

Causa C-253/07

Canterbury Hockey Club

e

Canterbury Ladies Hockey Club

contro

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

«Sesta direttiva IVA — Esenzioni — Prestazioni di servizi connesse alla pratica dello sport — Prestazioni di servizi fornite alle persone che esercitano lo sport — Prestazioni di servizi fornite ad associazioni prive di personalità giuridica e a persone giuridiche — Inclusione — Presupposti»

Massime della sentenza

1. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Esenzioni previste dalla sesta direttiva*

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

2. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Esenzioni previste dalla sesta direttiva*

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

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 esso copre anche, nel contesto di persone che esercitano lo sport, prestazioni di servizi fornite a persone giuridiche e ad associazioni prive di personalità giuridica, purché – circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – tali prestazioni siano strettamente connesse alla pratica dello sport e indispensabili al suo svolgimento, siano fornite da organizzazioni senza scopo lucrativo e i beneficiari effettivi di dette prestazioni siano persone che esercitano lo sport.

Infatti, l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva non intende far beneficiare dell'esenzione prevista da tale disposizione solo taluni tipi di sport, ma è diretto alla pratica dello sport in generale, includendo anche gli sport necessariamente esercitati da singoli in gruppi di persone o esercitati nell'ambito di strutture organizzative e amministrative create da associazioni prive di personalità giuridica o persone giuridiche, come i club sportivi, a condizione che siano soddisfatti i requisiti previsti dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), e n. 2, lett. b). Esigere che le prestazioni di servizi di cui trattasi vengano direttamente erogate alle persone fisiche che esercitano lo sport all'interno di una struttura organizzativa creata da un club sportivo avrebbe la conseguenza che un gran numero di prestazioni di servizi indispensabili alla pratica dello sport sarebbero automaticamente e inevitabilmente escluse dal beneficio di tale esenzione, indipendentemente dalla questione se tali prestazioni siano direttamente connesse alle persone

che esercitano lo sport o ai club sportivi e chi ne sia l'effettivo beneficiario. Tale risultato contrasterebbe con lo scopo perseguito dall'esenzione prevista da detta disposizione, che è quello di fare effettivamente beneficiare di tale esenzione le prestazioni fornite ai singoli che esercitano lo sport.

Inoltre, ove la possibilità di invocare il beneficio dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva dipendesse dalla struttura organizzativa propria all'attività sportiva praticata, sarebbe infranto il principio di neutralità fiscale, nel rispetto del quale devono essere applicate le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva.

Quindi, per garantire un'applicazione effettiva dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, tale disposizione deve essere interpretata nel senso che prestazioni di servizi fornite nell'ambito, segnatamente, di sport praticati in gruppi di persone o nell'ambito di strutture organizzative create da club sportivi possono, in linea di massima, beneficiare dell'esenzione prevista da detta disposizione. Ne consegue che, per valutare se talune prestazioni di servizi siano esenti, sono irrilevanti l'identità del destinatario formale di una prestazione di servizi e la forma giuridica sotto la quale quest'ultimo ne beneficia.

(v. punti 27, 29-31, 35, dispositivo 1)

2. L'espressione «talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport», impiegata all'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, non autorizza gli Stati membri a limitare l'esenzione prevista da tale disposizione con riferimento ai destinatari delle prestazioni di servizi in questione.

Infatti, le eventuali limitazioni al beneficio delle esenzioni previste dall'art. 13, parte A, della sesta direttiva possono intervenire solo nell'ambito dell'applicazione del n. 2 di tale disposizione. Così, quando uno Stato membro accorda un'esenzione per una certa prestazione di servizi strettamente connessa con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornita da organizzazioni senza scopo lucrativo, esso non può assoggettare la medesima a condizioni diverse da quelle previste all'art. 13, parte A, n. 2, della sesta direttiva. Poiché tale disposizione non prevede limitazioni con riferimento ai destinatari delle prestazioni di servizi di cui trattasi, gli Stati membri non possono escludere un certo gruppo di destinatari di tali prestazioni dal beneficio dell'esenzione in questione.

