

62000J0267

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 21 marzo 2002. - Commissioners of Customs and Excise contro Zoological Society of London. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) - Regno Unito. - Sesta direttiva IVA - Art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino - Operazioni esenti - Enti gestiti ed amministrati a titolo gratuito. - Causa C-267/00.

raccolta della giurisprudenza 2002 pagina I-03353

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Esenzioni previste dalla sesta direttiva - Requisiti supplementari che possono essere imposti dagli Stati membri - Enti gestiti e amministrati a titolo essenzialmente gratuito - Nozione

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, lett. A, n. 2, lett. a), secondo trattino]

Massima

«L'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, 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 il requisito secondo cui un ente dev'essere gestito ed amministrato a titolo essenzialmente gratuito - requisito diretto a riservare il beneficio dell'esenzione agli enti che non perseguono scopi di lucro per i loro appartenenti - riguarda unicamente gli appartenenti all'ente medesimo che, ai sensi del suo statuto, sono designati ad assicurarne la direzione al livello più elevato, nonché le altre persone che, senza essere designate dallo statuto, ne esercitano effettivamente la direzione, adottando le decisioni ultime relative alla politica dell'ente medesimo, in particolare nel settore finanziario, e svolgendo compiti superiori di controllo.

Inoltre, la locuzione «a titolo essenzialmente gratuito» si riferisce nello stesso tempo ai membri che compongono gli organi cui sono attribuiti i compiti di gestione ed amministrazione di un ente del genere di cui alla detta disposizione e alle persone che, senza essere designate dallo statuto, ne

esercitano effettivamente la direzione, nonché alla retribuzione che esse percepiscono, abitualmente o eccezionalmente, dall'ente stesso.

(v. punti 17-18, 23, 26, 28 e dispositivo 1-2)

Parti

Nel procedimento C-267/00,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dalla High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Regno Unito), nella causa dinanzi ad essa pendente tra

Commissioners of Customs & Excise

e

Zoological Society of London,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, 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: sig.ra L. Hewlett, amministratrice

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Zoological Society of London, dalla sig.ra P. Hopkins, barrister, e dal sig. R. Cordara, QC, su incarico dello studio Ernst & Young, Tax advisers;

- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra G. Amodeo, in qualità di agente, assistita dal sig. N. Paines, QC;

- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Zoological Society of London, rappresentata dai sigg. R. Cordara e M. Smith, barrister, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla sig.ra R. Magrill, in qualità di agente, assistita dal sig. N. Paines, e della Commissione, rappresentata dal sig. R. Lyal, all'udienza del 26 settembre 2001,

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

ha pronunciato la seguente

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 21 giugno 2000, pervenuta alla Corte il 3 luglio seguente, la High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Magistrato di secondo grado d'Inghilterra e del Galles per questioni di diritto civile, commerciale e della navigazione), ha proposto, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, 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 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra i Commissioners of Customs and Excise (ufficio preposto all'esazione di talune imposte; in prosieguo: i «Commissioners»), competenti in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nel Regno Unito, e la Zoological Society of London (in prosieguo: la «Zoological Society»), relativa all'assoggettamento all'IVA di talune prestazioni effettuate da quest'ultima nell'ambito dell'amministrazione di due giardini zoologici che essa gestisce a Londra.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 L'art. 2 della sesta direttiva stabilisce:

«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. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva recita:

«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:

(...)

n) talune prestazioni di servizi culturali e le forniture di beni loro strettamente connesse effettuate da organismi culturali di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato;

(...)».

5 Il n. 2 di questa stessa disposizione è formulato 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:

(...)

- essi devono essere gestiti ed amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione;

(...)».

Normativa nazionale

6 Al fine di attuare le disposizioni della sesta direttiva menzionate al punto precedente, il Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996 (regolamento 1996 sull'imposta sul valore aggiunto - servizi culturali), entrato in vigore il 1° giugno 1996, ha modificato, introducendo una nuova categoria di prestazioni esenti, la Value Added Tax Act 1994 (legge 1994 sull'imposta sul valore aggiunto) come segue:

«Punto 2

Il servizio, effettuato da un ente legittimato, consistente nel consentire l'accesso a

a) un (...) giardino zoologico (...).

(...)

Note:

(...)

2) (...) "ente legittimato" è ogni ente (diverso da un ente pubblico) che

a) non può distribuire, e di fatto non distribuisce, i proventi realizzati, di qualsiasi genere essi siano;

b) destina i proventi realizzati mediante le prestazioni descritte al punto 2 al mantenimento o al miglioramento degli impianti resi accessibili mediante tali prestazioni;

e

c) è gestito ed amministrato a titolo gratuito da persone che non hanno alcun interesse diretto o indiretto nelle sue attività».

