CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F. G. JACOBS

presentate il 3 marzo 1994 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Il Finanzgericht di Amburgo vi chiede di pronunciarvi sull'interpretazione della sesta direttiva sull'imposta sul valore aggiunto (IVA) [1]. Le questioni sollevate riguardano la base imponibile dell'IVA sulle macchine automatiche per giochi d'azzardo.

2. Esse hanno il seguente tenore:

«1) Se, per quanto riguarda le macchine automatiche per giochi d'azzardo, la base imponibile ai sensi dell'art. 11, sub 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 debbono 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, sub A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva CEE».

Gli antefatti della causa principale

3. La ricorrente nella causa principale (in prosieguo: la «Glawe») è una ditta che installa e gestisce macchine automatiche per giochi d'azzardo in bar e ristoranti. Le mac-

* Lingua originale: l'inglese.

1 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1).

chine vengono attivate mediante l'inserimento di una o più monete. Una volta attivate mediante l'inserimento della posta adeguata, le macchine sono disponibili all'uso per un certo tempo, durante il quale possono erogare delle monete come premio per i giocatori vincenti. L'importo delle vincite, se ce ne sono, pagate in caso di una singola giocata dipende dalla fortuna (e in parte dall'abilità) del giocatore.

4. Le macchine in questione sono dotate di due scompartimenti separati, che designerò coi termini «cassa» e «riserva». La riserva contiene la scorta di monete con cui vengono pagate le vincite. La cassa contiene le monete che il gestore delle macchine può prelevare dalle stesse e trattenere per il proprio profitto. Le macchine sono congegnate in modo che, quando la riserva è piena, ogni giocata inserita entri nella cassa. Se la riserva non è piena, le giocate entrano nella riserva.

5. Il funzionamento di tali macchine è disciplinato in diritto tedesco dalla Spielverordnung 11 dicembre 1985 [2]. Le macchine messe in funzione devono essere del tipo approvato per gli scopi di cui alla Spielverordnung dall'Istituto federale di tecnologia fisica (Physikalisch-Technische Bundesanstalt). Le macchine devono pagare come vincite, in media, almeno il 60% delle giocate inserite; tuttavia, i tipi di macchine riguardo ai quali la domanda di approvazione è stata presentata dopo il 25 ottobre 1990 devono distribuire solo il 60% degli importi inseriti previa detrazione dell'IVA su questi dovuta. Il gestore deve riempire la riserva quando la macchina viene messa per la prima volta in funzione e, ogniqualvolta apre la macchina, deve riempire di nuovo la riserva in modo da garantire che del danaro liquido sia disponibile per il pagamento delle vincite.

6. Nel valutare il debito IVA della Glawe per il 1991, l'ufficio delle imposte convenuto ha considerato base imponibile, ai fini della legislazione tedesca che attua l'art. 11 della sesta direttiva, una stima dell'incasso lordo delle macchine; vale a dire una stima del totale delle giocate inserite nelle macchine, meno l'IVA, senza alcuna detrazione riguardo alle somme pagate come vincite. Tale base imponibile viene contestata dalla Glawe, la quale sostiene che l'IVA deve gravare solo sugli incassi netti del gestore, vale a dire sulle somme nette ricevute dalle macchine previa detrazione sia dell'IVA sia degli importi pagati ai giocatori vincenti.

7. Esporrò in primo luogo le pertinenti disposizioni della sesta direttiva, ed esaminerò come tali disposizioni si estendano alla tassazione delle macchine automatiche per giochi d'azzardo. Passerò poi ad esaminare quali soluzioni debbano essere date alle questioni sollevate.

2 — BGBl. 1985 I, pag. 2245; emendata da ultimo con la Zweite Verordnung zur Änderung der Spielverordnung, del 25 ottobre 1990 (BGBl. 1990 I, pag. 2392).

Le disposizioni della sesta direttiva

8. A tenore dell'art. 2 della sesta direttiva:

«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;

(...)».

Secondo l'art. 11, sub A:

«All'interno del paese

1. La base imponibile è costituita:

a) (...) 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 (...);

(...)

