

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
5 maggio 1994 *

Nel procedimento C-38/93,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Finanzgericht di Amburgo (Repubblica federale di Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG

e

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 11, punto A, nn. 1, lett. a), e 3, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1)

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori G. F. Mancini, presidente di sezione, M. Diez de Velasco, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler (relatore) e P. J. G. Kapteyn, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: F. G. Jacobs
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG, dal professor Dr A. J. Rädler, consulente tributario, e dall'avv. M. Lausterer, del foro di Monaco di Baviera,
- per il governo tedesco, dai signori E. Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor presso il medesimo ministero, in qualità di agenti,
- per il governo del Regno Unito, dal signor J. D. Colahan, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, assistito dal signor D. Bethlehem, barrister,
- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor J. Grunwald, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG, del governo tedesco, rappresentato dal signor E. Röder e dall'avv. J. Sedemund, del foro di Colonia, del governo del Regno Unito e della Commissione all'udienza del 20 gennaio 1994,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 3 marzo 1994,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 22 dicembre 1992, pervenuta in cancelleria l'8 febbraio 1993, il Finanzgericht di Amburgo ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 11, punto A, nn. 1, lett. a), e 3, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo la «sesta direttiva»).
- 2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia sorta tra la H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG (in prosieguo: la «Glawe») ed il Finanzamt Amburgo-Barmbek-Uhlenhorst (in prosieguo: il «Finanzamt») in ordine ad un avviso di accertamento dell'imposta sul giro d'affari dovuta dalla Glawe per il 1991.
- 3 La Glawe è una società che svolge attività di installazione e gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo in pubblici esercizi. Il funzionamento di tali macchine è imperativamente disciplinato dalla legge. Prima della loro attivazione iniziale, l'installatore è obbligato a riempire interamente il caricatore che raccoglie le monete destinate al pagamento delle vincite. Quando un giocatore inserisce una moneta nell'apparecchio, questa cade nella cassa dell'apparecchio se il caricatore è completamente pieno. Qualora, in seguito al pagamento delle vincite, il caricatore non sia più del tutto pieno, le monete inserite dai giocatori non cadono nella cassa, ma sono avviate verso il caricatore. Al momento dell'apertura dell'apparecchio, l'installatore può prelevare soltanto il contenuto della cassa e, prima di riattivare la macchina, deve ricostituire il contenuto del caricatore se questo non è del tutto pieno. Gli apparecchi sono predisposti obbligatoriamente in modo che almeno il 60% delle monete inserite dai giocatori (le giocate), diminuito dell'aliquota del-

l'imposta sul giro d'affari, sia pagato come vincite, mentre il residuo, cioè circa il 40%, rimane nella cassa.

- 4 Al fine di accertare l'importo dell'IVA dovuta dalla Glawe per il 1991, il Finanzamt ha utilizzato come base imponibile, ai sensi della normativa tedesca di attuazione dell'art. 11 della sesta direttiva, tutto il denaro introdotto negli apparecchi nel corso dell'anno in questione previa deduzione dell'IVA, importo che è stato calcolato in base a un metodo non contestato nella causa principale, poiché le macchine non dovevano essere obbligatoriamente munite di un contatore per la registrazione delle giocate.

- 5 Ritenendo che il Finanzamt avrebbe dovuto considerare come base imponibile soltanto le giocate effettivamente rimaste nelle casse degli apparecchi, vale a dire il denaro introdotto, diminuito non soltanto dell'IVA, ma anche delle vincite distribuite ai giocatori, la Glawe ha presentato opposizione contro l'avviso di accertamento dell'imposta emesso dal Finanzamt. In seguito al rigetto dell'opposizione, la Glawe ha adito con ricorso il Finanzgericht di Amburgo, il quale ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, per quanto riguarda le macchine automatiche per giochi d'azzardo (apparecchi a monete), la base imponibile ai sensi dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva CEE sia costituita dal totale delle giocate senza detrazione delle vincite automaticamente pagate ai giocatori.

