

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
CHRISTINE STIX-HACKL

presentate il 27 settembre 2001¹

I — Introduzione

1. Nella causa in oggetto il Manchester Tribunal Center-VAT and Duties Tribunals sottopone alla Corte di Giustizia la questione se un gioco d'azzardo costituisca una transazione imponibile ai fini della normativa sull'IVA, in particolare ai sensi 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 (in prosieguo: la «sesta direttiva»²) anche quando alla sua base non vi sia un negozio giuridico di cui è consentito richiedere l'esecuzione forzata e, in questo caso, come sia da calcolare la base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

II — Fatti, giudizio a quo e questioni pregiudiziali

2. La Town and County Factors Ltd (in prosieguo: la «Town and County») è

assoggettata all'imposta sul valore aggiunto (IVA) nel Regno Unito come rappresentante di un gruppo di società. Un altro membro del gruppo è la Vernons Games Ltd (in prosieguo: la «Vernons Games»).

3. La Vernons Games organizza i concorsi settimanali «spot-the-ball». Durante il periodo dal giugno 1994 al novembre 1995 («il periodo rilevante») la Vernons Games ha organizzato concorsi nel modo indicato qui di seguito ai paragrafi 4-8.

4. I moduli di partecipazione per ogni concorso recavano stampata su di essi a) una copia di una fotografia scattata durante un incontro di calcio, dalla quale la palla era stata cancellata, b) le regole del concorso e c) un elenco dei premi. Il partecipante poteva porre fino a 900 croci sulla fotografia per indicare dove egli riteneva si trovasse probabilmente il centro della palla; il costo di partecipazione variava a seconda del numero di croci. Il partecipante compilava il modulo di partecipazione e lo inviava, pagando le relative spese di partecipazione, alla Vernons Games. Una giuria di tre giocatori di calcio professionisti fuori attività aveva studiato

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — GU L 145, pag. 1.

la fotografia e stabilito dove probabilmente poteva trovarsi la palla. Il partecipante la cui croce aveva il centro più vicino al centro della palla così determinato vinceva il primo premio; il partecipante la cui croce aveva il centro il successivamente più vicino vinceva il secondo premio, e così via.

5. Le regole di ogni concorso comprendevano tra l'altro le seguenti disposizioni:

«1. Nel partecipare a questo concorso, il concorrente accetta di osservare tutte le regole e condizioni. Il concorrente accetta che questa transazione è vincolante solo sull'onore e che ogni collettore mediante il quale la partecipazione viene presentata è il proprio agente. Il concorrente conviene inoltre con tutti tali collettori che ogni transazione con essi è vincolante solo sull'onore.

4. (...) I premi, o in caso di parità, una uguale quota del loro valore in denaro, entrambi come sopra stabiliti saranno assegnati ai vincitori nell'ordine di precisione delle loro giocate secondo quanto stabilito dalla giuria, finché tutti i premi saranno stati attribuiti.

5. Se la giuria stabilisce che una o più giocate sono completamente esatte, il Jackpot di Lire 200 000 in denaro e premi sarà concesso (invece del primo premio stabilito) al partecipante o diviso ugualmente tra i partecipanti di cui trattasi»³.

6. In base alla normativa inglese, l'impiego nella regola n. 1 dell'espressione «questa transazione è vincolante solo sull'onore» («la clausola vincolante solo sull'onore») escludeva l'esistenza di qualsiasi rapporto giuridico tra i partecipanti e la Vernons Games, con la conseguenza che se un partecipante avesse perseguito la Vernons Games affinché la sua giocata fosse trattata in base alle regole o perché gli fosse pagato o trasferito un premio che aveva vinto, la sua azione sarebbe stata respinta.

7. Le entrate provenienti da ogni concorso possono essere previste con un grado molto alto di precisione e l'importo dei premi da assegnare per ogni concorso viene fissato di conseguenza. I premi consistevano in denaro, beni e servizi. Il valore del Jackpot indicato nella regola n. 5 può eccedere — e talvolta è accaduto — l'importo delle spese di partecipazione ricevute per il rispettivo concorso. In nessun caso durante tutto lo svolgimento dei concorsi le spese di partecipazione per un concorso sono state insufficienti per pagare i premi vinti, né l'organizzatore del concorso ha rifiutato di pagare o trasferire un premio a colui che aveva vinto.

3 — Clausola introdotta solo per un breve periodo.

8. Anche se nulla nelle regole o altrove obbligava la Vernons Games a pagare i premi sulla base delle spese di partecipazione o di altro specifico denaro, in pratica i premi per ogni concorso sono stati pagati utilizzando le entrate per la partecipazione. La Vernons Games non era tenuta, né in base ai termini né in base alla realtà commerciale della transazione, a utilizzare le entrate per la partecipazione in uno specifico modo, o diversamente da come utilizzava il suo proprio denaro.

9. Con lettera 28 marzo 1995 i convenuti hanno stabilito che per i periodi d'imposta compresi nel periodo rilevante la ricorrente era soggetta all'imposta sul valore aggiunto per l'intero importo delle giocate e non, come sostiene quest'ultima, per l'importo delle giocate meno l'importo o il valore dei premi.

10. La ricorrente ha impugnato questa decisione. Questo Tribunale nella sua decisione del 27 agosto 1996 ha dichiarato che

a) alla luce del punto 14 della sentenza della Corte di giustizia nella causa Tolsma (Racc. 1994, pag. I-743), la clausola «vincolante solo sull'onore», escludendo l'esistenza di un rapporto

giuridico tra il concorrente e la Vernons Games, ha fatto sorgere il dubbio se fosse stata effettuata da parte della Vernons Games nei confronti di ogni concorrente una prestazione a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, n. 1 della sesta direttiva del Consiglio (77/388/CEE); tale questione è qui di seguito indicata «la questione Tolsma»;

b) se fosse stata configurabile una tale prestazione, allora, alla luce dei punti 8-13 della sentenza della Corte di giustizia nella causa Glawe (Racc. 1994, pag. I-1679), la base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a) della menzionata direttiva sarebbe costituita dall'intero importo delle giocate ricevute e non dall'importo restante dopo il pagamento dei premi; la questione è qui di seguito indicata «la questione Glawe»;

c) la necessità di un rinvio alla Corte di giustizia sulla questione Tolsma sarebbe stata valutata in una successiva udienza.