3. Non vanno compresi nella base imponibile:

(...)

b) i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all'acquirente (...) e acquisiti al momento in cui si compie l'operazione;

(...)».

9. Si deve rilevare che l'art. 13, sub B, lett. f), della sesta direttiva esenta dall'IVA:

«le scommesse, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di danaro, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro».

A prima vista, l'art. 13, sub B, lett. f), potrebbe far pensare che i giochi d'azzardo siano, in linea di massima, esenti dall'IVA e tale impressione potrebbe essere confermata

dall'art. 33 della sesta direttiva, che recita come segue:

« Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte *sui giochi e sulle scommesse* , accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere d'imposta sulla cifra d'affari» [il corsivo è mio].

L'art. 33 sembra inteso a consentire l'applicazione di imposte diverse dalle imposte sulla cifra d'affari ad attività come i giochi e le scommesse — ed anche i contratti di assicurazione —, per le quali, come si vedrà in prosieguo, le imposte sulla cifra d'affari sono strutturalmente inadatte. Tuttavia, sembra che i termini «salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro» siano stati inseriti nell'art. 13, sub B, lett. f), in modo da consentire a taluni Stati membri di mantenere l'imposta sulla cifra d'affari per talune forme di giochi d'azzardo e che tale disposizione sia stata di conseguenza interpretata dagli Stati membri e dalla Commissione nel senso di consentire, in particolare, l'imposizione dell'IVA sull'uso di macchine automatiche per giochi d'azzardo. Secondo la Commissione, la gestione di tali macchine è soggetta all'IVA in Danimarca, in Germania, nei Paesi Bassi, in Spagna e nel Regno Unito, ma non in Belgio. La gestione delle stesse macchine è vietata in Francia, in Grecia, in Italia e in Portogallo. La Commissione non fornisce informazioni sulla situazione in Irlanda e nel Lussemburgo.

10. Mi sembra giustificato interpretare la sesta direttiva nel senso che essa consente l'imposizione dell'IVA sulla gestione delle macchine automatiche per giochi d'azzardo. E' chiaro che la disposizione di cui trattasi consente ad uno Stato membro di escludere almeno alcune attività del gioco d'azzardo dalla sfera dell'esenzione, giacché agli Stati membri è espressamente consentito di assoggettare l'esenzione a «limiti». Inoltre, nessun limite viene espressamente stabilito per la gamma delle attività del gioco d'azzardo che possono essere escluse. Si potrebbe però mettere in dubbio che uno Stato membro abbia il diritto di imporre l'IVA su *tutte* le forme di gioco d'azzardo.

11. Nonostante la discrezionalità conferita dall'art. 13, sub B, lett. f), se uno Stato membro ha deciso di esercitare il suo potere di imporre l'IVA sull'uso delle macchine automatiche per giochi d'azzardo, il tributo deve, come fa notare la Commissione, conformarsi alle norme comunitarie sull'IVA. In particolare, il tributo deve conformarsi alle norme che disciplinano la base imponibile contenuta nell'art. 11 della sesta direttiva. Infatti, come dice il suo titolo, uno dei principali obiettivi della direttiva è proprio quello di stabilire una siffatta base imponibile uniforme. In tal modo, il potere di fissare «condizioni e limiti» conferito dall'art. 13, sub B, lett. f), consente a uno Stato membro di decidere quali attività del gioco d'azzardo debbano essere esonerate in conformità a tale disposizione, ma non gli consente di optare per una base imponibile diversa da quella prevista dall'art. 11.

12. Per quanto riguarda le macchine automatiche per giochi d'azzardo che offrono al giocatore una possibilità di vincere, ritengo che

sia chiaro che gli Stati membri hanno il potere e non l'obbligo di imporre l'IVA. Il governo tedesco cerca di sostenere che, giacché viene richiesta abilità nel manovrare le macchine di cui sopra, il loro uso non può essere considerato gioco d'azzardo e non è quindi un'attività che rientra nell'art. 13, sub B, lett. f). A mio modo di vedere, una conclusione del genere è chiaramente errata, giacché dipende dalla fallace presunzione che i giochi d'azzardo non richiedano abilità. Il fatto che le macchine offrano ai giocatori la possibilità di vincere una somma maggiore delle giocate e che, anche nel caso del giocatore abile, il risultato dipende almeno in parte dalla fortuna è sufficiente per definire l'uso di tali macchine gioco d'azzardo.

