SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

17 settembre 2002 *

Nel procedimento C-498/99,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal VAT and Duties Tribunal, Manchester (Regno Unito), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Town & County Factors Ltd

e

Commissioners of Customs & Excise,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 2, punto 1, 6, n. 1, e 11, parte A, n. 1, 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),

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dalla sig.ra N. Colneric, presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, e dai sigg. C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (relatore) e V. Skouris, giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl
cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Town & County Factors Ltd, dal sig. R. Cordara, QC, e dalla sig.ra P. Cargill-Thompson, barrister, su incarico di Ernst & Young, Tax advisers;

— per il governo del Regno Unito, dal sig. J.E. Collins, in qualità di agente, assistito dal sig. K.P.E. Lasok, QC;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Town & County Factors Ltd, rappresentata dal sig. R. Cordara e dalla sig.ra P. Cargill-Thompson, del governo del Regno Unito,

rappresentato dal sig. J.E. Collins, assistito dal sig. K.P.E. Lasok, del governo tedesco, rappresentato dalla sig.ra B. Muttelsee-Schön, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal sig. R. Lyal, all'udienza del 27 giugno 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 settembre 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 16 dicembre 1999, pervenuta alla Corte il 22 dicembre successivo, il VAT and Duties Tribunal, Manchester, ha proposto, ai sensi dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 2, punto 1, 6, n. 1, e 11, parte A, n. 1, 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 sorte nell'ambito di una controversia tra la Town and County Factors Ltd (in prosieguo: la «Town and County») e i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), autorità competente nel Regno Unito per la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), in merito al pagamento dell'IVA per l'organizzazione di concorso.

Normativa comunitaria

3 L'art. 2 della sesta direttiva, che costituisce il capo II, intitolato «Campo di applicazione», dispone quanto segue:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

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;

2. (...)».

4 L'art. 6, n. 1, della sesta direttiva così stabilisce:

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

Tale operazione può consistere tra l'altro:

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

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

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

5 Nel suo capo VIII, intitolato «Base imponibile», la sesta direttiva, all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), prevede quanto segue:

«A. *All'interno del paese*

1. La base imponibile è costituita:

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

Controversia principale e questioni pregiudiziali

6 La Town County è registrata, ai fini dell'assoggettamento all'IVA, come rappresentante di un gruppo di società, uno dei cui membri ha organizzato, in particolare tra il giugno 1994 e il novembre 1995, un concorso settimanale denominato «spot-the-ball» («cerca la palla»).

7 I moduli di partecipazione di tale concorso recano stampata su di essi una fotografia di una fase di una partita di calcio, dalla quale la palla è stata cancellata. Lo scopo del gioco è di indicare, mediante una croce, dove, secondo il partecipante, si trova il centro della palla nascosta. I partecipanti possono apporre fino a 900 croci sulla fotografia e il costo di partecipazione varia a seconda del numero di croci. Il partecipante la cui croce si rivela essere la più vicina al punto dove, secondo la giuria, si trova il centro della palla vince il primo premio. Il secondo premio viene attribuito al concorrente la cui croce, a parte quella del vincitore del primo premio, è la meglio situata, e così via.

8 Come risulta dalle regole del concorso, stampate sui moduli di partecipazione, i partecipanti accettano che il concorso sia vincolante per l'organizzatore solo sull'onore («binding in honour only»).

9 È pacifico che, durante il periodo in questione nel procedimento principale, cioè dal giugno 1994 al novembre 1995, l'organizzatore non si è mai rifiutato di pagare o trasferire ai vincitori i premi indicati sui moduli di partecipazione. Tali premi, che erano costituiti da una somma di denaro, prodotti o servizi sono

sempre stati trasferiti ai vincitori e finanziati dalle quote di partecipazione riscosse. Inoltre, è pacifico che né il regolamento del concorso né la normativa nazionale obbligavano l'organizzatore del detto concorso a pagare le vincite in contanti o ad acquistare i premi in natura mediante tali quote di partecipazione.

