

## CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F.G. JACOBS

presentate il 26 settembre 2000<sup>1</sup>

1. Sino al 1997, tutte le forniture di locali o altri impianti destinati allo sport o all'educazione fisica, nonché la messa a disposizione, in tale ambito, di strumenti o attrezzature, erano esenti da IVA secondo la legge svedese. Una simile esenzione era o meno autorizzata ai sensi della sesta direttiva IVA?<sup>2</sup> In caso di risposta negativa, in quali circostanze un operatore economico individuale che subisce un danno a causa dell'applicazione di tale esenzione non autorizzata, può invocare direttamente la direttiva e/o agire contro lo Stato per ottenere il risarcimento dei danni? Questi sono essenzialmente i quesiti posti nella presente domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Svea Hovrätt (Corte d'appello di Svea).

### Ambito normativo, fattuale e procedurale

#### *Normativa comunitaria*

2. Ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, la fornitura di beni o servizi effettuata a titolo

oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale deve essere assoggettata ad IVA. Secondo quanto previsto dall'art. 4, n. 1, è considerato soggetto passivo chiunque eserciti un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Le attività economiche includono, ai sensi dell'art. 4, n. 2, lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità. Il primo comma dell'art. 6, n. 1, definisce la fornitura di servizi come «ogni operazione che non costituisce cessione di un bene».

3. L'art. 13 della sesta direttiva elenca tutti i casi, oltre a quelli relativi al commercio internazionale, in cui le forniture di beni o servizi devono o possono essere esenti da IVA.

4. L'art. 13, parte A, concerne le esenzioni per «alcune attività di interesse pubblico». In tale categoria, l'art. 13, parte A, n. 1, elenca una serie di prestazioni che deve essere esentata dagli Stati membri, incluse «(m) talune prestazioni di servizi stretta-

<sup>1</sup> — Lingua originale: l'inglese.

<sup>2</sup> — 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»).

mente 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».

4. delle locazioni di casseforti.

5. L'art. 13, parte B elenca altre esenzioni obbligatorie, una delle quali è:

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione».

«b) l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione:

1. delle prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio;

6. Ai sensi dell'art. 13, parte C, lett. a), tuttavia, gli Stati membri possono accordare ai loro contribuenti un diritto di opzione per la tassazione — in altri termini il diritto di rinunciare all'esenzione da IVA — nei casi di locazione e affitto di beni immobili.

2. delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli;

7. Al fine di evitare il cumulo d'imposta, l'art. 17 prevede un sistema di deduzioni. Ai sensi dell'art. 17, n. 1, il diritto di deduzione sorge quando l'imposta deducibile diventa esigibile, mentre l'art. 17, n. 2, lett. a) prevede che: «Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue prestazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore (...) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite (...) da un altro soggetto passivo».

3. delle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;

*Normativa svedese*

8. In Svezia l'IVA è regolata dalla Legge sull'Imposta sul valore aggiunto (Mervärdeskattelagen), ai sensi della quale ogni fornitura di beni o servizi è tassabile, se non diversamente previsto. Esenzioni relative ai beni immobili sono contenute agli artt. 2 e 3 del Capitolo 3 di detta legge. L'art. 2 esenta le prestazioni quali la locazione e gli affitti, gli usufrutti, i diritti di abitazione, i diritti di superficie, le servitù ed altri diritti reali immobiliari. Sino al 1° gennaio 1997, esso conteneva un secondo comma (in prosieguo «la norma controversa») la quale stabiliva che:

«Sono inoltre esenti dall'IVA le cessioni in uso di locali o di altri impianti o parti di impianti, ai fini dell'effettuazione dell'attività sportiva o dell'educazione fisica, nonché la messa a disposizione, ai fini dell'effettuazione di tale attività, di strumenti accessori o altre apparecchiature».

9. Emerge dai documenti presentati alla Corte che, nel 1994, in preparazione all'adesione della Svezia alla Comunità, il parlamento svedese ha apportato una serie di emendamenti alla Legge sull'Imposta sul valore aggiunto. Una relazione di esperti commissionata dal governo indicava che la norma controversa non era conforme al diritto comunitario, ma è stato non di

meno deciso di non apportare alcuna modifica in quella fase, essendo il testo di legge ancora all'esame.

10. Con effetto dal 1° gennaio 1997, tuttavia, la norma controversa è stata abrogata. Al suo posto, è stato introdotto un nuovo art. 11a, che esenta, tra l'altro, i servizi che permettono ai singoli di accedere ad eventi sportivi o di partecipare ad attività sportiva o ad educazione fisica, ma solo laddove tali servizi siano forniti dallo Stato, un ente pubblico o un'associazione senza scopo di lucro.

*Il procedimento*

11. La Stockholm Lindöpark Aktiebolag (in prosieguo: la «Lindöpark») è una società con sede in Vallentuna, Svezia, la cui attività principale è la gestione di un campo da golf riservato alle imprese. I suoi clienti in tale contesto sono esclusivamente imprese commerciali che vogliono offrire ai propri dipendenti e clienti la possibilità di praticare il golf su tale campo. Tali clienti, come è emerso in udienza, pagano una «quota di partecipazione» che permette loro di riservare il campo per soggetti da essi selezionati.

12. Sino al 1° gennaio 1997, le autorità fiscali svedesi hanno considerato che tale attività di «golf per le imprese» fosse esente da IVA, secondo quanto previsto dalla norma controversa. Di conseguenza, non solo nessuna imposta sul valore aggiunto è stata prelevata sui servizi forniti dalla Lindöpark, ma — dal momento che l'art. 17, n. 2 della sesta direttiva limita il diritto a deduzione alle forniture rese per prestazioni *imponibili* — la Lindöpark non ha potuto dedurre l'IVA sui beni e servizi a tal fine acquistati. Dal 1° gennaio 1997, tuttavia, l'attività è stata considerata come imponibile e quindi atta a fornire una base per la deduzione della tassa a monte<sup>3</sup>.

13. Nel 1996, la Lindöpark ha proposto un ricorso contro lo Stato svedese dinanzi al Solna Tingsrätt (Tribunale di Solna) per ottenere il risarcimento dei danni pari a SEK 541 632. Tale somma, come risulta dalle osservazioni presentate alla Corte, era costituita da SEK 500 000 (importo convenuto fra le parti) a titolo di tassa a monte che la Lindöpark non aveva potuto dedurre nel 1995, e da SEK 41 632 a titolo di interessi da corrispondere per la mancata disponibilità del capitale. Nessun riferimento pare essere stato fatto all'importo della tassa a valle che avrebbe dovuto essere assolta se l'esenzione non fosse stata applicata.

3 — Nell'ambito del rapporto fra due operazioni di cui una è una componente del costo dell'altra, la prima è generalmente indicata come operazione «a monte» e la seconda come operazione «a valle», così che l'IVA su ciascuna di esse è indicata rispettivamente come «tassa a monte» e «tassa a valle».

14. In data 29 settembre 1997, il Solna Tingsrätt concedeva alla Lindöpark il risarcimento dei danni per un importo pari a SEK 500 000 (unitamente agli interessi a un tasso determinato a decorrere dalla data della domanda, ma non gli interessi compensativi richiesti dalla Lindöpark) sulla base del fatto che, conformemente al principio stabilito dalla giurisprudenza Francovich<sup>4</sup>, lo Stato svedese si era reso responsabile delle perdite che la Lindöpark aveva subito in conseguenza della non corretta trasposizione della sesta direttiva.

15. Entrambe le parti hanno proposto appello dinanzi allo Svea Hovrätt; la Lindöpark facendo valere che la sua pretesa doveva essere accolta *in toto* — in altri termini, includendo gli interessi compensativi richiesti — e lo Stato svedese affermando che la direttiva non aveva creato diritti per i singoli e che la violazione non era sufficientemente grave da dar luogo a un diritto al risarcimento dei danni.