11. Le decisioni sulla necessità del rinvio sono state impuginate dinanzi alla High Court of Justice, la quale ha dichiarato che entrambe le questioni Tolsma e Glawe avrebbero dovuto essere rinviate alla Corte di giustizia ed ha rimesso la causa al giudice a quo perché effettuasse il rinvio.

12. Il Manchester Tribunal Center-VAT and Duties Tribunal chiede pertanto una pronuncia in via pregiudiziale della Corte sulle seguenti questioni:

1) Se, in base ad un'esatta interpretazione delle direttive del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, e 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in particolare degli artt. 2, punto 1, e 6, n. 1, di quest'ultima, e in considerazione della giurisprudenza della Corte, in particolare Tolsma (causa C-16/93, Racc. 1994, pag. I-743), una transazione che le parti convengono sia «vincolante solo sull'onore» (e per la quale pertanto non è consentito chiedere l'esecuzione forzata in base al diritto nazionale) possa costituire una transazione imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

2) In caso di soluzione affermativa della questione sub 1, se, in base ad un'esatta interpretazione delle menzionate direttive, in particolare dell'art. 11, parte A, n. 1, della seconda, e in considerazione della giurisprudenza della Corte, in particolare Glawe (causa C-38/93, Racc. 1994, pag. I-1679), la base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in relazione ai servizi di organizzazione di un concorso prestatati dall'organizzatore ai partecipanti in corrispettivo delle giocate pagate da questi ultimi sia costituita da

a) l'importo delle giocate, o

b) l'importo delle giocate meno l'importo o il valore dei premi assegnati ai vincitori, o

c) qualsiasi altro importo e in tal caso quale.

In subordine, qualora questi servizi siano correttamente considerati come forniti dall'organizzatore ad ogni partecipante in corrispettivo delle giocate pagate da un tale partecipante, se la base imponibile sia costituita in relazione ad ogni prestazione di tale natura da

a) l'importo di tale giocata, o

b) l'importo di tale giocata meno una parte proporzionale dell'importo o del valore dei premi assegnati ai vincitori, o

c) qualsiasi altro importo e in tal caso quale. Tale operazione può consistere tra l'altro:

— in una cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo;

III — Contesto normativo

13. L'art. 2 della sesta direttiva dispone che:

— in un obbligo di non fare o di tollerare un atto od una situazione;

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

— nell'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge».

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

15. L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva prevede quanto segue:

2. le importazioni di beni».

«1. La base imponibile è costituita:

14. L'art. 6, n. 1, della sesta direttiva stabilisce che:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per

«1. Si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

16. L'art. 13, parte B, stabilisce (per estratto):

«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:

(...)

f) le scommesse, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro; (...).

IV — Sulla prima questione

A — Argomenti delle parti

17. La ricorrente Town and County sottolinea, in via preliminare, che la nozione di

onerosità ai sensi degli artt. 2 e 11 della sesta direttiva è una nozione di diritto comunitario ed in quanto tale deve essere applicata in maniera uniforme in ambito comunitario. Inoltre, conformemente alle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Glawe, va tenuto conto del contesto di diritto e di fatto complessivo, che, nel caso di specie, significa tener conto della struttura del concorso, tipica dei giochi d'azzardo.

18. La Town and County sostiene che le transazioni in oggetto, la cui particolarità consiste nella circostanza che da esse deriva una obbligazione «vincolante solo sull'onore», non sono soggette all'IVA. Dalla sentenza Tolsma emergerebbe infatti che, per potersi parlare di prestazioni di servizi, è necessario un rapporto giuridico tra il prestatore di servizi ed il destinatario di questi, sulla base del quale vengono effettuate le prestazioni corrispettive.

19. A differenza della sentenza Tolsma qui non sussisterebbe un rapporto giuridico tra il partecipante ed il collettore o tra il partecipante e la Town and County. Ciò sarebbe conforme alla giurisprudenza nazionale per quanto riguarda gli accordi «vincolanti solo sull'onore», secondo la quale tali accordi non avrebbero alcun effetto giuridico e non sarebbero suscettibili di esecuzione forzata, per cui da essi non deriverebbero diritti e doveri.

20. Il negozio in oggetto apparterrebbe, quindi, ad una categoria particolare di casi in cui, nonostante l'aspetto economico, le caratteristiche necessarie, rispettivamente dell'onerosità e della possibilità di chiederne l'esecuzione forzata mancano, vale a dire una categoria in cui il partecipante è consapevole del fatto che agli accordi non va conferito alcun valore giuridico.

21. La Town and County giunge alla conclusione che in questo caso non si possa parlare di operazione ai sensi dell'IVA, quindi l'organizzazione del concorso «spot-the-ball» ricadrebbe al di fuori dell'ambito di applicazione dell'IVA.

22. Il governo del Regno Unito sostiene che nei casi in cui una transazione tra due persone contenga clausole «vincolanti solo sull'onore», ciò significa solo che le parti hanno convenuto che del loro rapporto non può essere richiesta l'esecuzione forzata. Ciò non significherebbe però che non si tratti affatto, in generale, di un rapporto giuridico.

23. Il caso di specie si differenzerebbe dalla sentenza Tolsma per il fatto che la suddetta clausola tra l'organizzatore e il partecipante è stata stipulata alla conclusione del negozio sulla cui base è stata effettuata una prestazione a titolo oneroso. Nella sentenza Tolsma, al contrario, non sarebbe stato creato alcun vincolo giuridico

e non ci sarebbe stata un'operazione come nella fattispecie.