(v. punti 39-40, dispositivo 2)

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

16 ottobre 2008 (*)

«Sesta direttiva IVA – Esenzioni – Prestazioni di servizi connesse alla pratica dello sport – Prestazioni di servizi fornite alle persone che esercitano lo sport – Prestazioni di servizi fornite ad associazioni prive di personalità giuridica e a persone giuridiche – Inclusione – Presupposti»

Nel procedimento C-253/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regno Unito), con decisione 1° febbraio 2007, pervenuta in cancelleria il 29 maggio 2007, nella causa

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

contro

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dai sigg. T. von Danwitz (relatore), E. Juhász, G. Arestis e J. Malenovský, giudici,

avvocato generale: sig. D. Ruiz-Jarabo Colomer

cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 3 luglio 2008,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Canterbury Hockey Club e il Canterbury Ladies Hockey Club, dal sig. M.G. MacDonald, advocate;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra T. Harris e dal sig. L. Seeboruth, in qualità di agenti, assistiti dal sig. I. Hutton, barrister;
- per il governo ellenico, dai sigg. K. Georgiadis, I. Bakopoulos e K. Boskovits, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra M. Afonso e dal sig. R. Lyal, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra il Canterbury Hockey Club e il Canterbury Ladies Hockey Club (in prosieguo, congiuntamente: gli «Hockey

Clubs») e i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (in prosieguo: i «Commissioners»), avente ad oggetto l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») di quote percepite dalla England Hockey Limited (in prosieguo: la «England Hockey»), in cambio delle quali quest'ultima fornisce prestazioni di servizi agli Hockey Clubs laddove, secondo questi ultimi, tali prestazioni dovevano essere esentate da IVA.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva prevede che siano sottoposte all'IVA «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».

4 L'art. 13, parte A, della sesta direttiva, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico» prevede segnatamente che:

«1. 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;

(...)

2. (...)

b) sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista alle lettere b), g), h), i), l), m) e n) del paragrafo 1 le prestazioni di servizi e le forniture di beni che:

- non siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;
- siano essenzialmente destinate a procurare all'ente entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con le imprese commerciali soggette all'[IVA]».

La normativa nazionale

5 Ai sensi dell'allegato 9, gruppo 10, punto 3, della legge del 1994 relativa all'imposta sul valore aggiunto (Value Added Tax Act 1994) è esente da IVA:

«La prestazione da parte di un organismo qualificato ad un singolo di servizi strettamente ed essenzialmente connessi allo sport e all'educazione fisica praticati da quest'ultimo ad eccezione, nel caso in cui l'organismo agisca nell'ambito di un sistema di affiliazione, di quelli forniti ai singoli che non siano membri».

Causa principale e questioni pregiudiziali

6 Gli Hockey Clubs sono club sportivi riservati ai loro membri e che fanno giocare diverse squadre di hockey. I loro membri pagano una quota annuale in cambio dei diritti derivanti dalla loro adesione. Si tratta di associazioni prive di personalità giuridica.

7 Gli Hockey Clubs sono membri a loro volta della England Hockey, un'organizzazione senza scopo lucrativo avente lo scopo di incoraggiare e sviluppare la pratica dell'hockey in Inghilterra. Essi le versano una quota di partecipazione a cui la England Hockey applica l'IVA.

8 In cambio delle quote che essa percepisce, l'England Hockey fornisce ai suoi membri taluni servizi, vale a dire, un sistema di accreditamento dei club, corsi per allenatori, arbitri, insegnanti e giovani, una rete di uffici di promozione dell'hockey, strutture per accedere a finanziamenti governativi e derivanti dalle lotterie, consulenza sul marketing e sull'ottenimento di sponsorizzazioni, servizi di gestione e assicurazione per i club e organizzazione di campionati per le squadre.

9 I Commissioners hanno notificato alla England Hockey che le quote che essa percepisce, in cambio delle quali fornisce prestazioni di servizi ai club di Hockey associati, dovevano essere assoggettate all'aliquota normale dell'IVA. Non essendo i club persone che esercitano lo sport, tali prestazioni di servizi non rientravano nell'ambito di applicazione dell'esenzione.