13. Concludo, quindi, che in forza dell'art. 13, sub B, lett. f), della sesta direttiva gli Stati membri hanno il potere, ma non il dovere, di imporre l'IVA sull'uso delle macchine automatiche per giochi d'azzardo. Nel prosieguo, designerò le macchine per giochi d'azzardo semplicemente col termine «macchina». E' chiaro che, quando un giocatore fa uso di una macchina del genere sussiste una fornitura di servizi al giocatore da parte del gestore.

Sulla prima questione

14. Con la prima questione il giudice a quo chiede se la base imponibile ai sensi dell'art. 11, sub A, n. 1, lett. a), della direttiva sia costituita dal totale delle giocate inserite nelle macchine per giochi d'azzardo dai giocatori.

15. Il governo tedesco propone di risolvere in senso affermativo tale questione, mentre la Glawe ed il Regno Unito ritengono che la base imponibile debba essere limitata al totale delle giocate detratte le vincite pagate, cioè gli importi effettivamente prelevati dalla macchina dal gestore. La Commissione, pur ritenendo, come il governo tedesco, che la base imponibile comprenda il totale delle giocate inserite, asserisce che le vincite debbono esser trattate come spese dalle quali l'imposta è detraibile ai sensi dell'art. 17, n. 2, della direttiva, applicato per analogia. L'art. 17, n. 2, recita:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo (...)».

Il punto di vista della Commissione porterebbe allo stesso risultato della tesi della Glawe e del Regno Unito, anche se attraverso un esame giuridico diverso.

16. Come è stato già detto, il problema che sta alla base di questa causa è che le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano ad esser gravate dall'imposta sul valore aggiunto. Ciò è stato ammesso dalla Commissione nella proposta di sesta direttiva, che prevedeva un'esenzione senza riserve dei «giochi d'azzardo e delle lotterie» [art. 14, sub B, lett. k), della proposta]; nel memorandum esplicativo relativo alla proposta si rilevava che «L'esenzione dei giochi d'azzardo e delle lotterie di cui alla lettera k) viene giustificata per motivi essenzialmente pratici. In effetti tali attività mal si prestano ad essere gravate dall'imposta sul valore aggiunto e sarebbe più utile assoggettarle ad imposte speciali» [3]. In mancanza di una esenzione completa, non prevista nel testo della direttiva poi adottato, la Corte deve cercare una interpretazione compatibile con gli scopi e con i principi del sistema comune di IVA.

17. La semplicità della tesi del governo tedesco è attraente a prima vista. L'importo che il fornitore «ottiene» dal giocatore è la posta inserita nella macchina. Quando il giocatore inserisce la posta cede il suo danaro, che diventa di proprietà del gestore della macchina, anche se quest'ultimo è tenuto a lasciare nella riserva parte delle somme inserite fintantoché la macchina continua a funzionare.

18. Tuttavia tale punto di vista è incompatibile con la realtà commerciale dell'operazione e con gli scopi e coi principi base della direttiva. L'IVA è intesa ad essere addebitata in proporzione alla cifra d'affari effettiva che un commerciante realizza con le sue forniture di merci e servizi, previa detrazione dell'imposta sul costo dei componenti di questi (art. 2 della prima direttiva) [4]. Come la Glawe e il Regno Unito osservano, praticamente il fatturato del gestore consiste negli importi che egli può prelevare dalle macchine, e non nel totale degli importi inseriti dai giocatori. Altrimenti si arriverebbe al sorprendente risultato che il gestore della macchina rimborserebbe la maggior parte della sua cifra d'affari ai suoi clienti. Tale punto di vista sarebbe concepibile, sebbene non plausibile, se i rimborsi potessero essere considerati come «rimborsi» o «riduzioni» ai sensi dell'art. 11, sub A, n. 3, lett. b), così che la base imponibile sarebbe di conseguenza ridotta. Tuttavia, per i motivi che esporrò (punti 31 e segg.), essi non possono esser considerati come tali. Un punto di vista del genere sarebbe del pari concepibile se le vincite pagate, come asserisce la Commissione, potessero essere trattate come spese per beni

3 — *Bollettino delle Comunità europee*, Supplemento 11/73, pag. 16.

