# SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

3 marzo 1994 *

Nel procedimento C-16/93,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Gerechtshof di Leeuwarden (Paesi Bassi) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

**R.J. Tolsma**

e

**Inspecteur der Omzetbelasting, Leeuwarden,**

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 2, 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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: l'olandese.

LA CORTE (Sesta Sezione),

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

avvocato generale: C.O. Lenz
cancelliere: J.-G. Giraud

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo tedesco, dai signori E. Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor presso lo stesso ministero, in qualità di agenti;

— per il governo olandese, dal signor A. Bos, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor B.J. Drijber, membro del servizio giuridico, in qualità di agente;

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 gennaio 1994,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

1 Con ordinanza 8 gennaio 1993, pervenuta nella cancelleria il 20 gennaio successivo, il Gerechtshof di Leeuwarden ha sottoposto alla Corte, in forza dell'art. 177 del Trattato CEE, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 2, 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 d'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 il signor Tolsma e l'Inspecteur der Omzetbelasting (ispettore dell'ufficio delle imposte sul giro d'affari, in prosieguo: l'«ispettore») di Leeuwarden, in ordine ad una decisione di rettifica dell'imposta sul giro d'affari.

3 Risulta dagli atti di causa che il signor Tolsma suona l'organetto di Barberia sulla pubblica via nei Paesi Bassi. Durante la sua attività musicale egli porge ai passanti una ciotola destinata a raccogliere il loro obolo; avviene anche che egli bussi alle porte delle abitazioni e dei negozi per chiedere un'oblazione, senza poter tuttavia far valere alcun diritto ad ottenere una ricompensa.

4 In relazione al periodo 1° luglio - 30 settembre 1991 il signor Tolsma riceveva dall'ispettore una comunicazione relativa ad una rettifica fiscale per l'attività sopra descritta, per un importo di 1 805 HFL a titolo di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e uno di 180 HFL a titolo di maggiorazione di imposta.

5 In seguito al rigetto dell'opposizione proposta avverso la suddetta rettifica fiscale, il signor Tolsma proponeva ricorso dinanzi al Gerechtshof di Leeuwarden.

6 Dinanzi a quest'ultimo il signor Tolsma argomentava che le somme che egli ricava dall'attività svolta sulla pubblica via non provengono da operazioni imponibili ai fini IVA, in quanto i passanti gli elargiscono un obolo senza esservi affatto obbligati e determinandone essi stessi l'ammontare. Talché la prestazione, non essendo condizionata ad alcun corrispettivo, non sarebbe riconducibile alla sfera d'applicazione della sesta direttiva.

7 L'ispettore controbatteva che sussiste una diretta connessione tra il servizio prestato e le oblazioni ricevute, così che l'attività del signor Tolsma configurerebbe prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi della sesta direttiva. La circostanza che l'interessato non possa far valere un diritto di esigere un compenso il cui ammontare sia determinato in anticipo dalle parti sarebbe irrilevante.

8 Stando così le cose, il Gerechtshof di Leeuwarden ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1 a) Se una prestazione, consistente nello svolgimento di attività musicale sulla pubblica via, per la quale nessun compenso venga pattuito, ma che venga

ugualmente ricompensata, vada considerata prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva in materia di armonizzazione delle normative degli Stati membri relative alle imposte sul giro d'affari.

1 b) Se ai fini della soluzione della suddetta questione rilevi la circostanza che, pur non essendo pattuito, il compenso ricevuto venga non di meno richiesto e possibilmente — stando all'usanza comune — atteso dall'interessato, pur se il suo ammontare non sia determinato o determinabile».

Per risolvere le suddette questioni giova ricordare che l'art. 2 della sesta direttiva recita:

«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;

(...)».

Per intendere la nozione di «prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso», di cui è menzione nella disposizione in parola, occorre inquadrare quest'ultima nel suo contesto e tener conto, da un lato, delle altre disposizioni della sesta direttiva e,

dall'altro, della giurisprudenza della Corte, ivi compresa quella relativa alla seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, 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 1967, n. 71, pag. 1303, in prosieguo: la «seconda direttiva»), avente la medesima finalità della sesta direttiva e da quest'ultima sostituita.