10 Gli Hockey Clubs hanno proposto un ricorso contro questa decisione dinanzi al VAT and Duties Tribunal facendo valere che le prestazioni di servizi fornite dalla England Hockey erano esenti da IVA in virtù dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva.

11 In seguito a tale ricorso, il VAT and Duties Tribunal ha affermato che le prestazioni di servizi fornite dalla England Hockey potevano essere considerate prestazioni fatte ai giocatori individuali, membri degli Hockey Clubs, in quanto questi ultimi hanno lo status di associazione priva di personalità giuridica. Questi ultimi dovevano essere considerati come «trasparenti» e i loro membri individuali dovevano essere presi in considerazione, attraverso i medesimi, per determinare se la England Hockey forniva prestazioni di servizi strettamente connesse con lo sport a «persone che esercitano lo sport», essendo queste prestazioni di servizi in tal caso esenti da IVA.

12 I Commissioners hanno interposto appello avverso tale decisione dinanzi alla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, sostenendo che gli Hockey Clubs non potevano essere considerati «trasparenti» con riferimento all'IVA. Gli Hockey Clubs, da parte loro, hanno proposto un appello incidentale, facendo valere che la decisione del VAT and Duties Tribunal doveva essere confermata per motivi diversi da quelli dedotti da quest'ultimo, e cioè che la condizione di cui al punto 3, gruppo 10, dell'allegato 9, della legge del 1994, relativa all'imposta sul valore aggiunto, secondo cui la prestazione di servizi deve essere fornita ad un «singolo», non attuava correttamente la disposizione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva.

13 Secondo la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, le prestazioni di servizi fornite dalla England Hockey non conferiscono direttamente ai membri degli Hockey Clubs i mezzi per praticare l'hockey. Essa ha preso atto della circostanza che è pacifico tra le parti della causa principale che le prestazioni di servizi fornite dalla England Hockey sono strettamente connesse allo sport.

14 La High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ha ritenuto che non fosse corretto considerare gli Hockey Clubs «trasparenti» in materia di IVA e ha giudicato ricevibile l'appello interposto dai Commissioners. Ritenendo che la soluzione dell'appello incidentale proposto dagli Hockey Clubs dipenda da un'interpretazione del diritto comunitario, tale giudice ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, ai fini dell'esenzione contenuta nell'art. 13 A, n. 1, lett. m), della Sesta Direttiva, il termine "persone", nell'ambito dell'espressione "persone che esercitano lo sport", comprenda le persone giuridiche e le associazioni prive di personalità giuridica o sia limitata ai singoli, nel senso di persone fisiche o esseri umani.

2) Se, qualora il termine "persone" nell'ambito dell'espressione "persone che esercitano lo sport" comprenda, oltre ai singoli, le persone giuridiche e le associazioni prive di personalità giuridica, l'espressione "talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport" consenta agli Stati membri di limitare l'esenzione ai soli singoli che esercitano attività sportive».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

15 La sesta direttiva attribuisce un ambito di applicazione molto ampio all'IVA comprendente tutte le attività economiche di produttore, di commerciante o di fornitore di servizi (v., in particolare, sentenza 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. I?1737, punto 10). L'art. 13 di detta direttiva esenta tuttavia dall'IVA talune attività.

16 Secondo la giurisprudenza costante della Corte, le esenzioni previste da detto articolo costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (v., in particolare, sentenze 18 novembre 2004, causa C?284/03, Temco Europe, Racc. pag. I?11237, punto 16; 26 maggio 2005, causa C?498/03, Kingscrest Associates e Montecello, Racc. pag. I?4427, punto 22, nonché 14 giugno 2007, causa C?434/05, Horizon College, Racc. pag. I?4793, punto 15).

17 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'IVA è riscossa per ogni prestazione effettuata a titolo oneroso. Tuttavia, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al detto art. 13 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti (sentenze citate Temco Europe, punto 17, e Horizon College, punto 16). Essi devono essere interpretati alla luce del contesto nel quale si inseriscono, nonché della finalità e della struttura della sesta direttiva, tenendo conto particolarmente della ratio legis dell'esenzione di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze Temco Europe, cit., punto 18, e 3 marzo 2005, causa C?428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Racc. pag. I?1527, punto 28).