16. Tenuto conto degli argomenti delle parti, tale giudice ha proposto le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), e l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta

4 — Sentenza 9 novembre 1995, causa C-479/93, Francovich (Racc. pag. I-3843).

direttiva IVA ostino a norme nazionali che prevedano un'esenzione generale dall'imposta per le cessioni in uso di impianti sportivi, alle condizioni previste dall'art. 2, secondo comma, capitolo 3, della legge IVA n. 200/1994, nel testo vigente sino al 1° gennaio 1997.

17. La Lindöpark, lo Stato svedese quale parte nella causa principale, nonché la Commissione, hanno tutti presentato osservazioni scritte ed orali alla Corte. Il governo del Regno Unito ha presentato osservazioni orali in udienza.

- 2) Se l'art. 13 della sesta direttiva IVA, nel combinato disposto con gli artt. 2, 6 e 17, attribuisca ai singoli diritti che possono essere fatti valere dinanzi ai giudici nazionali degli Stati membri.

### Analisi

In caso di soluzione affermativa delle prime due questioni:

- 3) Se la previsione di un'esenzione dell'imposta, ai sensi dell'art. 2, secondo comma, capitolo 3, della legge IVA n. 200/1994, costituisca una violazione del diritto comunitario sufficientemente grave e manifesta da far sorgere la responsabilità dello Stato membro per il relativo risarcimento del danno».

18. Gli aspetti del diritto comunitario che devono essere esaminati al fine di fornire allo Svea Hovrätt le risposte di cui necessita, possono essere delineati come segue. In primo luogo, occorre determinare se la norma controversa fosse incompatibile con la sesta direttiva, non solo in termini generali ma anche — dato che l'esenzione generale disposta può essere in parte compatibile ed in parte incompatibile — con specifico riguardo alla sua applicazione al tipo di prestazione effettuata dalla Lindöpark. Se così è, si può allora esaminare se le norme rilevanti della direttiva possano essere direttamente invocate dai singoli e quali possano essere i mezzi a loro disposizione. Infine, ma ancora una volta solo se la norma controversa risulta incompatibile con il diritto comunitario, è necessario esaminare se siano soddisfatte le condizioni in presenza delle quali lo Stato può risultare responsabile nei confronti di un soggetto come la Lindöpark.

*La norma controversa era preclusa dalla sesta direttiva?*

a) In generale

19. Lo Stato svedese sostiene che la norma era giustificata in forza dell'art. 13, parte B, lett. b) della sesta direttiva, poiché i servizi esentati costituivano «affitto o locazione di beni immobili», ovverossia la messa a disposizione, a titolo oneroso e per un periodo di tempo limitato, di beni immobili a beneficio di terzi; nel testo dell'art. 13, parte B, lett. b) nulla limita l'esenzione all'affitto o alla locazione per scopi o tempi determinati. In udienza, lo Stato svedese ha evidenziato che il fatto che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m) esenti «alcuni» servizi legati allo sport forniti da organizzazioni senza scopo di lucro, non significa che nessuno di tali servizi possa essere esentato su altre basi permesse quando sia fornito da imprese commerciali.

20. La Lindöpark fa notare che le disposizioni dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m) e parte B, lett. b) precludono implicitamente qualunque norma nazionale contenente esenzioni più ampie di quelle previste dalla direttiva.

21. La Commissione sottolinea che le esenzioni previste dall'art. 13 devono essere interpretate in modo restrittivo<sup>5</sup>. L'esenzione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m) chiaramente si applica solo a forniture realizzate da organizzazioni senza scopo lucrativo. L'affitto o la locazione di beni immobili è generalmente stipulata per un periodo relativamente lungo e comporta l'utilizzo esclusivo da parte del conduttore.

22. In primo luogo si può osservare che — come è accettato da tutti coloro che hanno presentato osservazioni nella presente causa — l'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. m) è limitata ad enti senza scopo di lucro<sup>6</sup>.

23. In secondo luogo, l'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. b) non può essere applicata a nient'altro che ad affitti o locazioni di beni immobili, un concetto che, a sua volta, non può essere esteso ad ogni operazione che conceda l'accesso a beni immobili, che sia allo scopo di praticare attività sportiva o educazione fisica o a qualunque altro scopo, a prescindere dalle caratteristiche di tale accesso, ma deve a mio avviso essere limitato da talune delle caratteristiche inerenti ad un contratto di affitto o locazione. Anche se queste necessariamente variano nei dettagli fra i diversi

5 — V. ad esempio, sentenze 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. 1737, punto 13; 12 novembre 1998, causa C-149/97, Institute of the Motor Industry (Racc. pag. I-7053, punto 17) e, più recentemente, 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg (Racc. pag. I-4947, punto 12).

6 — V., se occorresse una conferma, sentenza 5 maggio 1998, causa C-124/96, Commissione/Spagna (Racc. pag. I-2501, punto 17), e paragrafo 5 delle conclusioni dell'avvocato generale La Pergola.

ordinamenti giuridici nazionali, alcune delle caratteristiche peculiari ai fini della definizione del concetto nel contesto della sesta direttiva sono state delineate dall'avvocato generale Alber nelle sue conclusioni del 27 gennaio 2000 nelle cause dei «pedaggi autostradali»<sup>7</sup>. Nella sua sentenza del 12 settembre 2000 in tali cause, la Corte ha sottolineato in particolare la necessità che l'accordo fra le parti tenga conto della durata del godimento del bene, in particolare quale fattore per determinare la controprestazione dovuta<sup>8</sup>.

24. Non vi è, in questa fase, bisogno di definire ulteriormente il concetto di affitto o locazione. La norma controversa era una norma di carattere generale che esentava tutte le forniture di locali o altri impianti destinati ad attività sportive o all'educazione fisica<sup>9</sup>. Benché contenuta in una parte della Legge sull'Imposta sul valore aggiunto concernente le esenzioni relative ai beni immobili, il suo disposto era tale, infatti, da coprire non solo i servizi esentati ex art. 13, parte B, lett. b) in quanto costituenti affitti o locazioni di beni immobili, ma anche servizi esentati ex art. 13, parte A, n. 1, lett. m) in quanto forniti da organismi senza scopo di lucro. Tuttavia,

alla luce del suo campo di applicazione generale, tale disposto sembra essere stato sufficientemente generale da ricomprendere i servizi, diversi da affitto o locazione, forniti da imprese commerciali, rispetto ai quali l'art. 13 non dispone alcuna esenzione.

25. Poiché l'IVA è una tassa generale sul consumo che deve essere applicata a tutte le prestazioni rispetto alle quali non sia stata autorizzata alcuna esenzione, la prima questione del giudice di rinvio può di conseguenza essere risolta in termini altrettanto generali di quelli in cui è stata posta, nel senso che una norma nazionale che stabilisca un'esenzione generale dall'IVA per tutte le prestazioni consistenti nel mettere a disposizione locali ed altri impianti per l'esercizio di un'attività sportiva o di educazione fisica, è contraria alle disposizioni della sesta direttiva.

b) Con specifico riferimento alle attività della Lindöpark

26. Tuttavia, ai fini della causa principale non basta stabilire semplicemente che l'esenzione disposta dalla norma controversa andava al di là di ciò che era permesso dalla sesta direttiva ed era, in tal misura, incom-

7 — Sentenze 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I-6301, pag. I-6304, specialmente ai paragrafi 61-68 delle conclusioni, e causa C-359/97, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-6355, pag. I-6358, specialmente ai paragrafi 74-82.

8 — Punto 56 della sentenza nella causa C-358/97, punto 68 della sentenza nella causa C-359/97.

9 — Unitamente alle forniture di strumenti o attrezzature ad esse relativi, anche se la questione del giudice di rinvio si riferisce solo all'esenzione per i locali ed altri impianti, non agli strumenti ed attrezzature.

patibile con il diritto comunitario; occorre altresì determinare se l'applicazione specifica dell'esenzione alle prestazioni di cui trattasi fosse anch'essa partecipe di tale incompatibilità. Essendo pacifico che la Lindöpark, in quanto impresa commerciale, non può beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), il giudice di rinvio deve esaminare le transazioni concluse fra la Lindöpark e i suoi clienti e determinare se esse ricadano nel concetto di affitto o locazione di beni immobili, e quindi se esse possano o meno essere esentate ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b).

