SENTENZA DELLA CORTE (SECONDA SEZIONE)
DEL 5 FEBBRAIO 1981 [1]

Staatssecretaris van Financiën contro Società cooperativa «Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA» (domanda di pronunzia pregiudiziale, proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden)

«IVA — Prestazioni di servizio»

Causa 154/80

Massime

Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto — Prestazioni di servizi — Imponibile — Controvalore connesso direttamente al servizio, esprimibile in danaro e costituente un valore soggettivo

(Direttiva del Consiglio n. 67/228, artt. 2 e 8, lett. a): allegato A, punto 13)

Una prestazione di servizi è tassabile, ai sensi della seconda direttiva in fatto di armonizzazione delle legislazioni nazionali relative alle imposte sulla cifra d'affari, qualora il servizio, in conformità all'art. 2 di detta direttiva, sia effettuato a titolo oneroso e l'imponibile della prestazione stessa sia costituito, a norma dell'art. 8, lett. a), come precisato dal punto 13 dell'allegato A, dal controvalore della prestazione, cioè da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio. Deve perciò esistere un nesso diretto fra il servizio reso e il controvalore ricevuto, questo deve poter essere espresso in danaro e costituire un valore soggettivo giacché l'imponibile delle prestazioni di servizi è il corrispettivo realmente ricevuto, non già un valore stimato secondo criteri obiettivi.

Di conseguenza, non si può parlare di controvalore ai sensi dell'art. 8, lett. a), della direttiva nel caso di una cooperativa esercente un deposito di merci la quale non riscuota dai propri soci alcun diritto di custodia per la prestazione fornita.

Nel procedimento 154/80,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dallo Hoge Raad der Nederlanden, nella causa dinanzi ad esso pendente fra

1 — Lingua processuale: l'olandese.

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

e

SOCIETÀ COOPERATIVA «COÖPERATIEVE AARDAPPELENBEWAARPLAATS GA», con sede in Heinkenszand,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 8 della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — struttura e modalità di applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU n. L 71, pag. 1303),

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dai signori: P. Pescatore, presidente di Sezione; A. Touffait e O. Due, giudici;

avvocato generale: J.-P. Warner;
cancelliere: A. Van Houtte,

ha pronunziato la seguente

SENTENZA

In fatto

Gli antefatti, lo svolgimento del procedimento e le osservazioni presentate in forza dell'art. 20 dello Statuto della Corte di giustizia, si possono riassumere come segue:

I — Gli antefatti ed il procedimento

La seconda direttiva in materia di armonizzazione relativa alle imposte sulla cifra d'affari all'art. 2, lett. a), recita:

«sono assoggettate all'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo»,

e all'art. 8:

«La base imponibile è costituita

a) per le cessioni e prestazioni di servizi, da tutto ciò che compone il controvalore della cessione del bene o della prestazione di servizi, comprese tutte

le spese ed imposte, ad eccezione della stessa imposta sul valore aggiunto».

Infine, il punto 13 ad art. 8, lett. a), dell'allegato A precisa che:

«Per "controvalore" si intende tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo della cessione del bene o della prestazione di servizi, comprese le spese accessorie (imballaggio, trasporto, assicurazione, ecc.), vale a dire non solo l'importo delle somme riscosse ma anche, ad esempio, il valore dei beni ricevuti in cambio o, in caso di espropriazione effettuata dalla pubblica amministrazione od in suo nome, l'importo della indennità riscossa».

La questione sollevata dallo Hoge Raad riguarda la natura della prestazione di servizio corrisposta da una società cooperativa a favore dei suoi soci in merito alla quale l'Ispettore aveva spiccato avviso d'accertamento integrativo d'imposta sulla cifra d'affari.

