

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
CARL OTTO LENZ

presentate il 20 gennaio 1994 *

*Signor Presidente,
Signori Giudici,*

A — Introduzione

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale il *Gerechtshof* di Leeuwarden intende chiedere alla Corte quale sia la portata della nozione di «prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso», di cui all'art. 2 della sesta direttiva in materia di imposta sul valore aggiunto ¹. Questo articolo dispone in particolare che:

«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. Nella controversia di cui alla causa principale il ricorrente, signor Tolsma, si oppone ad una decisione di rettifica fiscale promanante dall'*Inspecteur der Omzetbelasting* (ispettore competente in materia di imposte sul giro d'affari, in prosieguo: l'«ispettore»), resistente in giudizio, con la quale quest'ultimo gli ingiunge il versamento di un determinato importo a titolo di imposta sul giro d'affari accertata in relazione alla sua attività di musicista di organetto di Barberia.

3. Con tale strumento il ricorrente nella causa principale suona sulla pubblica via esortando i passanti a versargli un «obolo» e porgendo loro una ciotola.

4. A sostegno del proprio ricorso il ricorrente nella causa principale ha dedotto che la prestazione di servizi da lui fornita non viene effettuata a titolo oneroso, non essendo condizionata ad alcun «corrispettivo o compenso». L'obolo che i passanti gli elargiscono sarebbe al di fuori di qualsiasi obbligo.

5. L'ispettore ha obiettato che il servizio in parola era pur sempre fornito a titolo

* Lingua originale: il tedesco.

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 L 145 del 13.6.1977, pag. 1); da ultimo modificata con la direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE (GU L 384 del 30.12.1992, pag. 47).

oneroso in quanto i passanti che elargiscono un obolo al musicista lo farebbero per ricompensare quest'ultimo della musica che egli fa loro ascoltare. Sussisterebbe pertanto una connessione diretta tra il servizio prestato e il compenso percepito, di modo che il servizio in questione verrebbe prestato a titolo oneroso. La circostanza che tale compenso non sia stato pattuito sarebbe irrilevante.

6. Atteso quanto sopra, 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.

B — Parere

7. *I.* Per risolvere le questioni suddette mi sembra importante chiarire la nozione di «prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, nel contesto in cui tale nozione viene definita.

8. La sesta direttiva segue, come parte integrante del sistema comune di imposta sul valore aggiunto, alla prima direttiva², la quale all'art. 2, commi primo e secondo, recita:

«Il principio del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale *sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi*, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul *prezzo* del bene o del

2 — Prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU n. 71, pag. 1301).

servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo»³.

9. L'art. 11, A, n. 1, della sesta direttiva fa per l'appunto riscontro a questo principio in tema di base imponibile. Alla stregua di questo articolo, la base imponibile risulta dal «*corrispettivo*»⁴ versato o da versare al fornitore o al prestatore da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.

10. Le suddette norme dimostrano che il sistema comunitario d'imposta sul valore aggiunto si fonda sull'esistenza di una *pattuizione in ordine ad uno scambio di prestazioni reciproche*, ossia la fornitura o prestazione di servizi, da un lato, e il corrispettivo, dall'altro. Così, nella sentenza Hong-Kong Trade⁵, la Corte ha dichiarato che

«le prestazioni gratuite si differenziano, per natura, dalle operazioni imponibili le quali *presuppongono*, nell'ambito del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, la

stipulazione di un prezzo o di un controvalore»⁶.

11. Coerentemente con questo principio l'art. 22 della sesta direttiva fa obbligo ai soggetti passivi, tra l'altro, di emettere fatture o documenti equivalenti, ossia di certificare per via documentale il «*corrispettivo*» che essi possono esigere in forza degli *accordi stipulati*.