Causa principale e questioni pregiudiziali

7 La Zoological Society è un ente senza scopo di lucro ai sensi del diritto interno del Regno Unito. Essa svolge diverse attività, in particolare la gestione in qualità di proprietaria di due giardini zoologici.

8 Ai sensi dell'atto costitutivo della Zoological Society, quest'ultima si compone di un organo amministrativo, chiamato consiglio, così come di membri e membri onorari. Il consiglio, in particolare, è composto da tre dirigenti, cioè un presidente, un segretario ed un tesoriere, e da altri diciotto membri. Esso può nominare collegi o comitati direttivi ai quali è affidata la gestione di specifiche attività. I membri del consiglio e i membri di tali collegi o comitati, proprio come gli altri membri e i membri onorari della Zoological Society, non percepiscono alcuna retribuzione da parte di quest'ultima.

9 Dalle indicazioni del giudice del rinvio emerge che la Zoological Society impiega circa 350-400 persone, a tempo parziale o a tempo pieno, le quali sono retribuite. Tra questi impiegati figurano

un direttore generale, un direttore finanziario e un direttore del personale. Questi direttori retribuiti non sono membri del consiglio, né dei collegi o comitati direttivi, ma assistono frequentemente alle riunioni di questi ultimi e partecipano alle attività della Zoological Society in tutti i campi.

10 La Zoological Society ha proposto un'istanza di rimborso dell'IVA da essa versata sugli ingressi ai giardini zoologici per il periodo dal 1° gennaio 1990 al 31 maggio 1996, istanza che è stata respinta dai Commissioners perché le prestazioni effettuate a tale riguardo non potevano essere considerate servizi aventi diritto all'esenzione ai sensi delle disposizioni della Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996. In particolare, i Commissioners hanno sostenuto che la Zoological Society non soddisfaceva il criterio secondo il quale, per beneficiare dell'esenzione dall'IVA, l'ente che richiede tale agevolazione deve essere gestito e amministrato a titolo essenzialmente gratuito, laddove parte del suo personale retribuito è coinvolto nella gestione ed amministrazione della detta società.

11 Il VAT and Duties Tribunal, London (Commissione tributaria britannica, Londra) (Regno Unito), adito in prima istanza dalla Zoological Society, ha constatato che quest'ultima è gestita ed amministrata dai suoi tre membri dirigenti e dagli altri diciotto membri del consiglio. Esso aggiunge che, a condizione che questi ultimi esercitino effettivamente le loro competenze e svolgano i compiti affidati loro dall'atto costitutivo della menzionata società, le condizioni per l'esenzione possono ritenersi soddisfatte. Inoltre, tenuto conto delle informazioni di cui esso disponeva e avuto riguardo in particolare ai frequenti ed estesi controlli effettuati dal consiglio citato, il VAT and Duties Tribunal ha accolto il ricorso che gli era stato proposto.

12 La High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), presso la quale i Commissioners hanno proposto appello, ritiene che la soluzione della controversia dipenda dall'interpretazione delle disposizioni nazionali in materia di IVA alla luce delle disposizioni corrispondenti della sesta direttiva. Essa ha dunque deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«In qual modo debbano essere interpretate le parole "gestiti ed amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione", di cui al secondo trattino dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in considerazione delle circostanze della fattispecie; in particolare:

a) quali siano i criteri per determinare da chi è gestito e amministrato un ente ai fini di detta disposizione; se tali parole si riferiscano

- solo ai membri degli organi superiori direttivi dell'ente, o

- a qualsiasi persona che partecipi a funzioni direttive o amministrative di qualsiasi tipo; in questa seconda ipotesi, quali siano i criteri per determinare se una persona partecipa a una significativa funzione direttiva o amministrativa;

b) quali siano i criteri per determinare se la gestione e l'amministrazione di un ente siano effettuate a titolo essenzialmente gratuito; se tali parole si riferiscano

- alla misura in cui gestione e amministrazione dell'ente sono effettuate da persone rispettivamente retribuite e non retribuite e, in tal caso, come debba essere applicato il criterio; oppure

- alla posizione economica individuale in base alla quale ciascuna delle persone che provvedono alla gestione e all'amministrazione dell'ente esercita detto ruolo (ad esempio, nessuna di tali persone deve percepire più di un compenso nominale); oppure

- a qualche altro criterio; in tal caso, quale sia tale criterio».