Detta società cooperativa ha la qualità di imprenditore ai sensi della «wet op de omzetbelasting» 1968 (legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: «la legge»); essa gestisce un deposito frigorifero, in cui vengono immagazzinate e conservate a temperatura costante le patate dei suoi soci. Ogni socio ha il diritto di depositare annualmente un quantitativo di 10 quintali di patate per ciascuna azione in suo possesso, contro pagamento, alla fine della stagione, di un corrispettivo fissato dalla cooperativa.

Per motivi di politica finanziaria, cioè in previsione della vendita del deposito frigorifero, la cooperativa, nell'ambito degli esercizi 1975 e 1976, non «fatturava, né riceveva alcun corrispettivo» per le sue prestazioni di servizio; perciò, ritenendo che le sue prestazioni fossero state corrisposte gratuitamente, quindi esenti da imposta, essa faceva in tal senso le proprie dichiarazioni ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari.

Tuttavia l'Ispettore riteneva che la cooperativa avesse in realtà preteso dai propri soci una controprestazione, risultante dalla riduzione del valore delle loro quote in seguito alla mancata riscossione del corrispettivo per il deposito, controprestazione che l'Ispettore valutava nella misura del corrispettivo fino a quel momento abitualmente richiesto per il deposito, cioè di 0,02 fiorini olandesi il chilo di patate, ed emetteva un avviso di accertamento integrativo d'importo pari a 2 145 fiorini.

La cooperativa demandava detto avviso di accertamento al Gerechtshof (Corte d'appello) sostenendo che la nozione di «corrispettivo», quale risulta dall'art. 8 della legge, ha carattere soggettivo. Essa aveva quindi effettuato gratuitamente le sue prestazioni, in quanto non aveva preteso al riguardo alcuna controprestazione.

Il Gerechtshof accoglieva la domanda ed annullava l'avviso di accertamento in quanto non risultava essere stata effettuata alcuna fatturazione né alcun pagamento a titolo di controprestazione, di guisa che le prestazioni di cui trattasi non erano state corrisposte a titolo oneroso.

Il Ministro delle finanze impugnava questa sentenza deducendo il motivo di violazione dell'art. 8 della legge.

Lo Hoge Raad, seguendo le conclusioni del suo avvocato generale, sig. Van Soest, sospendeva il procedimento e con sentenza 25 giugno 1980 sottoponeva alla Corte di giustizia la seguente questione:

«Una società cooperativa di diritto olandese gestisce, in conformità ai propri fini statutari, un deposito per patate. Nei suoi confronti, i soci hanno il diritto e contemporaneamente l'obbligo di deposi-

tare, per ciascuna azione in loro possesso, 1 000 chilogrammi di patate l'anno, contro un corrispettivo fissato annualmente dalla società e da pagarsi dopo la chiusura della stagione. In forza di una deliberazione della società, per certi anni non veniva riscosso alcun corrispettivo per il deposito.

Si chiede se, in tal caso, si possa parlare di controvalore ai sensi dell'art. 8, p.p. e lett. a), della seconda direttiva comunitaria».

La sentenza di rinvio è stata registrata in cancelleria il 2 luglio 1980.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

Con ordinanza 19 novembre 1980, la Corte, a norma dell'art. 95, § 1, del regolamento di procedura, ha deciso di rimettere la causa alla Seconda Sezione.

II — Le osservazioni depositate in forza dell'art. 20 dello Statuto della Corte

A — Osservazioni del Governo dei Paesi Bassi

Il *Governo dei Paesi Bassi* sostiene che i termini dell'art. 8, lett. a) della seconda direttiva già forniscono una indicazione sull'ambito esteso in cui gli autori della direttiva hanno inteso situare l'imponibile e che quelli dell'allegato A, n. 13, mettono «chiaramente in luce che gli autori della direttiva hanno voluto dare all'imponibile una estensione tale che è opportuno non ravvisarvi solo l'importo riscosso». Del resto una diversa interpretazione significherebbe che altre forme di corrispettivo potrebbero non costituire oggetto della riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari, come ad esempio la compensazione dei crediti, o le prestazioni pure pagate in materia, od ancora quelle il cui controvalore viene fornito sotto forma di valori mobiliari, nonché quelle in compenso delle quali si ha cessione di un diritto.