12. Con particolare riguardo all'art. 2, n. 1, sul quale si verte nel caso in esame, le previsioni di questa norma relative all'ambito di applicazione dell'imposta vanno interpretate alla luce di queste considerazioni. L'importanza delle disposizioni relative alla base imponibile ai fini dell'interpretazione del sistema d'imposta sul valore aggiunto è stata sottolineata dalla Corte nella già segnalata causa Hong-Kong Trade (nella quale, in realtà, l'elemento mancante non era l'accordo, bensì la prestazione da parte del destinatario del servizio reso). In essa la Corte ha dichiarato che:

«[Le attività svolte dai soggetti passivi], se sono esclusivamente gratuite, non rientrano nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto in quanto non possono, a norma dell'art. 8⁷, costituire una base imponibile»⁸.

3 — Il corsivo è mio.

4 — Il corsivo è mio.

5 — Sentenza 1° aprile 1982, causa 89/81, Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade (Racc. pag. 1277).

6 — Punto 10 della sentenza; il corsivo è mio.

7 — Il riferimento è all'art. 8 della seconda direttiva (GU n. 71 del 14.4.1967, pag. 1303). Tale norma è precorritrice dell'art. 11 della sesta direttiva.

8 — Punto 11 della sentenza Hong-Kong Trade.

13. Discende dai suddetti rilievi che, contrariamente alla tesi del governo olandese, non è sufficiente, affinché una prestazione di servizi abbia carattere «oneroso», che un soggetto percepisca di fatto dei redditi (eventualmente assoggettabili a imposta sul reddito) per le sue attività, partecipando in tal modo alla vita economica. Benché l'ambito di applicazione della sesta direttiva sia indubbiamente ampio ⁹, come viene ricordato dal governo olandese, tale ampiezza, alla luce del suo contesto, riguarda di massima le sole operazioni che involgono un elemento di scambio contrattuale nel senso che si è prima chiarito ¹⁰.

14. *II.* La giurisprudenza ha elaborato taluni criteri atti a concretizzare questo principio:

— Deve sussistere una connessione diretta tra il servizio prestato (nella specie, l'attività musicale) ed il controvalore ricevuto (nella specie, le oblazioni dei passanti) ¹¹. Tale connessione deve atteggiarsi in

modo tale da potersi riscontrare un rapporto tra l'entità dei vantaggi arrecati ai destinatari del servizio prestato e l'entità del relativo corrispettivo ¹².

— Il corrispettivo deve poter essere tradotto in valore monetario ¹³.

— Deve trattarsi di un valore soggettivo ¹⁴, dal momento che la base imponibile è il corrispettivo realmente ricevuto e non un valore stimato in base a canoni obiettivi. Ne consegue che una prestazione di servizi priva di corrispettivo avente valore soggettivo non è una prestazione di servizi «effettuata a titolo oneroso» ¹⁵.

15. *III. 1.* Ciò premesso, prenderò anzitutto in esame la questione sub «1 a)» posta dal *Gerechthof di Leeuwarden*.

9 — V. sentenza 4 dicembre 1990 (causa C-186/89, Van Tiem, Racc. pag. I-4363, punto 17).

10 — Il punto se sia possibile, ed a quali precise condizioni, equiparare in via eccezionale altre operazioni economiche a quelle menzionate nella norma non necessita di essere definito in questa sede. Una simile equiparazione è infatti in ogni caso esclusa nel caso di specie. V. ultra ai paragrafi 25 e seguenti.

11 — Sentenze 5 febbraio 1981, causa 154/80, *Staatssecretaris van Financiën/Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (Racc. pag. 445, punto 12); 8 marzo 1988, causa 102/86, *Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise* (Racc. pag. 1443, punto 11); 23 novembre 1988, causa 230/87, *Naturally Yours Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise* (Racc. pag. 6365, punto 11).

12 — Sentenza *Apple and Pear Development Council* (citata alla precedente nota), punto 15.

13 — Sentenze *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (v. nota 11), punto 13, e *Naturally Yours Cosmetics* (v. nota 11), punto 16.

14 — V. ultra al paragrafo 23.

15 — Sentenze *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (v. nota 11), punti 10 e 11, e *Naturally Yours Cosmetics* (v. nota 11), punto 16.

16. In essa il giudice proponente muove dalla premessa che la «prestazione» consistente nel suonare sulla pubblica via, sebbene «nessun compenso venga pattuito», viene «ugualmente ricompensata».