10 In seguito alla sentenza 5 maggio 1994, causa C-38/93, Glawe (Racc. pag. I-1679), la Town & County, che sino a tale data aveva sempre calcolato l'IVA a cui era soggetta sull'importo totale delle quote di partecipazione riscosse, ha ritenuto di poter essere soggetta all'IVA solo su tale importo, diminuito del valore dei premi attribuiti ai vincitori.

11 Il 28 marzo 1995 i Commissioners hanno deciso che la Town & County era soggetta all'IVA sulla totalità delle quote di partecipazione riscosse.

12 La Town & County ha proposto un ricorso contro tale decisione dinanzi al giudice del rinvio.

13 Tale giudice ha ritenuto che la soluzione della controversia dinanzi ad essa dipendesse dall'interpretazione del diritto comunitario e che, in particolare, occorresse accertare se la circostanza che l'organizzatore del concorso si era impegnato solo sull'onore — circostanza che può far dubitare dell'esistenza di un qualsiasi rapporto giuridico tra quest'ultimo e i partecipanti — avesse per conseguenza che l'organizzazione del concorso non poteva essere considerata come una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva. Di conseguenza, il giudice del rinvio, il 3 giugno 1997, ha deciso di sospendere il procedimento e di proporre alla Corte una questione pregiudiziale a tale riguardo.

14 La High Court of Justice (England and Wales) (Regno Unito), in appello, ha giudicato opportuno che il giudice del rinvio sottoponesse alla Corte anche la questione se la base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva fosse costituita dalla totalità delle quote di partecipazione riscosse piuttosto che dall'importo netto derivante dalla detrazione delle somme corrispondenti ai premi distribuiti.

15 In tali circostanze il VAT and Duties Tribunal, Manchester, ha proposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«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 della sentenza 3 marzo 1994, causa C-16/93, Tolsma (Racc. 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 della sentenza 5 maggio 1994, Glawe (...), la base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in relazione ai servizi di organizzazione di un concorso prestati 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».

Sulla prima questione

16 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ma che non derivi da

obbligazioni che possono essere soggette ad esecuzione forzata, poiché è stato convenuto che l'organizzatore si impegna solo sull'onore a fornire tali servizi, costituisce un'operazione soggetta all'IVA.

17 Per rispondere a tale questione occorre innanzitutto ricordare che, ai sensi dell'art. 2, punto 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.

18 Occorre anche ricordare che al punto 14 della sentenza Tolsma, citata, la Corte ha statuito che una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, in cui il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente.

19 Secondo la Town & County, nell'organizzazione di un concorso come quello in questione nel procedimento principale, un tale rapporto giuridico non esiste tra l'utente e il prestatore del servizio poiché, in ragione dell'esistenza di una clausola che precisa che l'organizzatore si impegna solo sull'onore, l'obbligazione che incombe a quest'ultimo non può essere soggetta ad esecuzione forzata.

20 A tale riguardo occorre rilevare, innanzi tutto, che è pacifico che, allorché si organizza un concorso come quello oggetto del procedimento principale, prestazioni reciproche — ai sensi della sentenza Tolsma, citata — sono scambiate tra l'organizzatore del concorso e i partecipanti, poiché la retribuzione riscossa dal primo sotto forma di quote di partecipazione costituisce il controvalore effettivo del servizio che egli fornisce ai secondi.

21 È giocoforza constatare, poi, che l'approccio consistente nel subordinare l'esistenza di un rapporto giuridico, ai sensi della sentenza Tolsma, citata, alla possibilità che alle obbligazioni spettanti al prestatore di servizi sia data esecuzione forzata comprometterebbe l'effetto utile della sesta direttiva in quanto avrebbe come conseguenza che le operazioni rientranti in questa direttiva potrebbero variare da uno Stato membro all'altro in ragione delle divergenze eventualmente esistenti nei diversi ordinamenti giuridici a tale riguardo.

22 Inoltre, tale approccio permetterebbe ad un soggetto di sottrarsi al pagamento dell'IVA prevedendo nei suoi contratti di compravendita o di prestazione di servizi una clausola come quella in questione nel procedimento principale.