24. Il governo del Regno Unito è del parere che ai fini dell'IVA sia sufficiente la sussistenza di un rapporto giuridicamente qualificabile tra il prestatore del servizio e il destinatario, sulla cui base il prestatore effettua una prestazione (imponibile) a titolo oneroso. Al contrario non rileverebbe la possibilità di farlo valere in giudizio. Ogni altra interpretazione della sesta direttiva contrasterebbe sia con la giurisprudenza della Corte sia con il principio di neutralità fiscale e andrebbe ad incoraggiare l'evasione fiscale.

25. Inoltre il governo del Regno Unito fa valere che se, secondo la giurisprudenza della Corte, addirittura negozi illegali, di cui in molti sistemi giuridici non può essere richiesta l'esecuzione forzata, sono soggetti ad IVA sulla base del principio di neutralità fiscale, ciò deve valere anche per un'operazione come quella in oggetto.

26. Infine, l'applicazione della sesta direttiva non potrebbe dipendere dalla possibilità di chiedere l'esecuzione forzata delle transazioni anche perché la possibilità di chiedere l'esecuzione forzata dei debiti può

variare da Stato membro a Stato membro e portare quindi ad una lesione ingiustificata del trattamento fiscale unitario nella Comunità.

27. A parere del governo del Regno Unito, quindi, la prima questione dovrebbe essere risolta affermativamente.

28. Anche secondo la Commissione un'operazione come quella in oggetto, non potrebbe essere sottratta all'applicazione dell'IVA perché non sarebbe possibile richiederne l'esecuzione forzata. Sussisterebbe un'operazione chiaramente definita con un *quid pro quo* e per l'applicabilità dell'art. 2 della sesta direttiva rileverebbe solo il fatto che sia stato concordato un corrispettivo e non il fatto che sussista un corrispettivo di cui può essere richiesta l'esecuzione forzata.

29. Inoltre la Commissione dubita che, secondo il diritto britannico, la clausola «vincolante solo sull'onore» escluda completamente ogni rapporto giuridico tra le parti interessate.

30. Contrariamente alla fattispecie, la sentenza Tolsma non aveva alla base alcuna

transazione vincolante, neanche solo sull'onore, né fu dato un corrispettivo per una determinata prestazione.

31. La Commissione sottolinea anche che la tesi sostenuta dalla Town and County avrebbe come conseguenza che in molti Stati membri operazioni di gioco d'azzardo sarebbero sottratte all'IVA senza la necessità di una esenzione, come quella prevista dall'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva. In molti Stati membri, infatti, non si può richiedere l'esecuzione forzata di transazioni di questo tipo.

B — *Valutazione*

32. Con la sua prima questione il giudice di rinvio in sostanza vuole sapere se si è in presenza di un'operazione imponibile ai sensi della sesta direttiva anche quando dal negozio, a causa di una «clausola vincolante solo sull'onore», non è consentito chiedere l'esecuzione forzata in base al diritto nazionale.

33. A questo proposito occorre rilevare, in via preliminare, che la citata seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967,

67/227/CEE, indicata nella prima questione pregiudiziale non deve essere presa in considerazione ai fini del procedimento in oggetto, visto che la seconda direttiva, al momento del compimento delle operazioni in oggetto, non era più in vigore. Inoltre, ai fini della soluzione della prima questione, non è necessaria, come si deduce dalle considerazioni seguenti, l'interpretazione dell'art. 6, n. 1, della direttiva, indicato dal giudice di rinvio, dal momento che quest'ultimo stabilisce semplicemente che cosa va inteso come «prestazione di servizi» ai sensi della sesta direttiva.

34. Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva sono soggette 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». Ciò che distingue un'operazione imponibile è quindi che alla cessione di beni o alla prestazione di servizi possa essere attribuito un corrispettivo in modo che la cessione di beni o la prestazione di servizi possano essere considerate come avvenute «a titolo oneroso».

35. A questo riguardo la Corte di giustizia, nelle cause *Aardappelenbewaarsplaats*⁴, *Apple and Pear*⁵ e *Naturally Yours Cosme-*

*tics*⁶, ha dichiarato che la nozione di prestazione a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, n. 1, presuppone la sussistenza di un «nesso diretto» tra il servizio reso e il corrispettivo ottenuto. Solo se sussiste questo rapporto tra la prestazione e la controprestazione, si può trattare di prestazione a titolo oneroso e di un'operazione imponibile.

36. Nella sentenza *Tolsma* la Corte di giustizia ha fatto una precisazione a riguardo, quando ha dichiarato che una prestazione viene effettuata «a titolo oneroso», e quindi è imponibile, solo quando tra «il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente»⁷.

37. Alla luce dell'art. 2 della direttiva e della citata giurisprudenza della Corte questo criterio del «rapporto giuridico» non deve essere inteso nel senso isolato che si tratti di una determinata speciale proprietà giuridica che l'operazione dovrebbe avere. Piuttosto ci si deve riferire, per quanto riguarda il «rapporto giuridico», al nesso tra prestazione e corrispettivo.

4 — Sentenza 5 febbraio 1981, causa 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarsplaats* (Racc. pag. 445, punto 12).

5 — Sentenza 8 marzo 1988, causa 102/86, *Apple and Pear Development Council* (Racc. pag. 1443, punto 12).

6 — Sentenza 23 novembre 1988, causa 230/87, *Naturally Yours Cosmetics* (Racc. pag. 6365, punto 11).

7 — Sentenza 3 marzo 1994, causa C-16/93, *Tolsma* (Racc. pag. I-743, punto 14).