2) Nel caso in cui le vincite pagate debbano essere detratte:

se, in conformità al principio della tassazione individuale, le vincite siano deducibili solo fino a concorrenza della posta di volta in volta versata per una giocata o rispettivamente una serie di giocate.

3) In caso di soluzione negativa della questione sub 1):

se le vincite automaticamente pagate costituiscano interamente o in parte — fino a concorrenza delle giocate o serie di giocate di volta in volta effettuate — riduzioni ai sensi dell'art. 11, punto A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva CEE».

- 6 Per risolvere tali questioni, giova ricordare che l'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva prevede che la base imponibile è costituita «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 tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo (...)».
- 7 Va rilevato inoltre che, ai sensi dell'art. 11, punto A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, non vanno compresi nella base imponibile i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della prestazione ed acquisiti al momento in cui si compie l'operazione.
- 8 Nella sentenza 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company (Racc. pag. I-1235, punto 19), la Corte ha dichiarato che questa disposizione è semplicemente un'applicazione della regola stabilita dall'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, come interpretata, segnatamente, dalla sentenza 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Racc. pag. 6365, punto 16), secondo cui la base imponibile è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto per il servizio prestato.
- 9 Nel caso di apparecchi a monete che, in forza di obblighi imposti tassativamente dalla legge, sono predisposti, come nella fattispecie di cui alla causa principale, in modo che almeno una media del 60% delle poste impegnate dai giocatori viene

pagato come vincita, il corrispettivo effettivamente ricevuto dall'installatore per la messa a disposizione degli apparecchi è dato soltanto dalla quota parte delle poste di cui questi può disporre effettivamente per suo conto.

- 10 Orbene, all'installatore resta acquisito soltanto il denaro che, una volta inserito negli apparecchi, è avviato automaticamente alla cassa, poiché quello avviato verso il caricatore è destinato a ricostituirne il contenuto ch'egli aveva fornito all'inizio per consentire l'attivazione delle macchine in parola.

- 11 Siffatta interpretazione è confermata dall'esame della destinazione, in seno all'apparecchio, delle poste impegnate dai fruitori dei servizi forniti, cioè i giocatori. Queste ultime constano infatti di due parti: da un lato, una parte diretta a ricostituire il contenuto del caricatore e, pertanto, il pagamento delle vincite e, dall'altro, la parte residua che viene avviata verso la cassa dell'apparecchio.

- 12 Orbene, poiché la quota parte delle poste dei giocatori che sono ridistribuite come vincite è fissata obbligatoriamente in anticipo, essa non può considerarsi rientrante nel corrispettivo della messa a disposizione dei giocatori degli apparecchi a monete, né costituisce la remunerazione di un altro servizio fornito ai giocatori, come l'offerta di una possibilità di vincite o il pagamento stesso delle vincite.

- 13 Occorre pertanto risolvere la prima questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva va interpretato nel senso che la base imponibile per le macchine automatiche per giochi d'azzardo (apparecchi a monete) non comprende la quota, obbligatoriamente fissata dalla legge, del totale delle poste impegnate corrispondente alle vincite pagate ai giocatori.

- 14 Dalla suddetta soluzione discende che non occorre statuire sulla seconda e sulla terza questione pregiudiziale, le quali muovono dall'ipotesi che la quota parte delle poste corrispondenti alle vincite pagate rientri nel corrispettivo destinato a remunerare il servizio e vada ricompresa nella base imponibile.

Sulle spese

- 15 Le spese sostenute dal governo tedesco, del Regno Unito e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Finanzgericht di Amburgo con ordinanza 22 dicembre 1992, dichiara:

L'art. 11, punto A, n. 1, lett a), 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, va interpretato nel senso che la base imponibile per le macchine automatiche per giochi d'azzardo (apparecchi a monete) non comprende la quota, obbligatoriamente fissata dalla legge, del totale delle poste impegnate corrispondente alle vincite pagate ai giocatori.

Mancini

Diez de Velasco

Kakouris

Schockweiler

Kapteyn

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 5 maggio 1994.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

G. F. Mancini