Basandosi su varie decisioni emesse dalla Tariefcommissie, il Governo dei Paesi Bassi sostiene che tale giudice ha implicitamente deciso in ciascuno dei summenzionati casi che «colui a favore del quale la prestazione era stata corrisposta, aveva fornito una controprestazione».

Inoltre, il Governo dei Paesi Bassi è del parere che «i presupposti consistenti nell' "effettuare una fatturazione e nell'effettuare il pagamento" ... non ricorrono necessariamente nei soli casi in cui è stato rilasciato un documento mediante il quale il creditore ha portato il suo credito a conoscenza del debitore, o un titolo di credito è stato effettivamente ricevuto»; a sostegno di questa concezione, esso richiama altre decisioni della Tariefcommissie ed una sentenza dello Hoge Raad.

Orbene, nella fattispecie, la cooperativa di cui trattasi non ha — «contrariamente all'uso» — fabbricato né riscosso un contributo, negli anni 1975 e 1976, per la possibilità di immagazzinamento offerta ai suoi soci, il che ha avuto per conseguenza immediata di far calare il valore delle azioni di tali soci; questa perdita rappresenta secondo il Governo olandese

il controvalore della prestazione fornita dalla cooperativa.

Quindi, il Governo dei Paesi Bassi ritiene che la questione sottoposta alla Corte «vada risolta in senso affermativo».

B — Osservazioni della Commissione

1. Dopo aver ricordato che lo scopo principale della prima direttiva d'armonizzazione relativa alle imposte sulla cifra d'affari era di trasformare queste imposte in un regime comunitario d'imposta sul valore aggiunto, la cui struttura e le cui modalità d'applicazione sono fornite dalla seconda direttiva, la *Commissione* passa ampiamente in rassegna il combinato disposto dell'art. 8 e dell'art. 2 di questa direttiva, alla luce del punto 13 dell'allegato A.

Secondo la Commissione, da queste disposizioni risulta che una prestazione di servizio è soggetta ad imposta solo qualora il servizio sia stato effettuato a titolo oneroso, e l'imponibile sia costituito dal controvalore, cioè da tutto ciò che è stato ricevuto come corrispettivo del suddetto servizio: deve quindi sussistere una «relazione diretta tra il servizio prestato e la riscossione del suo controvalore». Da queste disposizioni risulta inoltre che «il controvalore deve poter essere espresso in danaro», interpretazione che trova conferma nell'art. 9 della seconda direttiva, il quale stabilisce che l'aliquota normale dell'imposta è stabilita secondo una percentuale dell'imponibile. Questo imponibile è costituito dal controvalore o dal corrispettivo realmente riscosso, o, «in altri termini, dal valore "soggettivo", non già da un valore "obiettivo" o piuttosto "normale", cioè, da un valore stimato in base a criteri oggettivi».

La Commissione si sofferma poi a fornire la prova della propria tesi, sottolineando anzitutto ch'essa si evince dalla definizione derogatoria relativa all'imponibile in caso di importazione di beni giacché, in questa ipotesi, si fa riferimento alla nozione di «prezzo normale» contenuta nel regolamento del Consiglio 27 giugno 1968, n. 803, relativo al valore in dogana delle merci (GU n. L 148, pag. 6).

Così pare per le forniture di merci, in due casi particolari — contemplati all'art. 5, n. 3, lett. a), della seconda direttiva e riguardante: 1°) il prelievo da parte di un soggetto passivo, nell'ambito della sua impresa, di un bene che egli destina ad uso privato o cede a titolo gratuito, 2°) l'utilizzazione da parte di un soggetto passivo, per esigenze della sua impresa, di un bene prodotto od estratto da lui stesso ovvero da un terzo per suo conto — la base imponibile è costituita da un valore «normale», «ciò per fare manifestamente eccezione al principio del valore "soggettivo", che va applicato in generale alle forniture di merci o alle prestazioni di servizio».