38. La definizione di «rapporto giuridico» data nella sentenza Tolsma non può, del resto, dipendere dalla sussistenza di specifiche proprietà giuridiche, soprattutto contrattuali o processuali come la possibilità di farli valere in giudizio. Dato che, infatti, le condizioni per la sussistenza ed il contenuto dei rapporti giuridici variano a seconda degli ordinamenti giuridici nazionali, ciò sarebbe incompatibile anche con il principio di neutralità fiscale e con l'obiettivo di armonizzazione dell'IVA. In caso contrario la stipulazione di una clausola vincolante sull'onore andrebbe ad incoraggiare l'evasione fiscale.

39. Da esaminare resta soltanto se le prestazioni sono state scambiate nell'ambito di accordi — anche solo vincolanti sull'onore — dai quali si evinca che le prestazioni corrispettive effettuate sono direttamente connesse.

40. Nella sentenza Tolsma non vi erano appunto accordi di alcun tipo che avrebbero creato un nesso sufficiente tra prestazione e corrispettivo per poter parlare di operazione «a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2 della direttiva: il «prestatore» (nel caso di specie un musicante di strada) riceveva davvero delle somme di denaro «per» la sua prestazione, ma i «destinatari» pagavano queste somme solo a loro discre-

zione e ottenevano la prestazione, in linea di principio, anche indipendentemente dal loro «corrispettivo»⁸.

41. A differenza che nella sentenza Tolsma, nei casi come quello in esame sussiste, invece, effettivamente una forma di accordo secondo il quale le giocate sono date *per* la prestazione dell'organizzatore. Per poter partecipare al gioco, infatti, il giocatore si deve sottomettere alle regole stabilite dall'organizzatore e si deve impegnare a rispettare tutte le disposizioni del contratto, incluse le regole del gioco. Solo se il giocatore consegna, a queste condizioni, i moduli di partecipazione e paga le somme corrispondenti, da una parte, può, dall'altra parte, partecipare alla scommessa e gli viene data la possibilità di vincere.

42. Dato che le prestazioni sono scambiate nell'ambito di accordi reciproci, dai quali si desume che queste prestazioni sono direttamente connesse e che rispettano quindi il criterio dell'onerosità contenuto nell'art. 2 della sesta direttiva, sussiste in ogni caso un «rapporto giuridico» ai sensi della sentenza Tolsma. Non rileva pertanto l'impossibilità di far valere in giudizio gli accordi a causa della clausola vincolante solo sull'onore.

43. Infine concordo col governo del Regno Unito quando afferma che, dalla giurispru-

8 — V. sentenza nella causa C-16/93 (citata alla nota 7), punto 17.

denza della Corte secondo la quale anche negozi giuridici illegali, che in molti ordinamenti giuridici non possono essere fatti valere in giudizio, possono essere soggetti all'IVA⁹, si può dedurre che ciò deve valere, a maggior ragione, per negozi di cui non può essere chiesta l'esecuzione forzata in giudizio ma legali come quello del procedimento in oggetto.

zione del concorso, ma, considerato che si tratta di un gioco d'azzardo, ciò include la possibilità di una vincita.

A — *Argomenti delle parti*

44. Va, quindi, sottolineato che un «rapporto giuridico» sussiste anche quando si tratti di un accordo che non può essere fatto valere in giudizio.

45. La prima questione pregiudiziale va risolta quindi nel senso che, ai sensi della sesta direttiva, soprattutto del suo art. 2, n. 1, un negozio che le parti convengano sia «vincolante solo sull'onore» (e per il quale pertanto non è consentito chiedere l'esecuzione forzata in base al diritto nazionale) può costituire, in linea di principio, un'operazione imponibile ai fini dell'IVA.

47. La Town and County fa valere che la sua prestazione verso i partecipanti si limita all'organizzazione di un concorso e che essa offre solo il quadro in cui la competizione può aver luogo. Il negozio concluso con i giocatori sarebbe da qualificare come «scommessa» o «gioco d'azzardo» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva e, in applicazione di questa disposizione, dovrebbe essere esente da imposizione fiscale. L'amministrazione fiscale inglese manifestamente avrebbe l'intenzione di tassare queste operazioni, non perché esse possano essere viste come «scommessa» o «gioco d'azzardo», ma perché si baserebbe sulla discrezionalità concessa agli Stati membri di dichiarare imponibili determinate operazioni anche se queste sono esentate ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva.

V — Sulla seconda questione

46. Vero è che, nella seconda questione, si parla esplicitamente solo dell'organizza-

48. Inoltre la Town and County sostiene che nella valutazione del corrispettivo si deve tener conto della struttura del nego-

⁹ — Sentenza 11 giugno 1998, causa C-283/95, Karl-Heinz Fischer (Racc. pag. I-3396).

zio, sia che si tratti di negozi di gioco d'azzardo o di negozi simili.

49. In questo contesto essa rimanda all'analogia di fatto con le operazioni di cui si trattava nelle cause Glawe¹⁰ e Fischer.

La Town and County, a questo riguardo, sottolinea che nella causa Glawe sia la Corte che l'avvocato generale sono giunti alla conclusione che il gestore non è da tassare sulla base dell'importo complessivo delle monete introdotte nella macchina da gioco, ma solo per quella parte che esso poteva trattenere per conto proprio e che non aveva assegnato come vincita ai giocatori.

50. Infine la Town and County fa valere che le sentenze Glawe e Fischer sono state pronunciate sulla base di principi generali del diritto sull'IVA, in particolare del principio che il corrispettivo deve consistere nell'importo effettivamente ricevuto dal soggetto passivo, e non in un importo più elevato. Questa interpretazione sarebbe confermata dalle considerazioni svolte dalla Corte di giustizia nelle cause Argos¹¹, Elida Gibbs¹² e First National Bank of Chicago¹³.

10 — Sentenza 5 maggio 1994, causa C-38/93, Glawe (Racc. pag. I-1679).

11 — Sentenza 24 ottobre 1996, causa C-288/94, Argos (Racc. pag. I-5311).