27. Lo Stato svedese osserva che il sistema delle esenzioni ha portata molto ampia e che la riconducibilità a una determinata categoria non è sempre evidente. La norma di cui trattasi non è mai stata interpretata dalla Corte in una situazione come quella di cui trattasi, benché nel 1997 un giudice tedesco abbia chiesto, in una domanda di pronuncia pregiudiziale che è stata in seguito ritirata<sup>10</sup>, se il noleggio di campi da tennis costituisca «affitto o locazione di beni immobili», a dimostrazione del fatto che la questione non è chiara. Tanto la Germania quanto il Regno Unito considerano la messa a disposizione di impianti sportivi come affitto o locazione, quanto meno in talune circostanze<sup>11</sup>. La Lindöpark e la Commissione, tuttavia, ritengono

che le disposizioni dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m) e parte B, lett. b) siano perfettamente chiare nel precludere un'esenzione nel presente caso. La Commissione sostiene che, diversamente da un affitto o una locazione, la messa a disposizione di impianti sportivi, quali un campo da golf, è per un periodo ed uno scopo determinati, generalmente non è esclusiva e comporta una costante supervisione, gestione e manutenzione da parte del fornitore.

28. Il concetto di «affitto e locazione di beni immobili» non è definito nella direttiva. Né, come sottolineato dallo Stato svedese, la Corte è mai stata fino ad ora chiamata a fornirne alcuna definizione esaustiva. Nei limiti in cui la Corte ha analizzato il problema prima che fosse presentata la presente domanda di pronuncia pregiudiziale, essa si è principalmente occupata dell'ambito di applicazione delle esclusioni relativamente agli hotel e alloggi simili<sup>12</sup> o ai locali e spazi adibiti a parcheggi per auto<sup>13</sup> nonché della forma giuridica dello scioglimento anticipato di un contratto d'affitto<sup>14</sup>. Da allora, tuttavia — ed in effetti, successivamente all'udienza nella presente causa — essa ha

10 — Causa C-79/97, *Happy Sports Michl*, cancellata dal ruolo il 1° dicembre 1997.

11 — Benché tale affermazione sembri fondata sulle osservazioni presentate alla Corte nella causa *Happy Sports Michl*, da quanto detto in udienza sembra che ciò sia corretto anche per il Regno Unito.

12 — Sentenza 12 febbraio 1998, causa C-346/95, *Blasi* (Racc. pag. I-481, in particolare punto 23).

13 — Sentenza 13 luglio 1989, causa 173/88, *Henriksen* (Racc. pag. 2763, in particolare punti 10-17).

14 — Sentenza 15 dicembre 1993, causa C-63/92, *Lubbock Fine* (Racc. pag. I-6665). Due ulteriori cause attualmente pendenti dinanzi alla Corte, causa C-409/98, *Mirror Group* e causa C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, concernono varianti della situazione trattata nella sentenza *Lubbock Fine*.



fornito un'indicazione più generale, segnatamente che un elemento essenziale di un contratto di affitto o di locazione è che l'accordo fra le parti tenga conto della durata del diritto del locatario di usare il bene, in particolare al fine di determinare il prezzo pagato<sup>15</sup>.

29. Ad ogni modo, a tale concetto, come a tutte le esenzioni da IVA stabilite nella sesta direttiva, deve essere data una definizione comunitaria e non può ammettersi che esso vari da uno Stato membro all'altro<sup>16</sup>. E, come ha rilevato la Commissione, la Corte ha coerentemente affermato che le esenzioni ex art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente<sup>17</sup>. Di conseguenza, l'ampia definizione di affitto e locazione sostenuta dallo Stato svedese e, in udienza, dal governo del Regno Unito, non può essere ammessa.

30. Benché spetti al giudice di rinvio accertare la natura precisa delle prestazioni in questione, ritengo per almeno due ragioni che l'attività della Lindöpark, così come è

stata descritta alla Corte, non rientrasse nel concetto di locazione o affitto di beni immobili.

31. In primo luogo, si pone la questione generale se l'operazione debba essere considerata come occupazione di un bene immobile o come fornitura di servizi rispetto ai quali l'immobile è un incidentale, benché essenziale, pre-requisito.

32. Un esempio di tale distinzione potrebbe essere fornita dalla comparazione tra la fornitura di alloggio in un albergo — che potrebbe essere considerata ricadere nella definizione comunitaria di «affitto o locazione» ai presenti fini sulla base del fatto che diversamente non ci sarebbe stato bisogno di escluderla dall'esenzione<sup>18</sup> — e la fornitura di un pasto nel ristorante dell'hotel. Mentre l'occupazione di una stanza per una o più notti (o anche per un periodo inferiore) può ben essere qualificata come affitto in diversi ordinamenti giuridici, è del tutto improbabile che ciò si verifichi nel caso sia servito un pasto nella sala da pranzo pubblica del medesimo

15 — Sentenze 12 settembre 2000, citate alla nota 6, punti 56 e 57 della sentenza nella causa C-358/97, punti 68 e 69 della sentenza nella causa C-359/97.

16 — V. sentenze *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, citata alla nota 5, punto 11; 11 agosto 1995, causa C-453/93, *Bulthuis-Griffioen* (Racc. pag. I-2341, punto 18), e 5 giugno 1997, causa C-2/95, *SDC* (Racc. pag. I-3017, punto 21); v. anche paragrafo 21 delle conclusioni dell'avvocato generale Darmon nella causa *Lubbock Fine*, citata alla nota 14.

17 — V. nota 5; v. anche sentenza *Bulthuis-Griffioen*, citata supra alla nota 16, punto 19, e *SDC*, *ibid.*, punto 20.

18 — Anche se un tale ragionamento potrebbe non essere decisivo. Il fatto che l'art. 13, parte B, lett. b), n. 1 escluda dall'esenzione la fornitura di alloggi in hotel o simili, non implica necessariamente che la fornitura di tutti questi alloggi sarebbe per forza ricaduta nell'esenzione; può essere che il legislatore comunitario volesse semplicemente assicurare che detti alloggi fossero sempre trattati nello stesso modo, indipendentemente dalla loro riconducibilità o meno alla definizione di «affitto e locazione».

hotel. Nel caso dell'occupazione di una camera, oggetto principale del contratto è l'utilizzo dei locali, mentre nel caso del pasto al ristorante oggetto principale è la fornitura del pasto, indipendentemente da quanto importanti possano essere l'ambiente o altre attrezzature nella scelta del cliente di recarvisi.

33. In quale di queste due categorie rientrano le prestazioni della Lindöpark?

34. È chiaro che alcune prestazioni consistenti nel mettere a disposizione attrezzature sportive possono costituire affitto o locazione di beni immobili, mentre altre no. Se un campo sportivo appartenente ad un privato è posto nell'esclusiva disponibilità di una squadra o altro ente sportivo per un periodo considerevole dietro pagamento, questo chiaramente ricade nella definizione. Laddove, invece, un privato paga un'entrata per accedere, per un breve periodo, insieme ad altri privati, ad una piscina pubblica, considerare tale operazione come un affitto o una locazione significherebbe estendere il concetto al di là di ogni limite ragionevole.