Secondo la Commissione, è la natura dell'IVA che spiega che «la seconda direttiva si basa in genere sul valore "soggettivo"in quanto criterio di imposizione relativamente agli scambi interni». Trattasi di un'imposta di consumo, il che implica che è la spesa effettiva del consumatore che va assoggettata all'imposta e che è solo in mancanza di un prezzo pagato dal consumatore che sussistono motivi per adottare il criterio del valore normale. In proposito la seconda direttiva fa riferimento a questo criterio per determi-

nate forniture, ma non per prestazioni di servizio. La questione del ricorso ad un valore «normale» è legata a quella del se tale ricorso «sia necessario per impedire distorsioni in materia di concorrenza o vantaggi fiscali ingiustificati». I due casi particolari sopra menzionati unitamente al punto 6 dell'allegato A dimostrano che «si cerca di realizzare un'imposta che sia la più neutra possibile», ora ampliando il campo d'imposizione, ora sopprimendo il diritto di detrarre l'imposta a monte.

Quindi, ritenendo che il deposito sia stato effettuato a titolo gratuito, e non costituisca perciò un'operazione soggetta ad imposta, è pure opportuno sostenere che la cooperativa non può detrarre l'IVA che grava sui beni e sui servizi usati onde garantire tale deposito. Tuttavia il Gerechtshof ha respinto questo motivo sollevato in subordine dall'Ispettore, e lo Hoge Raad non affronta questa tesi subordinata.

Infine, a chiusura della propria argomentazione la Commissione sostiene che la legge olandese del 1968, adottata a norma della prima direttiva, si basa pure sulla nozione «soggettiva» del valore da prendere in considerazione come base d'imposta e si discosta da questo principio solo per «alcune eccezioni relative alle forniture, non già per i servizi». All'art. 8 essa stabilisce come criterio di imposta, la «retribuzione» che viene definita come «l'importo totale — o, qualora il corrispettivo non consista in una somma di danaro — il valore totale della controprestazione — che viene preso in considerazione per la fornitura o per il servizio, o, qualora l'importo pagato sia superiore, tutto ciò che è stato pagato». La differenza tra forniture e servizi si esprime pure nella definizione dei servizi contenuta nella legge: «tutte le prestazioni, che non siano delle forniture di beni, che vengono effettuate contro retribuzione» (art. 4, n. 1, della suddetta legge); orbene, i termini «contro retribuzione» non sono riprodotti nella definizione della fornitura di beni, giacché determinate forniture sono tassabili anche senza retribuzione. Perciò la definizione dei fatti soggetti ad imposta contemplati all'art. 1 della legge olandese non contiene la restrizione «a titolo oneroso» e si scosta alquanto da quelle della seconda direttiva che riproduce espressamente questa condizione. Tale differenza spiega perché «lo Hoge Raad non abbia simultaneamente aggiunto, nella domanda pregiudiziale, l'espressione "a titolo oneroso", di cui all'art. 2 della direttiva».

2. Onde risolvere questa questione dello Hoge Raad, diretta ad accertare se le prestazioni di conservazione corrisposte dalla società cooperativa siano soggette all'IVA, la Commissione ritiene che sia determinante stabilire se detti servizi siano stati corrisposti a titolo oneroso e se l'interessato abbia ricevuto per questi servizi un compenso che possa esprimersi in denaro, secondo criteri «soggettivi».

A prima vista, il servizio prestato nella fattispecie difficilmente potrebbe considerarsi effettuato a titolo oneroso in quanto non è stato ricevuto alcun compenso: trattasi quindi d'una prestazione a

titolo gratuito, com già aveva ritenuto il Gerechtshof.