Sulla questione, lett. a)

13 Con la sua questione, lett. a), il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la condizione la quale prescrive che un ente deve essere gestito ed amministrato a titolo essenzialmente gratuito si riferisce unicamente ai membri degli organi amministrativi supremi di tale ente o se riguardi chiunque sia incaricato di una qualsiasi attività di gestione e di amministrazione nell'ambito di quest'ultimo.

14 Secondo la Zoological Society e la Commissione, tale condizione si riferisce solo ai membri degli organi amministrativi supremi e non a chiunque eserciti funzioni di gestione in senso lato. La presenza di personale retribuito in un ente quale la Zoological Society non sarebbe decisiva finché le persone interessate non hanno un'influenza decisiva sull'adozione di decisioni essenziali, vale a dire quelle relative alla determinazione dei programmi dell'organizzazione, ed in particolare della linea di condotta finanziaria, e all'orientamento delle sue attività.

15 Il governo del Regno Unito fa valere, al contrario, che occorre prendere in considerazione chiunque sia incaricato di attività di gestione ed amministrazione dell'ente interessato. Le esenzioni previste all'art. 13 della sesta direttiva dovrebbero essere interpretate restrittivamente. Occorrerebbe quindi cercare, oltre alle indicazioni presenti nello statuto dell'ente di cui trattasi, quali siano le persone che gestiscono ed amministrano realmente l'ente. Il doppio riferimento alla gestione ed all'amministrazione sarebbe un indizio del fatto che non potrebbe trattarsi soltanto dei membri degli organi amministrativi supremi.

16 A tale riguardo occorre rilevare immediatamente che l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva costituisce una condizione facoltativa che gli Stati membri sono liberi di imporre in via supplementare per la concessione di talune esenzioni menzionate all'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva.

17 Per quanto riguarda l'interpretazione di tale condizione supplementare secondo cui un ente che si avvale di una delle esenzioni previste all'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva deve essere gestito ed amministrato a titolo essenzialmente gratuito, dal contesto giuridico nel quale si inserisce tale condizione deriva che il legislatore comunitario ha voluto operare una distinzione tra le attività delle imprese commerciali e quelle degli enti che non hanno come obiettivo quello di creare profitti per i loro membri [v., per quanto riguarda l'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, sentenza di oggi, causa C-174/00, Kennemer Golf, Racc. pag. I-3293, punto 34].

18 Obiettivo di tale condizione è quindi di riservare il beneficio dell'esenzione dall'IVA agli enti che non hanno scopo commerciale, prescrivendo che le persone che partecipano alla gestione ed all'amministrazione di tali enti non abbiano un interesse finanziario personale ai risultati di questi ultimi, nelle forme di una retribuzione, di una distribuzione dei profitti o di qualsiasi altro interesse finanziario, anche solo indiretto.

19 La condizione dell'assenza di interesse finanziario personale si riferisce in tal modo solo alle persone direttamente coinvolte nella gestione e nell'amministrazione di un ente e non a tutti coloro che lavorano a titolo oneroso, in un modo o nell'altro, nell'amministrazione di quest'ultimo. Infatti, come fa valere la Zoological Society, nessuna disposizione della sesta direttiva vieta agli enti

indicati dall'art. 13, parte A, di quest'ultima di assumere personale retribuito, anzi la prassi abituale di molti enti rientranti nell'ambito di applicazione delle summenzionate disposizioni, come ospedali e istituti scolastici, consiste nel ricorrere ad un siffatto personale per far fronte ai loro compiti.

20 Per determinare le persone direttamente coinvolte nella gestione e nell'amministrazione di un ente ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva, occorre fare riferimento innanzitutto allo statuto dell'ente di cui trattasi per identificare i membri degli organi dirigenti ed i loro compiti effettivi.

21 Occorre poi verificare quali siano le persone che esercitano effettivamente la gestione e l'amministrazione dell'ente ossia quelle che, a guisa dei dirigenti di un'impresa commerciale, adottano le decisioni ultime relative alla determinazione dei programmi dell'ente, e in particolare alla linea di condotta finanziaria, e svolgono compiti superiori di controllo. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 32 delle sue conclusioni, tali attività sono caratterizzate dall'assunzione, e non semplicemente dall'attuazione, di decisioni relative alla determinazione dei programmi dell'ente e intervengono, di conseguenza, al livello più elevato. Quindi, persone che svolgono compiti meramente esecutivi non sono interessate dal requisito della gestione e amministrazione a titolo essenzialmente gratuito.

22 Infine, alla luce di tali elementi, spetta agli organi nazionali competenti in materia determinare, per ogni ente interessato, quali siano le persone che rientrano nell'ambito di applicazione della condizione supplementare di cui all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva e che, pertanto, devono soddisfare il requisito di non avere alcun interesse finanziario ai risultati dell'ente.