4 — Prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 62/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 71, pag. 1301).

o servizi dalle quali l'IVA sarebbe detraibile ai sensi dell'art. 17, n. 2, della direttiva. L'imposta sarebbe quindi normalmente applicabile e conforme all'art. 2 della prima direttiva, giacché graverebbe sul totale delle giocate inserite, previa detrazione dell'imposta a monte sugli elementi del costo dei servizi del gestore, cioè previa detrazione dell'imposta a monte che si considera assolta dal gestore sulle vincite pagate. Tuttavia, l'art. 17, n. 2, è chiaramente inapplicabile così come redatto, giacché, come ammette la Commissione, le somme pagate ai giocatori vincenti non costituiscono il corrispettivo per «merci che (...) sono o (...) saranno fornite o per (...) servizi che (...) sono o (...) saranno prestati [al gestore] da un altro soggetto passivo» ai sensi di tale disposizione. Né ritengo che sia possibile o necessario arrivare a tale risultato applicando l'art. 17, n. 2, per analogia, come cerca di fare la Commissione.

19. A mio modo di vedere, il corrispettivo che il gestore ottiene per i suoi servizi ai sensi dell'art. 11, sub A, n. 1, lett. a), è limitato agli importi che egli preleva dalla macchina. Ciò risulta evidente dall'esame delle operazioni in questione e di altre forme di giochi d'azzardo.

20. Il gioco d'azzardo finalizzato a vincere una somma di denaro, mentre implica spese da parte dei giocatori, non dà luogo nella sua forma più semplice ad un consumo di beni o di servizi. Supponiamo, ad esempio, che A faccia una scommessa privata con B, e che ambedue depositino le loro rispettive poste sul tavolo. A vince la scommessa e incassa il denaro sul tavolo. In un caso del genere sarebbe assurdo sostenere che A e B si forniscano reciprocamente servizi per un corrispettivo pari all'importo delle loro rispettive poste. Il deposito delle poste e l'incasso delle vincite fanno semplicemente parte dell'operazione di gioco d'azzardo. La puntata, benché comporti l'esborso di danaro, non costituisce il consumo di beni o di servizi che è l'evento imponibile in forza del sistema dell'IVA.

21. Il gioco d'azzardo su scala commerciale è diverso per il fatto che colui che lo organizza fa sì che in media le sue vincite siano sufficienti a far fronte alle spese di organizzazione ed a procurargli un equo profitto. Per esempio, un allibratore calcolerà le quotazioni per le scommesse sui cavalli ad un livello inteso a garantirgli un profitto complessivo sulle scommesse. In tale misura colui che organizza il gioco d'azzardo può forse essere considerato non soltanto come partecipante al gioco d'azzardo stesso, ma anche come fornitore di un servizio agli altri giocatori, consistente nell'organizzare il gioco. Da questo punto di vista il suo compenso per tale servizio non sarebbe, però, l'importo totale delle scommesse dei giocatori. Come ho già detto, il fare scommesse ed il pagamento delle vincite costituiscono il nocciolo dell'attività del gioco d'azzardo. Il servizio prestato dall'organizzatore consiste nel fornire la struttura entro la quale tale attività si svolge e il suo corrispettivo per tale servizio è costituito dalla parte eccedente delle vincite che egli riesce ad ottenere per sé stesso e da una specifica provvigione che egli può farsi pagare.