La Commissione prende, cionondimeno, in esame, la tesi dell'Ispettore secondo la quale la prestazione dei soci nei confronti della società cooperativa consiste nell'accettazione da parte loro di una riduzione del valore delle loro azioni, fino a concorrenza del corrispettivo abitualmente percepito per il deposito non prelevato nel 1975 e nel 1976. Tuttavia, secondo la Commissione, sembra difficile determinare con certezza l'effettiva influenza che la decisione annuale relativa al corrispettivo ha sul valore delle azioni, giacché questo valore può essere del pari influenzato (in un senso o nell'altro) da numerosi altri fattori. Pur ammettendo che una decisione del genere costituisca un provvedimento eccezionale, la Commissione ritiene che questo fatto non può costituire un motivo sufficiente per consentire di parlare di controvalore e di servizio soggetto ad imposta. Inoltre, la concezione dell'Ispettore — che stabilisce un corrispettivo per il deposito considerato «normale» — non concorda col sistema della direttiva che si basa sul valore soggettivo.

La Commissione si chiede poi se la riduzione del valore delle azioni costituisca veramente una contropartita a carico dei soci per le prestazioni di conservazione delle loro patate. Essa ritiene in primo luogo inammissibile considerare gli atti di una cooperativa come atti dei suoi soci, giacché, nel sistema della seconda direttiva, queste cooperative sono considerate come soggetti passivi d'imposta. In secondo luogo, essa sostiene che deve esistere uno stretto rapporto fra l'accettazione della riduzione del valore delle azioni e la conservazione delle patate, come controprestazione. Orbene, secondo la Commissione, «non è possibile determinare con certezza, né per il periodo anteriore alla decisione, né per la stagione ulteriore, se tutti i servizi di conservazione siano stati effettuati a favore di soci che, all'epoca della decisione, avevano la qualità di soci e che hanno subito, per questo motivo, secondo la concezione dell'Ispettore, una riduzione delle loro azioni a seguito di questa decisione». Rimane, infine, solo la questione dell'importo della controprestazione che sia espresso in denaro. L'Ispettore ha in definitiva calcolato la controprestazione basandosi sull' «importo più usuale» del corrispettivo per il deposito. Orbene, trattasi non solo di un criterio arbitrario, ma soprattutto di un riferimento ad un valore «normale», contrario al sistema della seconda direttiva.

In ultimo, la Commissione si chiede «se sia ammissibile che, in mancanza d'obbligo o di espressa autorizzazione contenuta nella seconda direttiva, si deroghi al principio del controvalore realmente riscosso, unicamente per le società cooperative e per le forme d'impresa analoghe, e che si sottoponga quindi la politica di prezzo e di gestione di queste cooperative a particolari criteri fiscali che non si applicano ad altre forme d'impresa. Né il testo, né il sistema della seconda direttiva forniscono indizi in questo senso (e lo stesso vale del resto per la sesta direttiva)».

Quindi la Commissione «ritiene che nel caso sollevato dallo Hoge Raad non possa parlarsi di un servizio soggetto al-

l'imposta sul valore aggiunto, in quanto il servizio di cui trattasi non è stato effettuato a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 2 della seconda direttiva, bensì a titolo gratuito, giacché la società cooperativa non ha ricevuto controprestazione per i servizi resi, o per lo meno essa non ha preteso né ricevuto dai singoli soci una controprestazione il cui valore reale possa determinarsi giusta il combinato disposto dell'art. 8, n. 1, lett. a), e del punto 13 dell'Allegato A della suddetta direttiva».

III — La fase orale

All'udienza del 18 dicembre 1980, il Governo olandese, rappresentato dal sig. Borchardt, in qualità di agente, e la Commissione, rappresentata dal sig. Fischer, consigliere giuridico, in qualità di agente, hanno svolto osservazioni orali ed hanno risposto alle domande rivolte loro dalla Corte (Seconda Sezione).