18 L'art. 13, parte A, della sesta direttiva mira ad esentare dall'IVA talune attività di interesse pubblico. Tale esenzione non riguarda tutte le attività d'interesse pubblico, ma solo quelle che sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato (sentenze 14 dicembre 2006, causa C?401/05, VDP Dental Laboratory, Racc. pag. I?12121, punto 24, e Horizon College, cit., punto 14).

19 Per quanto riguarda la pratica dello sport e dell'educazione fisica, in quanto attività di interesse pubblico, l'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva mira

ad incoraggiare tale tipo di attività ma non esenta in modo generale tutte le prestazioni di servizi connesse alle medesime (v. sentenza 12 gennaio 2006, causa C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Racc. pag. I-589, punto 39).

20 Il beneficio dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva è subordinato a talune condizioni, che derivano da questa medesima disposizione.

21 In primo luogo, le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport e l'educazione fisica devono essere fornite da un'organizzazione indicata all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva. Così, affinché le prestazioni di servizi di cui trattasi possano essere esentate a titolo di tali disposizioni, è indispensabile che tali prestazioni vengano fornite da un'organizzazione senza scopo lucrativo. Come emerge dalla decisione di rinvio, una tale condizione può essere soddisfatta nella controversia principale.

22 In secondo luogo, le prestazioni di servizi effettuate da tali organismi possono essere esentate, in quanto operazioni di interesse pubblico, a condizione che siano strettamente connesse con la pratica dello sport e dell'educazione fisica e che vengano fornite alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica. Peraltro, risulta dall'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), primo trattino, della sesta direttiva che le prestazioni di servizi di cui al n. 1, lett. m), di detto art. 13, parte A, possono essere esentate solo ove siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate, vale a dire la pratica dello sport o dell'educazione fisica.

23 In tal modo, l'esenzione di un'operazione viene determinata segnatamente in funzione della natura della prestazione di servizi fornita e del rapporto di questa con la pratica dello sport o dell'educazione fisica.

24 In tale contesto, occorre esaminare se l'argomento, sollevato dai governi del Regno Unito e greco e tratto dalla formulazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, secondo cui solo le persone fisiche hanno la capacità di esercitare lo sport e che, di conseguenza, solo prestazioni di servizi fornite direttamente a tali persone possono essere esentate, sia idoneo ad influire sulla soluzione da dare alla prima questione pregiudiziale.

25 La Commissione delle Comunità europee considera, al riguardo, che detta disposizione deve essere interpretata non in modo letterale, ma, per garantire un'applicazione effettiva dell'esenzione che essa prevede, in funzione della prestazione di servizi di cui trattasi e che occorre, di conseguenza, prendere in considerazione non solo il destinatario formale o legale di tali prestazioni, ma anche il suo destinatario concreto o beneficiario effettivo.

26 A tal riguardo, sebbene il termine «persone», di per sé, sia sufficientemente ampio da includere non solo persone fisiche, ma anche le associazioni prive di personalità giuridica o persone giuridiche, secondo uso linguistico abituale, solo le persone fisiche esercitano lo sport anche se il medesimo è praticato da gruppi di persone.

27 Tuttavia, l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva non intende far beneficiare dell'esenzione prevista da tale disposizione solo taluni tipi di sport, ma è diretto alla pratica dello sport in generale, includendo anche gli sport necessariamente esercitati da singoli in gruppi di persone o esercitati nell'ambito di strutture organizzative e amministrative create da associazioni prive di personalità giuridica o persone giuridiche, come i club sportivi, a condizione che siano soddisfatti i requisiti descritti ai punti 21 e 22 della presente sentenza.