23 Infine, non può validamente essere sostenuto che non esiste alcun rapporto giuridico, ai sensi della sentenza Tolsma, citata, non essendo l'obbligazione a carico del prestatore di servizi soggetta ad esecuzione forzata, quando l'impossibilità di chiedere l'esecuzione forzata di tale obbligazione deriva da una convenzione stipulata tra il detto prestatore e l'utente, poiché una tale convenzione costituisce l'espressione stessa di un rapporto giuridico nel senso indicato.

24 In tali condizioni, la prima questione pregiudiziale va così risolta: l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ma che non derivi da obbligazioni di cui si può chiedere l'esecuzione forzata, essendo stato convenuto che il prestatore si impegna solo sull'onore a fornire i detti servizi, costituisce un'operazione soggetta ad IVA.

Sulla seconda questione

25 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che, per l'organizzazione di un concorso come quello in questione nel procedimento principale, la base imponibile sia costituita dall'importo totale delle quote di partecipazione riscosse dall'organizzatore del concorso, da questo stesso importo diminuito del valore dei premi distribuiti ai partecipanti, o da un altro importo.

26 Per risolvere la questione così riformulata, occorre ricordare, innanzi tutto, che l'art. 11, parte 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».

27 Occorre ricordare poi che, per giurisprudenza costante, tale norma deve essere interpretata nel senso che la base imponibile per la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine (v., in particolare, sentenze 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company, Racc. pag. I-1235, punto 19, e 16 ottobre 1997, causa C-258/95, Fillibeck, Racc. pag. I-5577, punto 13).

28 Orbene, nel caso dell'organizzazione di un concorso come quello in questione nel procedimento principale, il corrispettivo effettivamente ricevuto dall'organizza-

tore per il servizio che fornisce ai partecipanti è costituito dalle quote di partecipazione pagate da questi ultimi. Tali quote di partecipazione vanno interamente a lui e gli permettono di coprire le spese connesse alla sua attività. Ne deriva che è l'importo rappresentato da tali quote di partecipazione che costituisce, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, la base imponibile dell'operazione in esame.

29 Occorre rilevare, infine, che tale interpretazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva non è in contrasto con quella adottata dalla Corte nella sentenza Glawe, citata, poiché lo sfruttamento delle macchine da gioco su cui verteva la sentenza citata e l'organizzazione del concorso oggetto del procedimento principale differiscono su punti essenziali.

30 Infatti, se tali macchine da gioco si contraddistinguevano per la circostanza che, conformemente alle obbligazioni previste imperativamente dalla legge, esse erano regolate in modo tale che una determinata percentuale, nella fattispecie perlomeno il 60%, di tutte le giocate fosse assegnata come premio e che tali giocate fossero tecnicamente e fisicamente separate da quelle di cui l'organizzatore poteva effettivamente disporre per suo conto, il concorso in questione nel procedimento principale non presenta nessuna di queste caratteristiche, in modo che l'organizzatore del detto concorso può disporre liberamente della totalità delle quote di partecipazione riscosse.

31 In tali circostanze, occorre risolvere la seconda questione nel senso che l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che l'importo totale delle quote di partecipazione riscosse dall'organizzatore di un concorso costituisce la base imponibile di questo concorso quando l'organizzatore può disporre liberamente del detto importo.

Sulle spese

32 Le spese sostenute dal governo del Regno Unito e dalla Commissione, 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 sottopostele dal VAT and Duties Tribunal, Manchester, con ordinanza 16 dicembre 1999, dichiara:

1) **L'art. 2, punto 1, 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, dev'essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ma che non derivi da obbligazioni di cui si può chiedere l'esecuzione forzata, essendo stato convenuto che il prestatore si impegna solo sull'onore a fornire i detti servizi, costituisce un'operazione imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.**

2) L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva 77/388, dev'essere interpretato nel senso che l'importo totale delle quote di partecipazione riscosse dall'organizzatore di un concorso costituisce la base imponibile di questo concorso quando l'organizzatore può disporre liberamente del detto importo.

Colneric Gulmann Puissochet

Schintgen Skouris

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 17 settembre 2002.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione facente funzione

F. Macken