22. È vero che può essere difficile, sul piano teorico, considerare, ad esempio, le vincite nette di un allibratore come il corrispettivo di servizi. Mentre sembra possibile considerarlo come fornitore di un servizio, il «prezzo» che egli riceve per tale servizio varia e dipende in parte dalla sua abilità nel valutare le possibilità di vincita. Tuttavia tale difficoltà non milita a favore della tesi secondo cui il totale delle scommesse fatte deve considerarsi come il corrispettivo per il suo servizio. Essa spiega invece perché, nella sua proposta di sesta direttiva, la Commissione ha ritenuto che lo scommettere ed il giocare d'azzardo si prestavano male all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e si prestavano meglio all'applicazione di imposte specifiche.

23. Mi sembra che le difficoltà inerenti all'applicazione dell'IVA alle operazioni di scommessa e di gioco d'azzardo siano minori nel caso delle operazioni concernenti le macchine per giochi d'azzardo. Per questo, forse, la maggior parte degli Stati membri che consentono la gestione di tali macchine preferiscono non esentare dall'IVA i relativi proventi. Le macchine per giochi d'azzardo come quelle qui considerate sono concepite specificamente per fornire al gestore un prevedibile profitto. A seconda di come ha regolato la macchina, egli conosce con un notevole grado di certezza il profitto che ne ricaverà. La certezza del gestore è tale che i suoi incassi possono considerarsi non tanto vincite quanto compensi per il servizio consistente nel fornire la macchina. Inoltre, l'importo di tale compenso è facilmente determinabile giacché corrisponde al danaro prelevato dalla cassa.

24. Da quanto precede consegue che, nella misura in cui è appropriato applicare l'IVA alle operazioni effettuate con le macchine per giochi d'azzardo, la base imponibile dev'esser limitata alle somme effettivamente incassate dal gestore, cioè ai suoi incassi netti dopo il pagamento delle vincite ai giocatori. La fondatezza di tale punto di vista trova conferma se si considera l'operazione dal punto di vista del giocatore. Quello che i giocatori pagano collettivamente per i servizi del gestore è l'importo trattenuto dalla macchina e incassato dal gestore. Per il resto, la macchina è lo strumento usato per raccogliere le scommesse dei giocatori e pagarle ai vincitori.

25. L'argomento del governo tedesco secondo cui la proprietà delle giocate inserite passa al gestore è inconferente. Questa è una semplice conseguenza del modo in cui il gioco è organizzato. Le monete inserite nella macchina entrano nella cassa o nella riserva. Le monete che entrano nella cassa diventano di proprietà del gestore in quanto costituiscono parte dell'incasso. Le monete che entrano nella riserva diventano di proprietà del gestore in quanto egli è la persona che ha alimentato inizialmente la riserva. Così facendo, egli mette nella riserva, a disposi-

zione dei giocatori, il denaro necessario per il funzionamento della macchina e, quando le monete entrano nella riserva, egli è semplicemente rimborsato per le vincite pagate. Il denaro che entra nella riserva non può quindi esser considerato come il pagamento di beni o servizi o come parte della cifra d'affari del gestore ai fini dell'IVA.

26. Ne concludo quindi che la prima questione sollevata dal giudice a quo va risolta in senso negativo. La base imponibile nel caso delle macchine per giochi d'azzardo come quelle di cui trattasi nella causa principale non comprende la quota delle giocate inserite che viene pagata come vincita ai giocatori vincenti.

Sulla seconda questione

27. Con la seconda questione il giudice a quo chiede se, qualora le vincite debbano esser detratte nel calcolo della base imponibile, il principio della tassazione individuale consenta la loro detrazione solo fino a concorrenza della posta di volta in volta versata per ciascuna giocata.

28. Il presupposto che sta alla base di tale questione sembra essere che, nonostante la soluzione negativa della prima questione, sia il totale delle giocate inserite nella macchina a costituire, in linea di principio, la cifra d'affari del gestore, ma che una parte o il totale delle vincite possano esser detratti nel determinare la base imponibile. Il giudice nazionale solleva quindi la questione se il principio della tassazione individuale, cioè il principio secondo cui ciascuna fornitura deve dar luogo ad un separato onere IVA, proporzionale al prezzo pagato, osti alla detrazione di tutte le vincite, giacché ciò significherebbe compensare le perdite di alcuni giocatori con le vincite di altri.

