenti che l’analisi delle definizioni delle nozioni di soggetto passivo e di attività economica pone in evidenza la portata della sfera di applicazione della nozione di attività economica nonché il carattere obiettivo di tale nozione, nel senso che l’attività è considerata di per se stessa, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati (v., segnatamente, sentenze 21 febbraio 2006, causa C?223/03, University of Huddersfield, Racc. pag. I?1751, punto 47; T?Mobile Austria e a., cit., punto 35, nonché Hutchison 3G e a., cit., punto 29).

18 Dalla decisione di rinvio risulta che, nella causa principale, l’attività svolta dalla Landesorganisation è consistita nello svolgimento di attività nell’ambito delle pubbliche relazioni, di informazione, di organizzazione di eventi, di consegna di materiale pubblicitario ad altre sezioni dello SPÖ e nell’organizzazione di un ballo annuale.

19 Al riguardo occorre osservare, in primo luogo, che la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato e che una prestazione di servizi è, pertanto, imponibile solo quando esista un nesso diretto fra il servizio prestato e il controvalore ricevuto. Ne consegue che una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell’art. 2, n. 1, della sesta direttiva IVA, e 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 costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all’utente (sentenza 3 marzo 1994, causa C?16/93, Tolsma, Racc. pag. I?743, punti 13 e 14 nonché la

giurisprudenza citata).

20 In secondo luogo, occorre precisare che, nel contesto dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva IVA, la nozione di «sfruttamento» si riferisce, conformemente ai presupposti che implica il principio della neutralità del sistema comune dell'IVA, a qualsiasi operazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica, intesa a ricavare dal bene di cui trattasi introiti aventi un certo carattere di stabilità (v., in tal senso, sentenze 29 aprile 2004, causa C-77/01, EDM, Racc. pag. I-4295, punto 48, e 21 ottobre 2004, causa C-8/03, BBL, Racc. pag. I-10157, punto 36).

21 Al riguardo, occorre rilevare che l'attività oggetto della causa principale, quale descritta al precedente punto 18, consiste in operazioni di pubblicità. Orbene, nel caso di specie, tale sfruttamento non consente di produrre entrate aventi un certo carattere di stabilità.

22 Occorre infatti rilevare che lo SPÖ, al fine di consentire la continuità delle sue attività, è finanziato mediante sussidi pubblici, conformemente alla legge nazionale austriaca sul finanziamento dei partiti politici, con varie donazioni e con contributi erogati dai membri del partito stesso.

23 Pertanto, le sole entrate dotate di un carattere di stabilità provengono dal finanziamento pubblico e dai contributi dei membri di tale partito, ove dette entrate compensano, in particolare, le perdite causate dall'attività oggetto della causa principale.

24 In tal modo, con siffatte attività, lo SPÖ svolge un'attività di comunicazione nel contesto della realizzazione dei suoi obiettivi politici al fine di diffondere le proprie idee in quanto organizzazione politica. Più in particolare, l'attività dello SPÖ, mediante, segnatamente, la Landesorganisation, consiste nel contribuire alla formazione della volontà politica per partecipare all'esercizio del potere politico. Esercitando tale attività, lo SPÖ non partecipa, tuttavia, ad alcun mercato.

25 Conseguentemente, l'attività oggetto della causa principale non può costituire un'attività economica ai sensi dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva IVA.

26 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre dichiarare che l'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'attività di pubblicità esterna svolta dalla sezione di un partito politico di uno Stato membro non deve essere considerata come un'attività economica.

Sulle spese

27 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Seconda Sezione) dichiara:

L'art. 4, nn. 1 e 2, 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 l'attività di pubblicità esterna svolta dalla sezione di un partito politico di uno Stato membro non deve essere considerata come un'attività economica.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.