11 Si deve così rilevare, in primo luogo, che ai sensi dell'art. 11, A, n. 1, della sesta direttiva,

«La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lett. 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 (...)».

12 Va segnalato, in secondo luogo, che la Corte ha già avuto modo di dichiarare, in riferimento alla nozione di «prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso» di cui all'art. 2, lett. a), della seconda direttiva, avente tenore analogo a quello dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, che le operazioni imponibili presuppongono, nell'ambito del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore. La Corte ne ha dedotto che, qualora l'attività di un prestatore consista nel fornire esclusivamente prestazioni senza contropartita diretta, non vi è una base imponibile e le dette prestazioni gratuite non sono pertanto soggette all'imposta sul valore aggiunto (v. sentenza 1° aprile 1982, causa 89/91, Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade Development Council, Racc. pag. 1277, punti 9 e 10).

13 Nelle sentenze 5 febbraio 1981, causa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Racc. pag. 445, punto 12), e 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd (Racc. pag. 6365, punto 11), la Corte ha precisato al riguardo che la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato e che una prestazione di servizi è pertanto imponibile solo quando esista un nesso diretto fra il servizio prestato e il controvalore ricevuto (v. altresì sentenza 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council, Racc. pag. 1443, punti 11 e 12).

14 Da quanto sopra consegue che una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2, n. 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, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente.

15 Orbene, è giocoforza constatare che in un caso come quello controverso nella causa principale tali presupposti non sussistono.

16 Talché, nell'ipotesi in cui un musicista si esibisca sulla pubblica via ricevendo offerte dai passanti, queste entrate non possono considerarsi come corrispettivo di un servizio reso a questi ultimi.

17 Invero, per un verso, non ricorre alcuna pattuizione tra le parti, giacché i passanti versano spontaneamente un obolo del quale stabiliscono l'ammontare a loro arbitrio. Per l'altro, non sussiste alcuna correlazione necessaria tra la prestazione

musicale e le oblazioni ad essa conseguenti. Così, i passanti non chiedono che il musicista suoni per loro; inoltre, essi versano delle somme non già in funzione della prestazione musicale, bensì in funzione di motivazioni soggettive, tra le quali possono intervenire considerazioni di simpatia. Infatti, mentre alcune persone depositano nella ciotola del musicista una somma talora elevata senza trattenersi ad ascoltare, altre si soffermano per un certo tempo ad ascoltare la musica senza lasciare alcun obolo.

18 D'altro canto, contrariamente alla tesi dei governi tedesco ed olandese, il fatto che il musicista suoni in pubblico allo scopo di raccogliere del denaro e che in tale occasione riceva di fatto determinate somme è irrilevante ai fini della qualificazione della controversa attività come prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi della sesta direttiva.

19 Questa interpretazione non viene infirmata dalla circostanza che un musicista, come il ricorrente nella causa principale, chieda del denaro e possa di fatto confidare nel conseguimento di determinate somme suonando sulla pubblica via. Tali oblazioni sono infatti prettamente gratuite ed aleatorie e il loro importo è praticamente impossibile da determinare.

20 Ciò premesso, le questioni poste dal Gerechtshof di Leeuwarden vanno risolte dichiarando che l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esula dalla nozione di «prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso», di cui allo stesso articolo, un'attività che consiste nel suonare sulla pubblica via e per la

quale nessun corrispettivo viene pattuito, pur quando l'interessato richieda una ricompensa in denaro e percepisca determinate somme, il cui ammontare tuttavia non sia determinato o determinabile.

## Sulle spese

21 Le spese sostenute dai governi tedesco e olandese nonché 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 sottopostele dal Gerechtshof di Leeuwarden, con ordinanza 8 gennaio 1993, dichiara:

**L'art. 2, n. 1, della 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, deve essere interpretato nel senso che esula dalla nozione di «prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso», di cui allo stesso articolo, un'attività che consiste nel suonare sulla pubblica via e per la quale**

**nessun corrispettivo viene pattuito, pur quando l'interessato richieda una ricompensa e percepisca determinate somme, il cui ammontare tuttavia non sia determinato o determinabile.**

Mancini Kakouris

Schockweiler Kapteyn Murray

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 3 marzo 1994.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

G.F. Mancini