17. A mio giudizio non si può, in circostanze del genere, parlare di una prestazione «effettuata a titolo oneroso». In mancanza di un prezzo o di altro controvalore in qualche modo riferibile ad una pattuizione in ordine ad uno scambio¹⁶ non sussiste infatti alcuna *connessione diretta*¹⁷ tra la prestazione effettuata e i redditi prodotti. Questi ultimi dipendono piuttosto dalla *spontanea* decisione di alcuni passanti di versare una *somma a loro discrezione*.

18. Tale rilievo trova del resto un riscontro nella circostanza che la «prestazione» medesima non viene affatto definita contrattualmente né quanto al principio né quanto alla sua portata. La Commissione osserva giustamente che il ricorrente nella causa principale

suona spontaneamente l'organetto e può cessare di farlo in qualsiasi momento. Per altro verso, i passanti sono liberi di decidere quanto tempo soffermarsi ad ascoltarlo¹⁸.

19. Per gli stessi motivi è impossibile determinare il rapporto che deve necessariamente sussistere tra i vantaggi che i passanti traggono dalla prestazione musicale e il pagamento effettivo da essi compiuto nonché l'ammontare del medesimo¹⁹: non essendo vincolati da un obbligo contrattuale, il ricorrente nella causa principale e i passanti possono liberamente decidere su tutti gli elementi di questo rapporto. Così, alcuni passanti depositeranno nella ciotola del ricorrente una somma più elevata senza intrattenersi per ascoltarlo, mentre altri indugeranno ad ascoltarlo senza elargire nulla.

20. Questo rilievo dimostra inoltre l'infondatezza del paragone fatto dal governo olandese con i musicisti che svolgono la loro attività sulla base di accordi contrattuali stipulati con ciascuno degli ascoltatori presenti nel pubblico. In un caso del genere, infatti, la prestazione e il suo corrispettivo, come pure il rapporto intercorrente tra questi elementi, vengono definiti da un accordo tra le parti, il che non avviene nel caso di specie.

16 — V. supra ai paragrafi 7-13.

17 — V. supra al paragrafo 14, primo trattino.

18 — Va rilevato, per inciso, che alla luce delle circostanze del caso di specie può dubitarsi persino dell'esistenza di una «prestazione di servizi». Dalla lettera e dal contesto delle questioni pregiudiziali risulta tuttavia che ciò che interessa il giudice di rinvio è l'aspetto indicato dall'art. 2 della sesta direttiva con l'espressione «effettuata a titolo oneroso».

19 — V. sentenza richiamata supra alla nota 12.

21. Contrariamente alla tesi del governo tedesco, il «nesso intrinseco» necessario tra le due «prestazioni» non può desumersi neppure dalla circostanza che «se i passanti porgono del denaro è unicamente per il fatto che essi hanno dapprima ascoltato della musica». L'esibizione musicale del ricorrente nella causa principale potrebbe indubbiamente indurre alcuni passanti a donargli un po' di denaro. Altri, che sarebbero in ogni caso disposti a fargli un'offerta, danno forse un somma di ammontare più elevato rispetto a quella che avrebbero offerto se il ricorrente nella causa principale, anziché suonare, si fosse limitato a chiedere l'elemosina. Nel fare tutto ciò il ricorrente nella causa principale e i passanti non definiscono la prestazione e il suo corrispettivo come elementi reciproci di uno scambio. Conseguentemente, le motivazioni che sono alla base della maggiore o minore propensione dei passanti a fare un'offerta non hanno alcuna rilevanza.

22. In conclusione, pertanto, è assodato che non ricorre il presupposto dell'esistenza di un «nesso intrinseco» nel senso affermato dalla giurisprudenza.

23. Inoltre, nelle oblazioni fatte dai passanti non può ravvisarsi alcun valore soggettivo (o controprestazione soggettiva)²⁰. Manca

infatti un rapporto (soggettivo), definito dalle *parti*, tra prestazione e controprestazione. Il corrispettivo del vantaggio conseguito dai passanti potrebbe semmai essere valutato alla stregua di criteri oggettivi²¹, il che, secondo la giurisprudenza sopra ricordata, non è tuttavia sufficiente in relazione al requisito di una prestazione di servizi «effettuata a titolo oneroso».