29. In considerazione del ragionamento che sta alla base della mia proposta di soluzione della prima questione, tale questione, a rigor di termini, non si pone. Non si tratta di detrarre vincite o di compensare perdite e vincite. Le giocate inserite costituiscono parte della cifra d'affari del gestore ai fini dell'IVA solo nella misura in cui esse sono incluse nelle somme che egli preleva dalla cassa. La parte restante delle giocate, e le vincite pagate, costituiscono semplicemente un aspetto dello svolgimento del gioco d'azzardo come nel caso di una scommessa privata. Come ha rilevato il Regno Unito, ciascuna giocata deve esser considerata ricomprendere due componenti. Una componente è il prezzo pagato per i servizi forniti dal gestore (inclusa l'IVA dovuta su tale importo). Il resto delle giocate può esser considerato come un importo versato nel fondo comune disponibile per il pagamento delle vincite. Per un dato periodo, tali componenti corrispondono agli importi introitati rispettivamente dalla cassa e dalla riserva della macchina.

30. L'IVA viene quindi percetta ad un'aliquota uniforme per ciascuna operazione individuale. È vero che la quota della giocata che rappresenta il prezzo per i servizi del gestore può esser determinata soltanto applicando una percentuale basata sulla media delle vincite pagate da una macchina nel corso di una dato periodo. In pratica, però, un tale calcolo è superfluo. Ciò che è indubbiamente più importante è che la base imponibile per un dato periodo può essere determinata proprio sulla base delle somme che il gestore ha prelevato dalla cassa dopo aver riempito di nuovo la riserva. Il punto di vista secondo cui la base imponibile consiste nel totale delle giocate inserite presta il fianco alla molto più seria obiezione che, nel caso di molte macchine, la base imponibile stessa dovrebbe essere valutata in base alla media dei pagamenti.

Sulla terza questione

31. Con la terza questione il giudice nazionale chiede se le vincite pagate costituiscano riduzioni ai sensi dell'art. 11, sub A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva. In considerazione della soluzione che ho proposto per la prima questione, tale questione non si pone giacché gli importi pagati come vincite non costituiscono parte del corrispettivo ottenuto. La prenderò tuttavia brevemente in esame.

32. Assumendo che la base imponibile sia il totale delle giocate inserite, sembra chiaro che, nella misura in cui le vincite pagate al giocatore eccedono la sua posta, esse non possano considerarsi come un ribasso o una riduzione concessi al giocatore. Né il pagamento delle vincite a un giocatore può considerarsi come un ribasso o una riduzione concessi per quanto riguarda il prezzo pagato da altri giocatori.

33. Benché sia forse possibile, almeno in linea di principio, equiparare la parte delle vincite che rappresenta la restituzione delle giocate del giocatore ad un ribasso o ad una riduzione, un punto di vista del genere sarebbe, a mio modo di vedere, del tutto artificioso. Può quindi esser difficile applicarlo in pratica giacché sarebbe necessario stabilire il numero delle volte in cui sono pagate vincite ai giocatori vincenti.

34. L'impossibilità di applicare una ragionevole nozione di «riduzione» alle restituzioni ai giocatori, che rappresentano circa il 60% delle giocate inserite, dimostra quanto sia artificioso considerare il totale delle poste come cifra d'affari del gestore. Essa fornisce così ulteriore sostegno al punto di vista che ho espresso sulla prima questione.

Conclusione

35. Sono perciò del parere che le questioni sollevate dal Finanzgericht di Amburgo vadano risolte come segue:

«L'art. 11, sub A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, qualora uno Stato membro assoggetti all'IVA prestazioni di servizi consistenti nel mettere a disposizione macchine per giochi d'azzardo che offrono la possibilità di vincere denaro, la base imponibile per quanto riguarda tali prestazioni per un dato periodo non comprende la parte del totale delle giocate inserite che corrisponde alle vincite pagate ai giocatori vincenti nel corso di tale periodo».