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni nel corso della stessa udienza.

In diritto

1 Con sentenza 25 giugno 1980, pervenuta alla Corte il 2 luglio 1980, lo Hoge Raad der Nederlanden ha sollevato, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 8, della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — struttura e modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU n. L 71, pag. 1303).

2 La questione è stata sollevata nell'ambito di una lite fra lo Staatssecretaris van Financien e una cooperativa agricola esercente un deposito di patate, lite vertente sul fatto che, per gli esercizi 1975 e 1976, la cooperativa, avendo deciso di non riscuotere dai propri soci alcun diritto di custodia come contropartita del deposito di patate, ha ritenuto che le sue prestazioni, effettuate senza retribuzione, non fossero soggette all'imposta sulla cifra d'affari.

3 L'amministrazione fiscale riteneva invece che la cooperativa avesse cionodimeno addebitato una contropartita ai propri, soci, risultante dalla riduzione del valore delle loro azioni in seguito alla mancata riscossione dei diritti di custodia per i due esercizi di cui trattasi, e dopo aver valutato tale contropartita nel diritto di custodia abitualmente riscosso, emetteva un avviso di accertamento integrativo.

4 La cooperativa impugnava l'accertamento dinanzi al Gerechtshof (Corte d'appello) dell'Aia, sostenendo che, dato che la nozione di corrispettivo di cui all'art. 8 della «wet op omzetbelasting» (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari) ha carattere soggettivo, essa aveva effettuato le proprie prestazioni senza corrispettivo in quanto non aveva convenuto alcuna controprestazione.

5 Avendo il Gerechtshof accolto la domanda, lo Staatssecretaris van Financien è ricorso in cassazione.

6 Appunto onde risolvere questa lite lo Hoge Raad ha sollevato la seguente questione:

«Una società cooperativa di diritto olandese gestisce, in conformità ai propri fini statutari, un deposito per patate. Nei suoi confronti, i soci hanno il diritto e contemporaneamente l'obbligo di depositare, per ciascuna azione in loro possesso, 1 000 chilogrammi di patate l'anno, contro un corrispettivo fissato annualmente dalla società e da pagarsi dopo la chiusura della stagione. In forza di una deliberazione della società, per certi anni non veniva riscosso alcun corrispettivo per il deposito.

Si chiede se, in tal caso, si possa parlare di controvalore ai sensi dell'art. 8, p.p. e lett. a), della seconda direttiva comunitaria».

7 Con tale questione, lo Hoge Raad chiede in sostanza quale sia lo corretta interpretazione del termine «controvalore» di cui all'art. 8, lett. a), della seconda direttiva.

8 La questione così sollevata va risolta alla luce del complesso delle disposizioni della seconda direttiva.

9 Va osservato, in primo luogo, che l'espressione di cui è causa fa parte di una disposizione di diritto comunitario che non rinvia al diritto degli Stati membri per la determinazione del proprio significato e della propria portata; ne consegue che l'interpretazione di detto termine nella sua generalità non può essere lasciata alla discrezione di ciascuno Stato membro.

10 Del resto, il legislatore comunitario ha avuto cura di chiarire l'espressione «controvalore» nell'allegato A — parte integrante della seconda direttiva a norma dell'art. 20 di questa — al punto 13, ad art. 8, lett. a), nel senso che si deve intendere per questo termine «tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo ... della prestazione di servizi, comprese le spese accessorie (imballaggio, trasporto, assicurazione, ecc.), vale a dire non solo l'importo delle somme riscosse, ma anche, ad esempio, il valore dei beni ricevuti in cambio o, in caso di espropriazione effettuata dalla pubblica amministrazione od in suo nome, l'importo dell'indennità riscossa».