35. Un simile contrasto può essere delineato con specifico riguardo ad un terreno

da golf. Se una persona o un ente dovesse pagare per l'uso esclusivo di un campo per un periodo determinato — diciamo, al fine di organizzare un torneo o un campionato — con il contestuale diritto di far pagare l'entrata ai giocatori e/o spettatori, si tratterebbe di una fattispecie che chiaramente condivide la natura di affitto o locazione. Lo stesso non potrebbe dirsi, invece, nel caso di un giocatore o gruppo di giocatori occasionale, che venissero per giocare una partita. Sebbene sia ovviamente difficile giocare a golf senza un terreno sui cui giocare, il servizio fornito in tal caso è l'opportunità di giocare la partita e non l'opportunità di occupare il campo. In effetti, si può dire che un giocatore di golf, più che occupare il campo, lo attraversa<sup>19</sup>. Lui o lei ha solamente il diritto di spostarsi da un settore del campo al successivo, ad un ritmo di solito determinato in parte dagli altri utenti del campo, al solo scopo di godere delle strutture fornite ad ogni tappa. In ciò, le prime 18 buche forse non differiscono, in sé e per sé, dalla diciannovesima.

36. Solo il giudice di rinvio può accertare gli elementi di fatto necessari a definire le attività della Lindöpark ma ciò facendo, esso dovrebbe tenere a mente che, per essere classificato come locazione o affitto di bene immobile, un contratto non deve mancare delle caratteristiche essenziali di un affitto o una locazione, e, secondo le parole dell'avvocato generale Alber nelle sue conclusioni — a cui è stato fatto riferimento in udienza nella presente causa,

19 — «Il golf è una buona passeggiata rovinata» (Mark Twain).

da parte del governo del Regno Unito — nelle cause sui pedaggi autostradali<sup>20</sup>, «le caratteristiche di una locazione dovrebbero essere predominanti nel contratto».

37. Ora, la Corte ha ritenuto in quelle stesse cause<sup>21</sup> che una caratteristica essenziale di tali contratti è che l'accordo fra le parti deve tenere conto della durata del godimento del bene, in particolare quale criterio per determinare il prezzo. L'avvocato generale Alber ha inoltre sottolineato che le caratteristiche di un affitto non sono predominanti laddove un utente della strada paghi un pedaggio, essendo lo scopo primario del contratto fra le parti non già l'uso del bene bensì la fornitura di un servizio tramite l'uso di tale bene, ed ha insistito sul fatto che la situazione di un certo numero di automobilisti che utilizzano una strada contemporaneamente non può in alcun modo essere equiparata a quella dei coinquilini di un bene immobile. Detti automobilisti — e lo stesso dicasi per i giocatori di golf — non hanno alcuna protezione contro l'uso non autorizzato da parte di terzi, né possono disporre del bene in via generale.

38. Aggiungerei, fra le salienti e tipiche caratteristiche di un affitto o una locazione, che esso/a comporta necessariamente il

conferimento del diritto di occupare il bene come se fosse il proprio e di escludervi o ammettervi terzi, un diritto, questo, che è peraltro legato ad una determinata parte o area del bene. Alla luce di tutte queste considerazioni, le attività della Lindöpark, come descritte alla Corte, non mi sembrano rivestire la natura di locazione o affitto del suo terreno da golf o di alcuna sua parte.

39. In secondo luogo, e più specificamente, risulta chiaramente dal punto 13 dell'elenco dell'Allegato H alla sesta direttiva<sup>22</sup>, delle forniture assoggettabili ad IVA ad aliquota *ridotta*, che l'«uso di impianti sportivi» è in linea di principio soggetto ad IVA. È estremamente difficile immaginare che impianti sportivi, in quel contesto, possano non includere beni immobili — in effetti, ritengo che esso sia proprio il tipo di impianti cui si riferisce in primo luogo la norma<sup>23</sup>. Perché i servizi della Lindöpark fossero esentati, sarebbe quindi necessario che vi fosse qualche elemento determinato che permettesse di distinguerli dall'«uso di impianti sportivi» comunemente inteso e che li caratterizzasse come affitti o locazioni. Nessuna prova di simili elementi sembra essere stata addotta nel procedimento dinanzi al giudice nazionale e certa-

22 — L'allegato H è stato inserito nella sesta direttiva dall'art. 1, n. 5 della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA) (GU L 316, pag. 4).

23 — Il termine «anläggningen» usato nella versione svedese del punto 13 è identico a quello usato (per impianti) nella norma controversa e dal giudice di rinvio nella sua prima questione. Questo tipo di prestazioni sembra comparabile anche all'«accesso a spettacoli, teatri, circhi, fiere, parchi di divertimento, concerti, musei, zoo, cinema, mostre ed eventi e strutture culturali simili» al punto 7 nell'elenco dell'allegato H.

20 — Citate alla nota 7; v. paragrafo 76 delle conclusioni.

21 — V. paragrafo 28 supra.

mente a nessuna è stato fatto riferimento dinanzi alla Corte. In assenza di tale prova, ritengo che la fornitura dell'«uso di impianti sportivi» su base commerciale rientri decisamente nella categoria delle prestazioni imponibili nell'ambito della sesta direttiva.

40. Un'indicazione supplementare può quindi essere data al giudice di rinvio nell'ambito della sua prima questione, dicendo che la fornitura commerciale di locali o altri impianti destinati all'esercizio di un'attività sportiva o dell'educazione fisica non può in linea di principio essere esentata dall'IVA. Ai fini dell'applicabilità dell'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b) della sesta direttiva, una prestazione deve distinguersi dalle normali prestazioni di fornitura di impianti sportivi per il fatto di presentare le caratteristiche essenziali di un affitto o di una locazione, inclusi il conferimento di un diritto di occupare una parte o area definita dell'immobile come se fosse il proprio e di escludervi o ammettervi i terzi, ed un accordo fra le parti che tenga conto della durata di tale occupazione, in particolare quale criterio per determinare il prezzo; tali caratteristiche devono, inoltre, essere predominanti nel contratto.

*Le disposizioni della sesta direttiva hanno effetto diretto?*

41. Nel suo secondo quesito, l'Hovrätt chiede se le disposizioni dell'art. 13, in

combinato disposto con quelle degli artt. 2, 6 e 17, della sesta direttiva conferiscano ai singoli dei diritti che essi possono invocare contro gli Stati membri dinanzi al giudice nazionale. Ritengo tuttavia che, poiché ciò che la Lindöpark mira a stabilire è essenzialmente il suo diritto a dedurre l'imposta a monte, la questione è piuttosto se l'art. 17, in combinato disposto con le altre norme, conferisca simili diritti.

42. Nei limiti in cui esso si riferisce in generale all'effetto diretto di tali disposizioni, tale quesito può essere risolto senza grandi difficoltà.

43. La Corte ha costantemente affermato che i singoli possono efficacemente far valere dinanzi ai giudici nazionali le disposizioni della sesta direttiva che siano sufficientemente chiare, precise ed incondizionate. Essa ha esplicitato questa regola per la prima volta nel 1982, nella sentenza Becker<sup>24</sup>, e l'ha da allora confermata in numerose sentenze, segnatamente Balocchi<sup>25</sup> e BP Supergas<sup>26</sup>. Non v'è, a mio parere, motivo per sostenere che le norme rilevanti nel caso di cui trattasi non rispondono a questi criteri.

24 — Sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker (Racc. pag. 53, punti 17-49).

25 — Sentenza 20 ottobre 1993, causa C-10/92, Balocchi (Racc. pag. I-5105, punti 32-36).

26 — Sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Supergas (Racc. pag. I-1883, punti 32-36).

44. L'uso dei termini «chiara» e «precisa» qui può essere fuorviante. Il requisito non consiste nel fatto che il significato della disposizione deve essere al di sopra di ogni contestazione. In molti casi, incluso Balocchi e BP Supergas, la Corte ha prima di tutto fornito al giudice di rinvio un'interpretazione della disposizione della direttiva prima di affermare che la disposizione ha effetto diretto. In effetti, costituirebbe uno strano approccio all'amministrazione della giustizia in generale, il ritenere che una norma legislativa non possa essere applicata semplicemente perché essa richiederebbe un'interpretazione da parte dei giudici. Ciò che si vuole significare è piuttosto che il contenuto della norma deve essere suscettibile di chiara e precisa interpretazione e di diretta applicazione da parte dei giudici nazionali.