23 Occorre dunque rispondere alla questione, lett. a), dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la condizione la quale prescrive che un ente deve essere gestito ed amministrato a titolo essenzialmente gratuito si riferisce unicamente ai membri di tale ente che, ai sensi del suo statuto, sono designati ad assicurare la direzione di quest'ultimo al livello più elevato, e ad altre persone che, senza essere designate dallo statuto, ne esercitano effettivamente la direzione, adottando le decisioni ultime relative alla determinazione dei programmi del detto ente, e in particolare alla linea di condotta finanziaria, e svolgendo compiti superiori di controllo.

Sulla questione, lett. b)

24 Con la sua questione, lett. b), il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'espressione «a titolo essenzialmente gratuito» si riferisce alla composizione degli organi incaricati dei compiti di gestione ed amministrazione di un ente, nel senso che sarebbe permessa, a titolo eccezionale e in modo marginale, la partecipazione a tali compiti di persone che hanno un interesse finanziario in tale ente, o se la summenzionata espressione si riferisca alla retribuzione percepita da queste persone, nel senso che sarebbe permesso, a titolo eccezionale e simbolicamente, di accordare loro determinati vantaggi finanziari.

25 La Zoological Society, il governo del Regno Unito e la Commissione concordano sul fatto che l'espressione «a titolo essenzialmente gratuito» deve essere interpretata nel senso che, se tutta la gestione dell'ente deve essere assicurata da persone non retribuite, la circostanza che personale retribuito partecipi occasionalmente o marginalmente all'adozione di decisioni essenziali o che retribuzioni di scarsa rilevanza o simboliche siano concesse a tale personale non basta a togliere all'attività di questo il suo carattere essenzialmente gratuito e a far concludere che tale ente persegue uno scopo commerciale occulto.

26 A tale riguardo, dalla finalità dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva, come è stata chiarita al punto 17 della presente sentenza, deriva che la condizione

prevista da tale disposizione intende effettuare una distinzione tra le attività delle imprese commerciali e quelle degli enti senza scopo di lucro, vale a dire quelli che non perseguono l'obiettivo di creare profitto per i propri membri. L'espressione «a titolo essenzialmente gratuito» si riferisce dunque allo stesso tempo ai membri che compongono gli organi dirigenti e alle persone che esercitano effettivamente la direzione di un ente del tipo indicato dalla detta disposizione senza essere designate dallo statuto del medesimo, e alle retribuzioni che queste ultime eventualmente ricevono, abitualmente o a titolo eccezionale, da parte di tale ente.

27 Spetta agli organi nazionali competenti in materia determinare, per ogni ente interessato e attraverso un esame complessivo, se, a causa di un eventuale contributo alla gestione dell'ente, come definito nell'ambito della risposta alla questione, lett. a), di persone che hanno un interesse finanziario in quest'ultimo e in considerazione di eventuali retribuzioni concesse a queste ultime, il carattere essenzialmente gratuito della gestione o dell'amministrazione di un ente possa giudicarsi dimostrato o no.

28 Occorre quindi rispondere alla questione, lett. b), dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'espressione «a titolo essenzialmente gratuito» si riferisce allo stesso tempo ai membri che compongono gli organi a cui sono attribuiti i compiti di gestione ed amministrazione di un ente quale indicato dalla citata disposizione e alle persone che, senza essere designate dallo statuto, ne esercitano effettivamente la direzione, nonché alla retribuzione che queste ultime ricevono dal detto ente.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

29 Le spese sostenute dal governo del Regno Unito e 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 dalla High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), con ordinanza 21 giugno 2000, dichiara:

1) L'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, 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 la condizione la quale prescrive che un ente deve essere gestito ed amministrato a titolo essenzialmente gratuito si riferisce unicamente ai membri di tale ente che, ai sensi del suo statuto, sono designati ad assicurare la direzione di quest'ultimo al livello più elevato, e ad altre persone che, senza essere designate dallo statuto, ne esercitano effettivamente la direzione, adottando le decisioni ultime relative alla determinazione dei programmi del detto ente, e in particolare alla linea di condotta finanziaria, e svolgendo compiti superiori di controllo.

2) L'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), secondo trattino, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che l'espressione «a titolo essenzialmente gratuito» si riferisce allo stesso tempo ai membri che compongono gli organi a cui sono attribuiti i compiti di gestione ed amministrazione di un ente quale indicato dalla citata disposizione e alle persone che, senza essere designate dallo statuto, ne esercitano effettivamente la direzione, nonché alla retribuzione che queste ultime ricevono dal detto ente.