11 Va poi rilevato che detto art. 8, lett. a), il quale definisce l'imponibile dell'imposta sul valore aggiunto e precisa che esso è costituito, per le prestazioni di servizi, «da tutto ciò che compone il controvalore ... della prestazione», chiarito come detto testé, va posto in relazione con l'art. 2, il quale contempla unicamente, come assoggettabili all'imposta sul valore aggiunto, «le prestazioni ... effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo».

12 Quindi, una prestazione di servizi è tassabile, ai sensi della seconda direttiva, qualora il servizio sia effettuato a titolo oneroso e l'imponibile della prestazione stessa sia costituito da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio; deve perciò esistere un nesso diretto fra il servizio reso e il controvalore ricevuto, il che non accade nel caso in cui il corrispettivo consiste nella riduzione — indeterminata — del valore delle azioni possedute dai soci della cooperativa, dato che tale perdita di valore non può essere considerata come una retribuzione riscossa dalla cooperativa che ha prestato il servizio.

13 Si desume inoltre, dall'uso dei termini, «a titolo oneroso» e «ciò che è ricevuto quale corrispettivo», in primo luogo che il controvalore di una prestazione di servizi deve poter essere espresso in denaro, il che è del resto confermato dall'art. 9 della seconda direttiva la quale stabilisce che «l'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto è stabilita ... secondo una percentuale ... della base imponibile», cioè in una determinata proporzione di ciò che costituisce il controvalore della prestazione di servizi, il che implica che questo controvalore possa essere espresso in una somma di danaro; in secondo luogo, che questo controvalore è un valore soggettivo, giacché l'imponibile per le prestazioni di servizi è il corrispettivo realmente ricevuto, non già un valore stimato secondo criteri obiettivi.

14 Di conseguenza, la prestazione di servizi per la quale non è ricevuto alcun corrispettivo soggettivo determinato, non è una prestazione di servizi «a titolo oneroso» e non è quindi imponibile ai sensi della seconda direttiva.

15 Ne consegue che non si può parlare di controvalore ai sensi dell'art. 8, p.p. e lett. a), della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228, nel caso di una cooperativa esercente un deposito di merci la quale non riscuota dai propri soci alcun diritto di custodia per la prestazione fornita.

Sulle spese

16 Le spese sostenute dalla Commissione delle Comunità europee, che ha presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Seconda Sezione),

pronunziandosi sulla questione sottopostale dallo Hoge Raad der Nederlanden, con sentenza 25 giugno 1980, dichiara:

Non si può parlare di controvalore ai sensi dell'art. 8, p.p. e lett. a), della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — struttura e modalità di applicazione del sistema co-

mune d'imposta sul valore aggiunto (GU n. L 71, pag. 1303), nel caso di una cooperativa esercente un deposito di merci la quale non riscuota dai propri soci alcun diritto di custodia per la prestazione fornita.

Pescatore Touffait Due

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 5 febbraio 1981.

Il cancelliere

A. Van Houtte

Il presidente della Seconda Sezione

P. Pescatore

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN-PIERRE WARNER DEL 18 DICEMBRE 1980 [1]

Signor Presidente,
signori Giudici,

Ritengo trattarsi di una causa molto semplice e non mi occorre tempo per preparare le mie conclusioni.

Sono interamente d'accordo con la Commissione. Il nocciolo della questione mi pare sia che non abbiamo qui nulla che possa essere chiamato «titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2, lett. a), della direttiva, nulla che possa essere chiamato «controvalore» ai sensi dell'art. 8 — controvalore del servizio prestato ai soci della cooperativa — e nulla che possa essere considerato come «ricevuto» dalla cooperativa ai sensi del punto 13 dell'allegato A. Senza dubbio non si può considerare tale la riduzione del valore delle azioni subita dai soci. Mi sembra che non si possa perdere di vista il fatto che non vi è alcun pagamento da parte dei soci e nessun incasso da parte della cooperativa. Per un caso come questo occorrerebbe un'espressa norma la quale considerasse come controvalore ciò che in realtà non lo é.

1 — Traduzione dall'inglese.