12 — Sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, Elida Gibbs (Racc. pag. I-5339).

13 — Sentenza 14 luglio 1998, causa C-172/96, First National Bank of Chicago (Racc. pag. I-4387).

51. La Town and County propone, in conclusione, di risolvere la seconda questione nel senso che il compenso da tassare ricevuto dalla Town and County per la prestazione di servizi — cioè l'organizzazione del concorso «spot-the -ball» per i partecipanti — deve corrispondere all'importo delle giocate meno l'importo o il valore dei premi assegnati ai vincitori come parte del gioco.

52. Il governo del Regno Unito afferma che, alla luce della formulazione letterale dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva, per l'organizzazione di un concorso come quello in oggetto la base imponibile è costituita dal compenso che ogni partecipante paga all'organizzatore. La sesta direttiva non consentirebbe di diminuire la base imponibile dell'importo o del valore dei premi attribuiti ai vincitori (o di una parte proporzionale di essi).

53. A parere del governo del Regno Unito la sentenza Glawe non sarebbe applicabile alla causa in oggetto, in quanto nessuna quota delle somme corrisposte dai partecipanti al concorso sarebbe sottratta di diritto alla disponibilità dell'organizzatore e per quest'ultimo non sussisterebbe alcuna obbligazione giuridica di effettuare l'assegnazione dei premi dalle somme versate dai partecipanti o da altre somme di denaro specifiche.

54. Neanche la sentenza Fischer sarebbe applicabile al gioco d'azzardo in oggetto, dato che in questo caso, a differenza di quello, il versamento dei premi non consisterebbe in una restituzione delle giocate (in ogni caso aumentate di un importo corrispondente alle possibilità di vincita) e non sarebbe in alcun rapporto con l'entità della giocata dei partecipanti vittoriosi. L'organizzatore del gioco, quindi, sarebbe qui paragonabile ad ogni altro prestatore di servizi, che utilizza i compensi ottenuti per la sua prestazione per finanziare i suoi negozi in corso. Anche la circostanza che l'importo dei premi da attribuire sia calcolato in base alle entrate previste non distinguerebbe l'organizzatore del concorso da ogni altro imprenditore in un altro settore economico.

55. Secondo il governo del Regno Unito andrebbe quindi concluso che la base imponibile nell'organizzazione di un concorso, cioè di un gioco d'azzardo, come nel caso in oggetto, sarebbe costituita dalla somma delle giocate di tutti i giocatori.

56. La Commissione è dell'opinione che la risposta alla seconda questione pregiudiziale si possa rinvenire nella sentenza Glawe e nelle conclusioni della causa Fischer. Non si potrebbe operare una

distinzione logica tra il concorso in oggetto e i giochi d'azzardo (macchine da gioco, roulette).

57. La Commissione rinvia inoltre alla giurisprudenza della Corte nelle sentenze *Naturally Yours* e *Boots*, secondo la quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto dal fornitore. In un caso come quello oggetto del procedimento principale sarebbe, quindi, necessario accertare in che cosa consista la prestazione di servizi effettuata e quale quota della giocata sia da imputare a compenso della prestazione.

58. La prestazione di servizi dell'organizzatore del concorso consisterebbe nell'organizzazione del concorso, il cui compenso sarebbe costituito dall'importo che gli resta effettivamente una volta sottratti i premi. È questo l'importo col quale egli coprirebbe le spese di organizzazione e le imposte e dal quale gli deriverebbe un guadagno.

59. In conformità a ciò, una parte della giocata verrebbe pagata al monte premi, mentre l'altra parte servirebbe come compenso della prestazione dell'organizzatore; solo quest'ultima parte, cioè la somma delle giocate, meno i premi assegnati, sarebbe soggetta all'IVA, nonostante il fatto che la somma destinata alla vincita, diversamente che nella sentenza Glawe non è «prescritta

legalmente» ma viene stabilita dall'organizzatore stesso. Ciò che importa sarebbe solamente che una parte delle giocate pagate da ogni giocatore non rappresenta un compenso per l'organizzatore ma un contributo al monte premi.

60. Il caso in oggetto si differenzerebbe però ulteriormente dalle cause Glawe e Fischer per il fatto che vengono assegnati non solo premi in danaro ma anche premi sotto forma di beni e servizi. Di questa circostanza si potrebbe tener conto in due modi: o si tratta l'organizzatore come l'acquirente finale degli oggetti e delle prestazioni che egli in pratica porterebbe come sua «giocata», per cui egli non potrebbe chiedere alcuna deduzione d'imposta, oppure si considerano i beni e i servizi come spese sostenute dall'organizzatore per l'organizzazione del gioco, i cui costi costituirebbero una parte del suo compenso e gli darebbero il diritto alla deduzione.

61. Infine, per la Commissione non ha alcuna importanza il fatto che la base imponibile sia da determinarsi come quota proporzionale dell'importo complessivo delle giocate o pro rata in rapporto ad ogni singola prestazione rispetto ad ogni partecipante. La circostanza che l'importo esatto della componente del «corrispettivo» della giocata non possa essere stabilito al momento del suo pagamento, non impedisce di considerare l'operazione, ai fini

dell'IVA, nella maniera suddetta. Sarebbe sufficiente, e non problematico, determinare il valore del corrispettivo a posteriori. Inoltre, secondo la sentenza First National Bank of Chicago, il destinatario della prestazione di servizi non deve necessariamente essere a conoscenza dell'esatto importo imponibile.

62. La Commissione giunge pertanto alla conclusione che la base imponibile in un negozio come quello in oggetto sarebbe costituita dall'importo complessivo delle giocate meno l'importo del valore dei premi assegnati ai vincitori.