45. Le disposizioni dell'art. 17, nn. 1 e 2 che stabiliscono il diritto a deduzione, sono state già considerate<sup>27</sup> attribuire diritti ai singoli che essi possono far valere dinanzi al giudice nazionale. L'art. 2 e il primo sotto-paragrafo dell'art. 6, n. 1, primo comma (unica parte di quella norma ad avere una qualche rilevanza nella presente causa) sono inequivocabili. Nessuna di quelle disposizioni, inoltre, lascia alcun margine al potere discrezionale dello Stato e la loro natura e tenore sono tali che, data l'esistenza di un sistema di IVA in uno Stato membro, esse possono essere applicate immediatamente dai giudici nazionali e dalle altre autorità senza nemmeno il bisogno di misure specifiche di trasposizione. Né, si può dire, alcuna delle parti che ha presentato osservazioni nella presente

causa ha suggerito che esse non abbiano effetto diretto.

46. Che dire dell'art. 13 che, nell'ambito della presente causa, pone una condizione all'esercizio del diritto a deduzione? Le norme di esenzione sono state esaminate dalla Corte approfonditamente nella sentenza Becker e una serie di obiezioni al loro effetto diretto è stata respinta; esse possono quindi, in linea di principio, essere fatte valere da parte dei singoli dinanzi al giudice nazionale. In effetti, sarebbe sorprendente se questo non accadesse trattandosi di norme che richiedono che gli Stati membri esentino da IVA certe prestazioni. L'art. 13, parte B, lett. b) è suscettibile di chiara e precisa interpretazione e diretta applicazione. Né tanto meno è assortito da alcuna condizione diversa da quelle che permettono agli Stati membri di limitare (e non di estendere) il suo campo di applicazione. L'art. 13, parte B, lett. b) può quindi essere invocato da un singolo contro uno Stato membro dinanzi a un giudice nazionale.

*Rimedi a disposizione di un soggetto passivo danneggiato da un'ingiustificata esenzione da IVA*

47. Nella causa principale, tuttavia, la Lindöpark mira non semplicemente a contestare l'applicabilità della norma controversa, ma ad ottenere il risarcimento del danno che essa lamenta aver conseguente-

27 — Nella sentenza BP Supergas, al punto 36.

mente subito. Sulla base del fatto che le è stato impedito di dedurre l'IVA sulle sue operazioni a monte poiché le sue operazioni a valle erano erroneamente classificate come esenti, essa reclama dallo Stato svedese un importo a titolo di danni basato sulla perdita che essa lamenta di aver subito. Nelle sue osservazioni, lo Stato svedese ha sottolineato che la Lindöpark ha scelto di ottenere soddisfazione in questo modo piuttosto che sottoponendo la questione del proprio debito fiscale e del concomitante diritto di dedurre, al competente giudice tributario.

48. È opportuno precisare a questo proposito che, laddove a un soggetto passivo sia stato erroneamente impedito di dedurre l'IVA, il rimedio può spesso essere un adeguamento retroattivo della posizione fiscale. Non solo ciò deriva dall'effetto diretto delle norme rilevanti, ma l'art. 20, n. 1, lett. a) della sesta direttiva prevede una rettifica della deduzione iniziale, in particolare ove essa sia stata superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo aveva diritto, e la Corte ha confermato che gli Stati membri devono adottare le misure nei loro sistemi giuridici interni per la correzione di errori<sup>28</sup>.

49. Tuttavia, questo non è il contesto in cui il giudice di rinvio domanda una pronuncia pregiudiziale. La decisione che egli deve adottare dipende dalle circostanze in cui uno Stato membro può rendersi responsa-

bile nel caso di un'esenzione ingiustificata nell'ambito del diritto nazionale.

### *Criteri per la responsabilità dello Stato*

50. È un principio giurisprudenziale consolidato che uno Stato membro può essere chiamato a rispondere delle perdite causate ai singoli quando siano il risultato di violazioni del diritto comunitario per le quali esso può essere ritenuto responsabile. Tali violazioni includono in particolare i casi in cui una direttiva non sia stata trasposta correttamente<sup>29</sup>. Il diritto al risarcimento non può essere escluso sulla base del fatto che la norma infranta può essere invocata direttamente dinanzi ai giudici nazionali<sup>30</sup>.

51. Il diritto comunitario conferisce un diritto al risarcimento quando tre condizioni sono soddisfatte: la norma violata deve essere destinata a conferire diritti ai singoli; la violazione deve essere sufficientemente grave; e deve esserci un nesso di

29 — V., per esempio, sentenze 26 marzo 1996, causa C-392/93, *British Telecommunications* (Racc. p. I-1631); 8 ottobre 1996, cause riunite C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94, C-190/94, *Dillenkofer* (Racc. p. I-4845); 17 ottobre 1996, cause riunite C-283/94, C-291/94, C-292/94, *Denkavit Internationaal* (Racc. p. I-5063); 10 luglio 1997, cause riunite C-94/95 e C-95/95, *Bonifaci* (Racc. p. I-3969); 24 settembre 1998, causa C-319/96, *Brinkmann Tabakfabriken* (Racc. p. I-5255), e 15 giugno 1999, causa C-140/97, *Rechberger* (Racc. pag. I-3499).

30 — V. sentenza 5 marzo 1996, cause riunite C-46/93 e C-48/93 *Brasserie du Pêcheur e Factortame e a.* (Racc. pag. I-1029, punti 18-22). Benché queste cause riguardassero violazioni di norme del Trattato, risulta chiaro dal linguaggio della Corte in quel passaggio, e dai suoi ripetuti riferimenti alla giurisprudenza Francovich, che il principio si applica ugualmente in casi che riguardano l'inadeguata trasposizione di una direttiva.

28 — V., in particolare, sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding* (Racc. pag. 4227, punti 16-18).

causalità diretto fra la violazione dell'obbligo in capo allo Stato e la perdita subita dalla parte danneggiata<sup>31</sup>. Nella sentenza Dillenkofer<sup>32</sup>, con particolare riguardo alle situazioni caratterizzate dalla mancata trasposizione di una direttiva, la Corte ha ulteriormente formulato la prima condizione in una maniera leggermente diversa — il risultato prescritto dalla direttiva deve comportare la concessione di diritti ai singoli e il contenuto di tali diritti deve essere identificabile sulla base delle disposizioni della direttiva — pur sottolineando che le due formulazioni sono sostanzialmente uguali.

52. Secondo la giurisprudenza, spetta ai giudici nazionali determinare se le condizioni per la responsabilità dello Stato per violazione del diritto comunitario sono soddisfatte<sup>33</sup>. In alcuni casi, la Corte ha non di meno ritenuto di possedere le informazioni necessarie ad emettere un giudizio<sup>34</sup>, mentre in altri essa ha indicato le circostanze che i giudici nazionali potevano a tal fine tenere in considerazione<sup>35</sup>. Ritengo, in ogni caso, che la questione della concessione di diritti ai singoli è più propriamente una questione di competenza di questa Corte. Cominciando da questo aspetto, considererò le tre condizioni una per volta.

31 — V., per esempio, sentenza Francovich, citata alla nota 4, punto 40, o Brinkmann Tabakfabriken, citata alla nota 29, punti 24 e 25 e giurisprudenza ivi citata.

32 — Citata alla nota 29, punto 22.

33 — V., per esempio, sentenze British Telecommunications, punto 41, Denkavit, punto 49, o Brinkmann, punto 26, tutte citate alla nota 29.

34 — V., per esempio, sentenze Brinkmann, punto 26, e British Telecommunications, punto 41, citate.

35 — V., per esempio, sentenza Brasserie du Pêcheur, citata alla nota 30, punto 58.