24. Pertanto, la questione pregiudiziale sub «1 a)» deferita dal *Gerechthof* di Leeuwarden va risolta nel seguente modo:

Un'esibizione musicale offerta sulla pubblica via, per la quale nessuna ricompensa venga pattuita ma venga tuttavia percepita dall'interessato, non deve considerarsi prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva in materia di organizzazione delle normative degli Stati membri relative alle imposte sul giro d'affari.

25. 2. La questione sub «1 b)» si caratterizza rispetto alla questione sub «1 a)» per un ulteriore elemento di fatto. Invero, nell'ambito

20 — V. supra al paragrafo 14, terzo trattino.

21 — Ad esempio, la permanenza media di ciascun passante all'ascolto, l'importo medio delle loro offerte, ecc.

di tale questione il giudice proponente muove dalla premessa che un «compenso» (...) «venga nondimeno richiesto e possibilmente — stando all'usanza comune — atteso dall'interessato, pur se il suo ammontare non sia determinato o determinabile». Da un esame più accurato risulta che il giudice proponente, richiamando l'attenzione su questo ulteriore elemento, intende prospettare il quesito se un'ipotesi siffatta possa essere equiparata a quella in cui un corrispettivo venga pattuito.

o meno rilevanti sarebbero probabili, tale affermazione sarebbe priva di interesse. Invero, l'ammontare dell'offerta fatta da ciascun passante non è, come si evince pure dalla formulazione letterale della questione, determinato o determinabile. Sicché, l'usanza alla quale fa riferimento il giudice nazionale non sarebbe idonea a creare alcun rapporto tra la prestazione fornita dal ricorrente nella causa principale e l'oblazione fatta da ciascun passante, paragonabile a quello esistente nell'ipotesi di scambio concordato di prestazioni.

26. A mio giudizio la questione merita soluzione negativa, sicché la precedente valutazione rimane inalterata.

29. Analogo rilievo varrebbe ove il giudice di rinvio muovesse dall'idea che, sulla scorta di una *consuetudine sociale*, «possa essere atteso» da un passante medio che egli soddisfi la richiesta di pagamento fattagli dal ricorrente nella causa principale. Una simile prassi non è, neanch'essa, atta a creare una situazione paragonabile a quella derivante da un accordo relativo ad uno scambio di prestazioni, in quanto non sussiste il requisito della determinabilità dell'importo versato.

27. Con riguardo, in primo luogo, alla circostanza che un «compenso» venga «richiesto», tale circostanza costituisce conferma del fatto che nessun diritto può essere fatto valere al riguardo. Ne consegue che non è lecito equiparare il caso in esame a quello in cui venga stipulato un accordo relativo ad uno scambio di prestazioni.

30. Conseguentemente la questione sub «1 b)» va risolta nei seguenti termini:

28. Quanto all'affermazione del giudice di rinvio secondo la quale un «compenso — stando all'usanza comune — può essere atteso dall'interessato», il suo intendimento non è univoco. Se con ciò si volesse intendere che, secondo esperienza, pagamenti più

È al riguardo irrilevante che un'offerta venga richiesta e che, stando all'usanza comune, possa essere attesa in forma di un importo più o meno elevato, ma in ogni caso indeterminato o indeterminabile.

C — Conclusione

31. Riepilogando, propongo di risolvere le questioni poste dal *Gerechtshof di Leeuwarden* come segue:

- «1) Un'esibizione musicale offerta sulla pubblica via, per la quale nessuna ricompensa venga pattuita ma venga tuttavia percepita dall'interessato, non deve considerarsi prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva in materia di organizzazione delle normative degli Stati membri relative alle imposte sul giro d'affari.

- 2) È al riguardo irrilevante che un'offerta venga richiesta e che, stando all'usanza comune, possa essere attesa in forma di un importo più o meno elevato, ma in ogni caso indeterminato o indeterminabile».