28 La pratica dello sport nell'ambito di una tale struttura implica generalmente, per ragioni pratiche, organizzative e amministrative, che il singolo non organizzi egli stesso i servizi indispensabili alla pratica dello sport, ma che il club sportivo di cui fa parte organizzi e ponga in

essere tali servizi, come, ad esempio, la messa a disposizione di un campo da gioco o di un arbitro necessari alla pratica di qualsiasi sport di squadra. In situazioni di tale tipo i servizi vengono forniti e i rapporti giuridici vengono instaurati, da una parte, tra il club sportivo e il fornitore di servizi e, dall'altra, tra il club sportivo e i suoi membri.

29 Così, qualora i termini «prestazioni di servizi (...) procurate (...) alle persone che esercitano lo sport» dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva venissero interpretati nel senso che essi richiedono che le prestazioni di servizi di cui trattasi vengano direttamente erogate alle persone fisiche che esercitano lo sport all'interno di una struttura organizzativa creata da un club sportivo, l'esenzione prevista da tale disposizione dipenderebbe dall'esistenza di un rapporto giuridico tra il fornitore di servizi e le persone che esercitano lo sport nell'ambito di una tale struttura. Una tale interpretazione avrebbe la conseguenza che un gran numero di prestazioni di servizi indispensabili alla pratica dello sport sarebbero automaticamente e inevitabilmente escluse dal beneficio di tale esenzione, indipendentemente dalla questione se tali prestazioni siano direttamente connesse alle persone che esercitano lo sport o ai club sportivi e chi ne sia l'effettivo beneficiario. Tale risultato contrasterebbe, come ha fatto valere giustamente la Commissione, con lo scopo perseguito dall'esenzione prevista da detta disposizione, che è quello di fare effettivamente beneficiare di tale esenzione le prestazioni fornite ai singoli che esercitano lo sport.

30 Deriverebbe, inoltre, da tale interpretazione che dell'esenzione prevista per le operazioni effettuate da istituti e organizzazioni menzionati all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), non beneficerebbero talune persone che esercitano lo sport solo a causa del fatto che essi lo praticano nell'ambito di una struttura gestita da un club. Orbene, detta interpretazione non sarebbe conforme al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, nel rispetto del quale devono essere applicate le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza 11 giugno 1998, causa C?283/95, Fischer, Racc. pag. I?3369, punto 27). Infatti, tale principio osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA (v., in tal senso, sentenza 7 settembre 1999, causa C?216/97, Gregg, Racc. pag. I?4947, punto 20). Ne deriva che tale principio sarebbe infranto ove la possibilità di invocare il beneficio dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva dipendesse dalla struttura organizzativa propria all'attività sportiva praticata.

31 Per garantire un'applicazione effettiva dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, tale disposizione deve essere interpretata nel senso che prestazioni di servizi fornite nell'ambito, segnatamente, di sport praticati in gruppi di persone o praticati nell'ambito di strutture organizzative create da club sportivi possono, in linea di massima, beneficiare dell'esenzione prevista da detta disposizione. Ne consegue che, per valutare se talune prestazioni di servizi siano esenti, sono irrilevanti l'identità del destinatario formale di una prestazione di servizi e la forma giuridica sotto la quale quest'ultimo ne beneficia.

32 Tuttavia, per poter beneficiare di detta esenzione, le prestazioni di servizi, conformemente all'art. 13, parte A, nn. 1, lett. m), e 2, lett. b), primo trattino, della sesta direttiva, devono essere fornite da un'organizzazione senza scopo lucrativo, devono essere strettamente connesse con la pratica dello sport e indispensabili al suo svolgimento, e i beneficiari effettivi di tali prestazioni devono essere le persone che esercitano lo sport. Le prestazioni di servizi che non soddisfano invece tali criteri, in particolare quelle connesse ai club sportivi e al loro funzionamento, come ad esempio consulenze in materia di marketing o di ottenimento di sponsorizzazioni, non possono beneficiare di tale esenzione.

33 In ultimo luogo, va rilevato che, in virtù dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), secondo trattino, della sesta direttiva, le prestazioni di servizi sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista al

n. 1, lett. m), di detto art. 13, parte A, ove siano essenzialmente destinate a procurare all'ente entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con le imprese commerciali sottoposte all'IVA.