B — *Valutazione*

63. Con la seconda questione pregiudiziale il giudice di rinvio vuole essenzialmente sapere se, ai sensi della sesta direttiva, in un'operazione come quella oggetto del procedimento principale, la base imponibile debba essere calcolata sulla base dell'importo delle giocate, dell'importo delle giocate meno i premi assegnati oppure in altro modo.

64. Nell'ambito della prima questione pregiudiziale andava esaminato, sulla base dell'art. 2 della sesta direttiva, se l'operazione in oggetto ricada nell'ambito di

applicazione della sesta direttiva, se, cioè, in linea di principio sussista una qualunque prestazione a titolo oneroso.

stazioni reciproche si compone un'operazione come quella nella causa in oggetto, quindi quale importo va considerato come compenso del servizio reso.

65. Come la base imponibile sia da determinarsi esattamente e che cosa occorra includervi in dettaglio va stabilito ora sulla base dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva. Secondo questa disposizione per le forniture di beni o le prestazioni di servizi la base imponibile è costituita da «da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

66. Secondo la giurisprudenza costante della Corte, la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine, corrispettivo che costituisce un valore soggettivo, esprimibile in denaro, e che si trova in un rapporto diretto con la fornitura o la prestazione¹⁴.

67. Pertanto, per stabilire la base imponibile, va esaminato anzitutto da quali pre-

1. Giochi d'azzardo e imposta sul valore aggiunto

68. Come è già stato rilevato dall'avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni nella causa Glawe¹⁵ e, recentemente, dalla stessa Corte¹⁶, le operazioni di gioco d'azzardo generalmente non si prestano molto all'applicazione dell'IVA. Per tale motivo anche la Commissione, nella sua proposta di sesta direttiva, aveva chiesto che giochi d'azzardo e lotterie fossero soggetti ad una imposta speciale¹⁷.

69. Nella sesta direttiva, comunque, fu tenuto conto delle difficoltà pratiche di applicazione dell'IVA su operazioni di questo tipo, esentando in via di principio i giochi d'azzardo con poste in denaro, ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f). Secondo questo articolo spetta alla discrezionalità di ogni Stato membro, a condizione che sia

15 — Conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa C-38/93 (citata alla nota 10), paragrafi 9 e 16.

16 — Sentenza 29 maggio 2001, causa C-86/99, *Freemans* (Racc. pag. I-4167, punto 30).

17 — Bollettino delle Comunità europee, allegato 11/73, pag. 16.

14 — Sentenza nella causa C-288/94 (citata alla nota 11), punti 16 e 17, e giurisprudenza ivi citata.

rispettato il principio di neutralità fiscale, stabilire le «condizioni e limiti» di tali esenzioni, per cui agli Stati membri è data la possibilità di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto determinate forme di gioco d'azzardo, se esse hanno una struttura adatta¹⁸.

70. Le difficoltà particolari nell'applicazione dell'IVA ai giochi d'azzardo, rispetto alla sua applicazione ad altre operazioni, emergono dalla natura dei giochi d'azzardo, che non sono orientati al consumo (finale) a titolo oneroso di beni o servizi, soggetto all'imposta sul valore aggiunto, ma alla distribuzione di un premio che è collegato al «corrispettivo» del giocatore, la giocata, mediante un elemento di fortuna, cioè la possibilità di vincita.

71. L'IVA si collega, in linea di principio, all'effettivo spostamento patrimoniale tra il soggetto passivo e il destinatario del servizio o della fornitura. Ciò trova espressione nel principio fiscale che l'imposta sul valore aggiunto dev'essere proporzionale alle operazioni effettivamente realizzate dal soggetto passivo con le sue cessioni di beni e prestazioni di servizi e che l'amministrazione fiscale non può prelevare alcuna imposta che superi l'importo ricevuto dal soggetto passivo.

72. Accanto alle possibili forme di scambio di prestazioni, a seconda della struttura del gioco d'azzardo, cioè la prestazione di servizi o cessione di beni verso corrispettivo, nei giochi d'azzardo vi è, tipicamente, una ulteriore forma di «scambio di prestazioni» (condizionate dalla fortuna) che è difficilmente conciliabile coi principi del diritto tributario.

73. Nel gioco d'azzardo l'effettivo spostamento patrimoniale viene determinato, in definitiva, dalla realizzazione di una possibilità. Da un punto di vista economico lo spostamento patrimoniale si attua mediante un «fondo comune» che contiene un elemento di compensazione (le perdite di un giocatore alimentano le vincite di un altro giocatore). Le nozioni di diritto tributario («corrispettivo», «fornitura», ecc.) possono essere applicate alle operazioni di gioco d'azzardo solo dopo un attento esame della struttura del gioco.

74. Dal momento che l'applicazione delle nozioni di diritto tributario dipende dalla concreta struttura del gioco e del suo svolgimento, a causa della divergenza della natura del gioco d'azzardo, caratterizzato dalla possibilità di vincita, e i principi dell'IVA, basata su uno scambio «classico» di prestazioni, non solo non pare «affatto opportuno trarre conclusioni generali dall'assoggettamento ad imposta di tali ope-

18 — Per l'interpretazione di questo articolo v. sentenza nella causa C-283/95 (citata alla nota 9), punto 27, così come le considerazioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa C-38/93 (citata alla nota 10), paragrafi 9 e segg.

razioni per applicarle all'imposizione delle cessioni ordinarie di beni»¹⁹, ma non è, inoltre, possibile estendere senz'altro ad un altro gioco d'azzardo una base imponibile calcolata per un gioco determinato.

2. La giurisprudenza Glawe

75. La ricorrente della causa principale, così come la Commissione, si basano sulla sentenza della Corte e sulle conclusioni dell'avvocato generale nella causa Glawe²⁰, e ritengono che la prestazione effettuata dall'organizzatore consista solo nell'organizzazione del gioco e che solo una parte delle giocate rappresenti un compenso per la prestazione di questo servizio, cioè le giocate meno la parte corrispondente ai premi assegnati. Per tale motivo, nella causa in oggetto, così come nel caso delle macchine da gioco nella causa Glawe, i premi assegnati non dovrebbero essere inclusi nella determinazione della base imponibile.