#### — Diritti conferiti ai singoli

53. Lo Stato svedese ammette che l'art. 13 della sesta direttiva conferisce un diritto all'esenzione e l'art. 17 un diritto a deduzione, i quali possono entrambi essere invocati dai singoli dinanzi ai giudici nazionali. Tuttavia, il diritto a deduzione dipende dall'obbligo di pagare l'IVA, il quale non può essere considerato come un diritto conferito ai singoli. In particolare, i singoli non possono invocare un diritto a dedurre l'imposta a monte quando non hanno pagato alcuna imposta a valle.

54. La Lindöpark sostiene che tutta la legislazione fiscale impone obblighi ma che la sesta direttiva conferisce anche un concomitante diritto a deduzione. L'esenzione rimuove sia l'obbligazione che il diritto, il quale è conferito ai singoli.

55. La Commissione fa notare che può essere vantaggioso essere soggetto ad IVA, dal momento che l'esenzione può dare luogo ad un onere fiscale maggiore in quanto l'imposta a monte non può essere dedotta e nessuna spesa può essere tralata<sup>36</sup>. Non vi è quindi alcun paradosso nel ragionamento secondo cui l'art. 13, tramite la concessione dell'esenzione in talune circostanze, conferisce ai soggetti passivi che effettuino forniture in altre

36 — Ciò che si intende è probabilmente che nessuna spesa *deducibile* può essere tralata sulle forniture a valle effettuate ad un soggetto passivo.

circostanze un corrispondente diritto ad essere tassati.

56. In questo, sono sostanzialmente d'accordo con la Lindöpark. Benché la giurisprudenza si riferisca in generale a «diritti» conferiti ai singoli, è senza dubbio essenziale che la norma di legge violata sia destinata a conferire quel particolare diritto in relazione al quale è reclamato il risarcimento. Nella causa principale, la Lindöpark reclama il risarcimento dei danni conseguenti al mancato riconoscimento ad essa della possibilità di dedurre l'imposta a monte. Il diritto a dedurre l'imposta a monte è un diritto attribuito dall'art. 17, n. 2 della sesta direttiva, che è stato riconosciuto — come ammette lo Stato svedese — conferire ai singoli diritti che essi possono invocare dinanzi ai giudici nazionali<sup>37</sup>. Il suo contenuto è chiaramente identificabile in base al tenore letterale dell'art. 17, n. 2, letto congiuntamente alle altre norme rilevanti. Una norma nazionale che esenti prestazioni per le quali non vi è base per l'esenzione ai sensi della sesta direttiva nega ai singoli tale diritto e quindi viola una norma destinata a conferire diritti ai singoli.

— Violazione sufficientemente grave

57. Secondo la consolidata giurisprudenza della Corte<sup>38</sup>, una violazione del diritto

37 — V., per esempio, sentenza BP Supergas, citata alla nota 26, punti 35 e 36.

38 — V., per esempio, sentenze British Telecommunications, punto 42, Dillenkofer, punto 25 e Rechberger e a., punto 50, tutte citate alla nota 29.

comunitario è sufficientemente grave quando, nell'esercizio del suo potere legislativo, lo Stato membro abbia manifestamente e gravemente oltrepassato i limiti del suo potere discrezionale in materia. Gli elementi che il giudice competente può prendere in considerazione includono la chiarezza e precisione della norma violata, la misura della discrezionalità lasciata da tale norma alle autorità nazionali, il fatto che la violazione e il danno causato siano stati intenzionali o involontari, che un errore di diritto sia stato o meno scusabile, e che la posizione assunta da un'istituzione comunitaria possa aver contribuito a tale omissione o, se del caso, all'adozione o mantenimento di misure o pratiche nazionali contrarie al diritto comunitario<sup>39</sup>. Nell'ambito di violazioni che comportano l'inadeguata trasposizione di una direttiva, la Corte si è concentrata più in particolare sui primi due fattori, anche se gli altri restano rilevanti.

58. Vale forse la pena di sottolineare a questo proposito che tali diversi elementi devono essere tenuti in considerazione globalmente e non sono requisiti cumulativi, nel senso che l'assenza di uno di essi significherebbe che non vi è violazione grave. In effetti, a seconda delle circostanze, uno qualunque di essi può essere una condizione sufficiente, benché non necessaria, per stabilire la responsabilità dello Stato. Per esempio, la Corte ha

39 — V. sentenza Brasserie du Pêcheur, citata alla nota 30, punto 56.



ritenuto che, se all'epoca in cui ha commesso la violazione lo Stato membro in questione non era tenuto a compiere alcuna scelta legislativa ed aveva solo un potere discrezionale considerevolmente ridotto, o anche nullo, la mera violazione del diritto comunitario può essere sufficiente per stabilire l'esistenza di una violazione sufficientemente grave<sup>40</sup>.

59. Un altro esempio è la situazione in cui la violazione sia particolarmente evidente. In francese, la Corte ha sempre usato — originariamente con riguardo alla responsabilità della Comunità — l'espressione «violation suffisamment caractérisée». Questa espressione è ora normalmente tradotta in inglese come «sufficiently serious breach» («violazione sufficientemente grave»). Tuttavia, il sottostante significato di «caractérisée», che dà luogo alla sua relativa implicazione di gravità, include il concetto che la violazione (o un'altra condotta) sia stata chiaramente provata, in conformità alla sua definizione giuridica, in altre parole, che essa è una violazione determinata e precisa. Ciò può contribuire a spiegare perché l'espressione fosse in precedenza tradotta<sup>41</sup> come «sufficiently flagrant violation» e può gettare una luce in più sulla scelta degli elementi che secondo la Corte dovrebbero essere tenuti in considerazione quando deve decidersi se una violazione sia «sufficientemente grave». Lo Svea Hovrätt può aver avuto simili considerazioni in mente nel

riferirsi alla «violazione sufficientemente grave» nella sua questione.

60. Quindi, in ogni caso — facendo eco alla definizione di base della Corte, che parla di superamento manifesto e grave, da parte dell'ente competente, dei limiti del suo potere discrezionale — una violazione precisa (un atto od omissione in merito al quale non vi sia alcun dubbio che esso vada decisamente al di là di quanto è permesso dal diritto comunitario) sarà normalmente una violazione sufficientemente grave da comportare la responsabilità dello Stato membro.

61. Queste sono, come ho detto, propriamente questioni che devono essere decise dal giudice nazionale, ma questa Corte può fornire assistenza quando è in grado di farlo<sup>42</sup>. Il che, ritengo, avviene in questo caso. Considererò pertanto uno per volta i fattori ritenuti dalla Corte rilevanti.

#### a) Chiarezza e precisione

62. Occorre fare una distinzione tra la necessità che una norma sia chiara, precisa

40 — V. per esempio, sentenza 23 maggio 1996, causa C-5/94, Hedley Lomas (Ireland) (Racc. pag. I-2553, punto 28), confermata dalla Corte in una sentenza relativa alla violazione di una direttiva nella sentenza Dillenkofer, citata alla nota 29, punto 25.

41 — A partire dalla sentenza 2 dicembre 1971, causa 5/71, Zuckerfabrik Schöppenstedt/Consiglio (Racc. pag. 975, punto 11), in relazione alla responsabilità extracontrattuale della Comunità.

42 — V. nota 33 supra.

e incondizionata per avere effetto diretto e l'elemento della chiarezza e precisione da tenere in conto nell'esaminare se la violazione di una norma sia sufficientemente grave da originare una responsabilità in capo allo Stato. Nel primo caso, la possibile necessità di chiarificazione tramite interpretazione non osta alla diretta applicazione da parte dei giudici. Nel secondo caso, l'attenzione è posta sulla violazione in quanto tale e sul fatto che l'azione od omissione in discorso sia stata del tipo la cui contrarietà alle norme del diritto comunitario è indubbia — se così è, a meno che non vi siano dubbi quanto all'applicabilità della norma in questione alle circostanze del caso di specie, la violazione sarà precisa e quindi di norma «sufficientemente grave».

63. In questo caso, la questione è se l'applicazione alle attività della Lindöpark dell'esenzione contenuta nella norma controversa ricadesse chiaramente al di fuori del campo di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) della sesta direttiva [non possono esservi dubbi che essa ricadesse al di fuori dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m)].