34 Nella causa principale, spetta al giudice del rinvio, prendendo in considerazione tutte le circostanze in cui si svolge l'operazione di cui trattasi, così da rinvenirne gli elementi caratteristici (v. sentenze 2 maggio 1996, causa C?231/94, Faaborg-Gelting Linien, Racc. pag. I?2395, punto 12, e 18 gennaio 2001, causa C?150/99, Stockholm Lindöpark, Racc. pag. I?493, punto 26), determinare se le prestazioni di servizi fornite dalla England Hockey agli Hockey clubs siano strettamente connesse alla pratica dello sport e indispensabili al suo svolgimento, se i beneficiari effettivi di tali prestazioni siano persone che esercitano lo sport nonché se dette prestazioni siano o meno essenzialmente destinate a procurare all'England Hockey entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con le imprese commerciali sottoposte all'IVA.

35 Di conseguenza, occorre risolvere la prima questione proposta dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso copre anche, nel contesto di persone che esercitano lo sport, prestazioni di servizi fornite a persone giuridiche e a associazioni prive di personalità giuridica, purché – circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – tali prestazioni siano strettamente connesse alla pratica dello sport e indispensabili al suo svolgimento, siano fornite da organizzazioni senza scopo lucrativo e i beneficiari effettivi di dette prestazioni siano persone che esercitano lo sport.

Sulla seconda questione

36 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede se gli Stati membri siano autorizzati a limitare il regime di esenzione previsto dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva alle prestazioni di servizi fornite ai soli singoli che esercitano lo sport.

37 Secondo il governo del Regno Unito, gli Stati membri sono liberi di limitare la portata dell'esenzione con riferimento alle prestazioni di servizi che sono fornite ai singoli, dato che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva richiede unicamente l'esenzione di «talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport».

38 A tal riguardo, occorre constatare che le diverse categorie di attività che debbono essere esentate dall'IVA, quelle che possono esserlo dagli Stati membri e quelle che non possono esserlo, nonché le condizioni alle quali le attività esentabili possono essere assoggettate dagli Stati membri sono definite con esattezza nel testo dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva (sentenza 3 aprile 2003, causa C?144/00, Hoffmann, Racc. pag. I?2921, punto 38).

39 Le eventuali limitazioni al beneficio delle esenzioni previste dall'art. 13, parte A, della sesta direttiva possono intervenire solo nell'ambito dell'applicazione del n. 2 di tale disposizione (v. sentenza Hoffmann, cit., punto 39). Così, quando uno Stato membro accorda un'esenzione per una certa prestazione di servizi strettamente connessa con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornita da organizzazioni senza scopo lucrativo, esso non può assoggettare la medesima a condizioni diverse da quelle previste all'art. 13, parte A, n. 2, della sesta direttiva (v. sentenza 7 maggio 1998, causa C?124/96, Commissione/Spagna, Racc. pag. I?2501, punto 18). Poiché tale disposizione non prevede limitazioni con riferimento ai destinatari delle prestazioni di servizi di cui trattasi, gli Stati membri non possono escludere un certo gruppo di destinatari di tali prestazioni dal beneficio dell'esenzione in questione.

40 Di conseguenza, occorre risolvere la seconda questione presentata dichiarando che l'espressione «talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport»,

impiegata all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva, non autorizza gli Stati membri a limitare l'esenzione prevista da tale disposizione con riferimento ai destinatari delle prestazioni di servizi in questione.

Sulle spese

41 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 (Quarta Sezione) 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 esso copre anche, nel contesto di persone che esercitano lo sport, prestazioni di servizi fornite a persone giuridiche e a associazioni prive di personalità giuridica, purché – circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – tali prestazioni siano strettamente connesse alla pratica dello sport e indispensabili al suo svolgimento, siano fornite da organizzazioni senza scopo lucrativo e i beneficiari effettivi di dette prestazioni siano persone che esercitano lo sport.**
- 2) **L'espressione «talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport», impiegata all'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della sesta direttiva 77/388, non autorizza gli Stati membri a limitare l'esenzione prevista da tale disposizione con riferimento ai destinatari delle prestazioni di servizi in questione.**

Firme

* Lingua processuale: l'inglese.