76. Tuttavia, occorre procedere con cautela per quanto riguarda l'estensibilità della giurisprudenza Glawe ad un gioco d'azzardo come quello della causa in oggetto.

3. Applicabilità della giurisprudenza anteriore ad una causa come quella del procedimento principale

77. In via preliminare, va sottolineato che la struttura di un gioco d'azzardo, come quello oggetto del procedimento principale, presenta differenze sostanziali rispetto alla struttura di un gioco d'azzardo con macchine da gioco come nella sentenza Glawe.

78. Nella sentenza Glawe la Corte, nel dichiarare che la prestazione ottenuta dall'organizzatore consiste solo nelle giocate rimanenti dopo la distribuzione dei premi, ha fatto esplicito riferimento al fatto che le macchine da gioco, sulla base di disposizioni legislative vincolanti, sono regolate in modo tale che almeno il 60% di tutte le giocate deve essere assegnato come premio ai giocatori²¹. Nella causa Glawe all'obbligo di pagare una determinata percentuale delle giocate veniva ottemperato pre-disponendo tecnicamente le macchine in modo tale che per la distribuzione dei premi determinate somme venivano raccolte in uno scompartimento a parte e da lì assegnate ai vincitori.

19 — Sentenza 29 maggio 2001, causa C-86/99 (citata alla nota 16), punto 30.

20 — Sentenza nella causa C-38/93 (citata alla nota 10), e conclusioni dell'avvocato generale Jacobs (pag. I-1681 e segg.).

21 — V. sentenza nella causa C-38/93 (citata alla nota 10), punto 9.

79. Possono essere identificati almeno due principi relativi al calcolo dell'IVA di cui la Corte ha (implicitamente) tenuto conto nella causa Glawe.

a) Primo principio

80. Secondo il primo principio, al sistema dell'IVA può essere assoggettato solo il consumatore finale²². Tale circostanza esclude però che, nel caso in cui sussista l'obbligo legale di utilizzare determinate percentuali come premi, venga tassato anche il valore dei premi assegnati. Questo perché, per tali percentuali assegnate come premi, il soggetto passivo non ha la possibilità di trasferire economicamente l'IVA applicata sul totale delle giocate al consumatore (giocatore) adattando corrispondentemente l'importo dei premi assegnati. Ma, in mancanza di una tale possibilità, potrebbe accadere perfino che l'imposta dovuta dal soggetto passivo superi la parte delle giocate che gli resta dopo la deduzione dei premi assegnati. Se, per contro, la base imponibile è costituita solo dalla parte delle giocate che gli resta dopo la deduzione dei premi assegnati, ciò non può verificarsi.

81. Con riferimento al gioco oggetto del presente procedimento il problema dello spostamento dell'onere fiscale economico non si può porre perché, stando ai fatti

22 — V. sentenza nella causa C-317/94 (citata alla nota 12), punto 19.

descritti dal giudice di rinvio, non esiste una percentuale da destinare alle vincite stabilita dalla legge, ma essa viene stabilita dall'organizzatore tenendo conto di fattori economici.

b) Secondo principio

82. Il secondo principio è quello che la base imponibile può essere costituita solo dal corrispettivo *effettivamente ricevuto* per il servizio reso²³.

83. Dal momento che almeno il 60% delle giocate doveva obbligatoriamente essere ridistribuito e che esisteva una separazione tecnica delle giocate, nella causa Glawe la Corte era partita dal presupposto che l'organizzatore non era mai venuto in possesso delle somme poi ridistribuite e, quindi, questa parte delle giocate non poteva rappresentare un corrispettivo²⁴.

84. A differenza di ciò, in un gioco come quello oggetto del procedimento principale, non si ritrova una siffatta «separazione» delle giocate. All'organizzatore del gioco

23 — V. sentenza nella causa C-38/93 (citata alla nota 10), punto 8, e la sentenza ivi citata nella causa 230/87 (citata alla nota 6), punto 16.

24 — V. punti 9-12.

non viene sottratta alcuna parte delle giocate, egli acquisisce realmente la somma intera e può disporne. Il pagamento delle vincite, infine, può essere effettuato con questo o altro denaro o anche in altra forma, ad esempio sotto forma di premi in natura (prestazione di servizi o fornitura di beni).

85. Contrariamente a quanto affermato dalla Town & County e dalla Commissione, il gioco oggetto del procedimento principale deve quindi essere giudicato diversamente, per quanto riguarda la questione in che cosa consistano la prestazione e il corrispettivo, dal caso delle macchine da gioco di cui alla causa Glawe.

86. A nulla rileva la circostanza che esista un eventuale conto personale, sul quale vengono versate le giocate destinate alle vincite e dal quale i premi vengono assegnati.

4. Prestazioni dell'organizzatore del gioco in un caso come quello oggetto del procedimento principale

87. Decisive per determinare la base imponibile sono anche le prestazioni che l'organizzatore effettua per i giocatori.

88. Di quali prestazioni si componga l'operazione di un soggetto passivo, quindi se si tratti di una prestazione di servizi o di una fornitura di beni e se sussista una prestazione unitaria, deve essere determinato nell'ambito di una visione generale, facendo riferimento al punto di vista di un osservatore medio²⁵.

89. La prestazione dell'organizzatore nella causa in oggetto consiste in una prestazione di servizi che comprende sia l'organizzazione del gioco che la concessione di una possibilità di vincita. In un gioco d'azzardo come quello oggetto del procedimento principale sarebbe artificioso separare la prestazione dell'organizzatore e riferire il corrispettivo (giocata) solo all'organizzazione del gioco e non anche alla possibilità di vincita. Infatti il giocatore medio paga la giocata proprio per avere la possibilità di un premio, e solo per questo paga anche per l'organizzazione del gioco. D'altra parte l'organizzatore del gioco non organizzerebbe il gioco e non concederebbe la possibilità di vincita se non ottenesse, in cambio, le giocate.