64. Ho esposto, nell'ambito della prima questione del giudice di rinvio, le ragioni che mi hanno condotto a concludere che l'esenzione generale contenuta nella norma controversa è contraria al disposto della sesta direttiva e che il tipo di servizio fornito dalla Lindöpark non può essere ammesso all'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), a meno che si tratti di

operazioni distinte dagli esempi comuni di fornitura di impianti sportivi in quanto dotate di tutte le caratteristiche essenziali di un affitto o di una locazione e a meno che tali caratteristiche siano predominanti nel contratto.

65. Sulle stesse basi e alla stessa condizione, ritengo che non vi sia alcun dubbio quanto al fatto che le attività della Lindöpark, quali sono state descritte alla Corte, siano imponibili e che qualunque applicazione ad esse dell'esenzione generale — a sua volta indiscutibilmente in eccesso rispetto a ciò che è previsto dalla sesta direttiva — sia una chiara violazione del diritto comunitario, sufficiente di per sé a dare origine alla responsabilità dello Stato membro. In particolare, il punto 13 dell'Allegato H alla direttiva è una chiara indicazione che la fornitura di impianti sportivi è in linea di principio un'operazione imponibile. Tale situazione cambierebbe solo se i fatti riscontrati dal giudice di rinvio dimostrassero che le attività della Lindöpark non ricadevano in realtà in tale categoria ma erano distinte e caratterizzate dagli elementi di un affitto o locazione.

66. La situazione nel presente caso può essere contrapposta a quella nella causa *British Telecommunications*<sup>43</sup>, in cui la Corte ha ritenuto che la norma di cui si trattava nel caso di specie era espressa in modo impreciso e poteva ragionevolmente

43 — Citata alla nota 29; v. punto 43.

ammettere l'interpretazione datane dal Regno Unito, la quale non era manifestamente contraria né al disposto né agli obiettivi della direttiva in questione. Nessuno di quei criteri ricorre nel presente caso.

b) Discrezionalità lasciata alle autorità nazionali

67. Lo Stato svedese sottolinea in particolare il potere discrezionale dello Stato membro, ai sensi dell'ultima frase dell'art. 13, parte B, lett. b), di applicare ulteriori esclusioni dal campo di applicazione dell'esenzione per affitti e locazioni. La Lindöpark sostiene che la sesta direttiva consente agli Stati membri una certa discrezionalità solo in casi specifici, e che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. m) non è uno di questi. Alla Svezia non è stata lasciata alcuna libertà in proposito nel Trattato di adesione, né vi è alcuna ragione per lasciare ai nuovi Stati membri un margine di discrezionalità più ampio che agli altri. La Commissione considera che le disposizioni dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. m) e parte B, lett. b) precludano un'esenzione nelle circostanze di questo caso e non lascino alcun margine di discrezionalità a questo proposito.

68. Sono d'accordo con la Lindöpark e la Commissione. Non vi era alcun margine di discrezionalità disponibile — né alcun margine tale da permettere agli Stati membri di estendere le esenzioni così come ha fatto la

norma controversa. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. m) implica una discrezionalità nel definire «talune prestazioni di servizi» coperte dall'esenzione, ma non nell'estendere quella esenzione ai servizi forniti da un soggetto diverso da un'organizzazione senza scopo di lucro<sup>44</sup>. L'art. 13, parte B, lett. b) consente agli Stati membri di applicare ulteriori esclusioni al campo di applicazione dell'esenzione — in altre parole, di estendere la tassazione ad altre categorie di affitti e locazioni — ma non di esentare operazioni che non costituiscono affitti o locazioni di beni immobili. Infine, l'art. 13, parte C autorizza solo gli Stati membri a conferire ai contribuenti il diritto di optare per la tassazione.

69. È pertanto chiaro che le norme citate non attribuivano agli Stati membri alcun margine per introdurre o mantenere in vigore una legislazione che esentasse da IVA servizi come quelli forniti dalla Lindöpark.

c) Carattere volontario o involontario della violazione; carattere scusabile o non scusabile dell'errore di diritto; contributo alla violazione da parte di un'istituzione comunitaria

70. Dopo aver raggiunto il convincimento che l'applicazione dell'esenzione alle atti-

<sup>44</sup> — V. causa C-124/96, Commissione/Spagna, citata alla nota 6; in particolare il punto 5 delle conclusioni dell'avvocato generale La Pergola.

vità della Lindöpark costituiva una chiara violazione della sesta direttiva in un contesto che non lasciava discrezionalità agli Stati membri, tratterò solo brevemente i restanti elementi che la Corte ha indicato come rilevanti. Ritengo, tuttavia, che anch'essi tendano a confermare l'esistenza di una «violazione sufficientemente grave» nella fattispecie.

71. Il governo svedese era stato, a quanto sembra, avvertito nel 1994, da una relazione di esperti che esso aveva commissionato, della probabilità che la norma controversa non fosse conforme al diritto comunitario. Era stata presa la decisione di rinviare il proposto emendamento, benché risulti dalle osservazioni della Lindöpark che i cambiamenti infine apportati nel 1997 [abrogazione della norma controversa e inserzione di un nuovo art. 11a che prevede un'esenzione solo nelle circostanze previste dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. m) della sesta direttiva] siano stati gli stessi raccomandati nella relazione del 1994. Tali fatti, considerati insieme alla chiarezza delle disposizioni rilevanti della direttiva per quanto riguarda l'impossibilità di esentare il tipo di prestazioni di cui trattasi, rendono molto difficile concludere che la violazione fosse involontaria o l'errore di diritto scusabile.

72. Infine, lo Stato svedese sostiene che, in assenza di una pronuncia della Corte in materia, esso non aveva alcuna affidabile

indicazione del fatto che il suo approccio fosse errato nel trasporre la sesta direttiva in occasione dell'adesione all'Unione europea; né tanto meno la Commissione ha instaurato alcun procedimento per inadempimento concernente la versione antecedente al 1997 della legge. Quindi, conformemente alla giurisprudenza *British Telecommunications*<sup>45</sup>, lo Stato non dovrebbe essere considerato responsabile.

73. Non posso concordare col fatto che vi sia qui un qualche rilevante parallelismo con la giurisprudenza *British Telecommunications*, o con qualunque altro principio della Corte in relazione alla posizione assunta da un'istituzione comunitaria. È pacifico che nessuna posizione si allega essere stata presa da una qualche istituzione comunitaria, che in qualche modo abbia incoraggiato le autorità svedesi a credere che l'esenzione generale contenuta nella norma controversa fosse giustificata ai sensi della sesta direttiva o potesse essere applicata alla fornitura commerciale di impianti sportivi; lo Stato svedese semplicemente cerca di valersi dell'assenza di posizione contraria. Nella sentenza *British Telecommunications* una tale carenza di indicazioni era stata citata dalla Corte semplicemente come ulteriore supporto per la sua conclusione principale che la disposizione della direttiva di cui si trattava era espressa in modo impreciso e poteva ragionevolmente ammettere due interpretazioni<sup>46</sup>. Analogamente, nella sentenza *Brasserie du Pêcheur*<sup>47</sup>, la Corte si è riferita all'assenza di pronuncia chiarificatrice solo nel contesto di violazioni che non risulta-

45 — Citata alla nota 29; v. punti 42-45.

46 — V. punti 43 e 44.

47 — Citata alla nota 30; v. punti 59-64.

vano già chiare sulla base dello stato del diritto previgente.

— Nesso di causalità diretto

74. Dal momento che, a mio avviso, non vi è alcun dubbio nel presente caso per quanto riguarda la portata delle norme comunitarie rilevanti ma solo (concettualmente) per quanto riguarda la natura fattuale dell'attività commerciale della Lindöpark, non ritengo tale giurisprudenza in alcun modo rilevante nel caso di cui trattasi.

76. L'esistenza di un nesso causale diretto fra la violazione dell'obbligo incombente sullo Stato e la perdita allegata dalla parte danneggiata è la condizione finale che deve essere soddisfatta affinché sorga un diritto al risarcimento. Ancora, questa è essenzialmente una questione per la quale è competente il giudice di rinvio, pur potendo questa Corte fornire assistenza, o anche pronunciarsi specificamente sul punto laddove essa abbia sufficienti informazioni a sua disposizione.

d) Conclusioni quanto all'esistenza di una violazione sufficientemente grave

75. Alla luce di queste considerazioni, e in particolare del fatto che l'esenzione che la Lindöpark contesta ricadeva chiaramente al di fuori delle norme rilevanti della sesta direttiva, che non lasciano agli Stati membri alcun margine di discrezionalità del tipo sostenuto dallo Stato svedese, concludo pertanto che l'applicazione alle attività della Lindöpark dell'illegittima esenzione generale contenuta nella norma controversa ha costituito, nelle circostanze della causa principale, una violazione sufficientemente grave del diritto comunitario perché lo Stato sia considerato responsabile per qualunque perdita subita di conseguenza. Tuttavia, poiché tale conclusione è basata sulla natura dell'attività della Lindöpark come descritta alla Corte, essa può essere soggetta a diversa definizione alla luce di eventuali contrari elementi di fatto riscontrati dal giudice di rinvio.

77. Nel presente caso, lo Svea Hovrätt non ha né richiesto una pronuncia sull'esistenza di un nesso di causalità diretto, né sollevato tale aspetto della questione nella sua ordinanza di rinvio. Né, peraltro, le parti nella causa principale, la Commissione o il governo del Regno Unito hanno affrontato la questione nelle loro osservazioni. In effetti, pare che lo Stato svedese non abbia negato l'esistenza di un tale nesso di causalità nel procedimento di primo grado.

78. In tali circostanze, ritengo che sarebbe inopportuno per la Corte pronunciarsi specificamente sul punto. Non di meno, vi è a mio avviso un aspetto di questo caso che merita un breve commento, segnatamente il rapporto fra la pretesa perdita e il risarcimento domandato.

79. Risulta che il *petitum* nella causa a qua è costituito da un importo capitale convenuto in SK 500 000 (presumibilmente arrotondato) pari all'importo dell'IVA che la Lindöpark non è stata in grado di dedurre durante il periodo considerato (apparentemente il 1995), unitamente ai relativi interessi, che sono ancora in discussione.

80. Mentre c'è stato a quanto sembra un accordo fra le parti sull'importo oggetto della domanda principale in causa, occorre notare che, in teoria, il risarcimento per la perdita causata ai singoli da una violazione del diritto comunitario deve essere commisurato alla perdita stessa<sup>48</sup>. Nel caso di un'esenzione ingiustificata dall'IVA sulle prestazioni a valle che porta all'impossibilità di dedurre l'IVA sulle prestazioni a monte, la perdita subita sarà in generale equivalente alla differenza fra l'importo dell'IVA a monte che avrebbe potuto essere dedotta e l'importo dell'IVA a valle che avrebbe dovuto essere liquidata. A causa del valore aggiunto (incluso ogni elemento di utile), tale differenza sarà normalmente in favore delle autorità tributarie e non del contribuente, anche se vi possono essere situazioni in cui è vero il contrario<sup>49</sup>. Ad un diverso livello, un'attività commerciale può risentire del fatto di essere esente da IVA sulle sue operazioni a valle poiché i clienti che siano anche soggetti passivi possono trovarsi a dover pagare e traslare oneri IVA che si sono «cristallizzati» nel prezzo, e cercheranno quindi di trovare

forniture alternative dalle quali essi possano dedurre interamente l'IVA

81. In più, a questo proposito la Lindöpark ha domandato alla Corte di chiarire un punto su cui lo Svea Hovrätt non ha richiesto alcuna pronuncia, ovvero se essa abbia titolo, in caso di vittoria nel suo ricorso, ad ottenere interessi specifici sulla somma in linea capitale a titolo di compenso per la mancata disponibilità di tale somma dal giorno in cui essa avrebbe dovuto essere in grado di dedurla al giorno della sentenza. Ancora una volta, benché non appartenga a questa Corte esprimersi su un punto sul quale non le è stato chiesto di pronunciarsi, dovrebbe essere tenuto a mente che il risarcimento dovrebbe essere proporzionato alla perdita subita. Con specifico riguardo agli interessi, anche se nel contesto leggermente diverso dell'art. 6 della direttiva sulla parità di trattamento<sup>50</sup>, la Corte ha ritenuto che il risarcimento integrale non può prescindere da elementi, come il tempo intercorso, tali da diminuirne di fatto il valore, e che la concessione degli interessi deve essere considerata come una componente essenziale del risarcimento<sup>51</sup>. Un ultimo punto da ricordare è che i criteri per determinare la portata del risarcimento non devono essere meno favorevoli di quelli applicati a richieste analoghe fondate sul diritto nazionale<sup>52</sup>.

48 — V., per esempio, sentenza *Brasserie du pêcheur*, citata alla nota 30, punto 82.

49 — V., per esempio, sentenze 29 febbraio 1996, causa C-110/94, *Inzo* (Racc. pag. I-857), 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal* (Racc. pag. I-1) e, più recentemente, sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, *Breitsohl* (Racc. pag. I-4321).

50 — Direttiva del Consiglio 9 febbraio 1976, 76/207/CEE relativa all'attuazione del principio della parità di trattamento fra gli uomini e le donne per quanto riguarda l'accesso al lavoro, alla formazione, alla promozione professionali e le condizioni di lavoro (GU L 39, pag. 40).

51 — V. sentenza 2 agosto 1993, causa C-271/91, *Marshall* (Racc. pag. I-4367, punto 31).

52 — V. sentenza *Brasserie du pêcheur*, citata alla nota 30, punto 90.

## Conclusioni

82. Ritengo pertanto che le questioni sollevate dal giudice di rinvio debbano essere risolte come segue:

«1) Una norma nazionale che stabilisce un'esenzione generale dall'IVA per tutte le operazioni consistenti nel mettere a disposizione locali ed altri impianti per l'esercizio di un'attività sportiva o dell'educazione fisica è contraria alle disposizioni della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE.

La fornitura commerciale di locali o altri impianti destinati all'esercizio di un'attività sportiva o dell'educazione fisica non può in linea di principio essere esentata dall'IVA. Al fine di ottenere l'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. b) della sesta direttiva, un'operazione deve distinguersi dai normali esempi di fornitura di impianti sportivi, in quanto dotata delle caratteristiche essenziali di un affitto o di una locazione, tra le quali la concessione del diritto di occupare una parte o un'area definita di un bene immobile come propria e di escludervi o ammettervi i terzi, nonché un accordo fra le parti che tenga conto della durata di tale occupazione, in particolare quale criterio per determinare il prezzo; tali caratteristiche devono, inoltre, essere predominanti nel contratto.

- 2) Le disposizioni dell'art. 17, n. 2, in combinato disposto con quelle degli artt. 2, 6 e 13 della sesta direttiva, sono sufficientemente chiare, precise e incondizionate da poter essere invocate da un singolo contro uno Stato membro dinanzi al giudice nazionale.

Il diritto di dedurre l'IVA conferito dall'art. 17, n. 2, è, inoltre, un diritto conferito ai singoli, su cui può fondarsi un'azione di risarcimento danni contro uno Stato membro nel caso di una sua violazione.

- 3) Laddove un'esenzione dall'IVA sia applicata ad un'operazione che chiaramente non avrebbe dovuto essere esentata secondo la sesta direttiva, in una situazione in cui gli Stati membri non avevano alcun potere discrezionale di estendere il campo di applicazione delle esenzioni previste, ricorre una violazione del diritto comunitario sufficientemente grave da giustificare un'azione di risarcimento danni contro lo Stato da parte di un singolo che abbia subito una perdita in conseguenza di ciò».