90. Inoltre la possibilità di vincita è proporzionale all'ammontare della giocata: più il giocatore paga, più crocette può mettere e più alta è la sua possibilità di vincita.

25 — V. sentenza 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Geltling Linien (Racc. pag. I-2395, punto 12), così come sentenza 25 febbraio 1999, causa C-394/96, Card Protection Plan (Racc. pag. I-973, punti 28 e 29).

91. Così sussiste anche il richiesto nesso diretto tra la prestazione dell'organizzatore, consistente nell'organizzazione e nella concessione della possibilità di vincita, e le giocate come corrispettivo.

92. La prestazione dell'organizzatore, ai sensi dell'IVA, consiste proprio nella concessione di una *possibilità* di vincita, ma non nella distribuzione dei premi. Infatti alla distribuzione dei premi manca un nesso diretto con il corrispettivo: il giocatore effettua la sua giocata, non a condizione di vincere, ma per ottenere la possibilità di una vincita, quindi nella speranza di una vincita. Il fatto che un giocatore non possa avere la certezza di una vincita fa parte della natura dei giochi d'azzardo.

93. La distribuzione di premi, vista così, non è, quindi, una fornitura di beni o una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2 o dell'art. 11 della sesta direttiva. Per l'organizzatore essa costituisce piuttosto un mero «fattore di costo» per la prestazione del servizio, in concreto per la concessione di una possibilità di vincita.

94. Dalle considerazioni precedenti segue che in un gioco, come quello oggetto della causa principale, l'organizzatore del gioco presta un servizio sotto forma di organizzazione del gioco e della concessione di una

possibilità di vincita, per i quali ottiene effettivamente le giocate come corrispettivo. Pertanto la base imponibile comprende la totalità delle giocate.

5. Deduzioni

95. In considerazione del fatto che, secondo il principio di neutralità fiscale dell'IVA, il soggetto passivo deve essere esonerato dall'imposta sul valore aggiunto sui diversi elementi di costo della sua prestazione, va esaminato fino a che punto, ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva, l'organizzatore abbia il diritto alla deduzione per i premi.

96. La circostanza che le vincite di gioco non si trovino in un rapporto di diretta corrispettività con le giocate non pregiudica, in via di principio, il diritto alla deduzione, dal momento che questo, ai sensi dell'art. 17, n. 2, presuppone solo che vengano impiegati beni o servizi ai fini delle operazioni soggette ad imposta del soggetto passivo. Ciò vale senza dubbio anche per i premi in natura assegnati dall'organizzatore, cioè per i beni e i servizi, come i viaggi.

97. Nei premi in denaro non sussiste fin dall'inizio alcuna pretesa impositiva verso

il soggetto passivo organizzatore del gioco perché non esistono neanche spese che potrebbero essere neutralizzate fiscalmente con la deduzione.

98. L'organizzatore ha, invece, diritto alla deduzione per i beni o servizi che acquista per utilizzarli come premi per i vincitori.

6. Questione subordinata

99. Nell'ambito della seconda questione pregiudiziale, il giudice di rinvio propone infine anche una questione subordinata per il caso in cui il concorso debba essere considerato come effettuato dall'organizzatore nei confronti del singolo giocatore in cambio della singola quota di partecipazione. A questo proposito il giudice di rinvio vorrebbe sapere se in tale prospettiva la base imponibile consista nell'importo della quota di partecipazione, in questo importo sottratta una quota proporzionale dell'importo assegnato come premio oppure in un altro importo.

100. Il problema della compensazione delle perdite di alcuni giocatori con le vincite di altri giocatori, che si pone quindi, in via generale, per quanto riguarda l'esatta

imponibilità del corrispettivo versato da ogni giocatore, è alla base di questa questione, se si presume che l'ammontare esatto della componente «corrispettivo» vada calcolato deducendo la «restituzione» sotto forma di premio. A questo proposito l'ammontare del corrispettivo varierebbe di caso in caso, a seconda del fatto che un partecipante abbia vinto oppure no.

101. Questo problema di compensazione non si pone tuttavia nell'ottica della soluzione qui proposta, se la distribuzione di premi non va considerata come prestazione dell'organizzatore del gioco d'azzardo. I premi sono solo contenuti come elementi di costo nella prestazione della concessione di una possibilità di vincita. Per la concessione di questa possibilità di vincita l'organizzatore del gioco ottiene però da ogni giocatore, indipendentemente dal fatto che si tratti di un futuro vincitore o no, la stessa somma.

102. Non fa alcuna differenza, quindi, il fatto che si riferisca la base imponibile al singolo giocatore o all'intero gioco. Per questo alla domanda subordinata del giudice di rinvio non va dato seguito.

103. La seconda questione pregiudiziale va quindi risolta nel senso che, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva, la base imponibile dell'IVA per la prestazione dell'organizzazione di un

concorso, che viene effettuato per i partecipanti in cambio della sua quota di partecipazione, è costituita dall'importo delle giocate.

Conclusioni

104. Sulla base di queste considerazioni propongo alla Corte di risolvere come segue le questioni pregiudiziali:

- «1) Ai sensi 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, in particolare dell'art. 2, n. 1, un negozio che le parti convengano “vincolante solo sull'onore” (e per il quale pertanto non è consentito chiedere l'esecuzione forzata in base al diritto nazionale) può costituire un'operazione imponibile ai fini dell'IVA.
- 2) Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva la base imponibile ai fini dell'IVA in relazione ai servizi di organizzazione di un concorso prestati dall'organizzatore ai partecipanti in corrispettivo delle giocate da questi pagate è costituita dall'importo delle giocate».