SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

14 luglio 2011 *

Nel procedimento C-464/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dalla Cour d'appel de Mons (Belgio), con decisione 17 settembre 2010, pervenuta in cancelleria il 24 settembre 2010, nella causa

État belge

contro

Pierre Henfling, Raphaël Davin e Koenraad Tanghe, in qualità di curatori fallimentari della Tiercé Franco-Belge SA,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta dal sig. D. Šváby, presidente di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta e dal sig. T. von Danwitz (relatore), giudici,

* Lingua processuale: il francese.

avvocato generale: sig. Y. Bot
cancelliere: sig. K. Malacek, amministratore,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 18 maggio 2011,

considerate le osservazioni presentate:

— per gli avv.ti P. Henfling, R. Davin e K. Tanghe, in qualità di curatori fallimentari della Tiercé Franco-Belge SA, dall'avv. O. Bertin, avocat;

— per il governo belga, dalle sig.re M. Jacobs e L. Van den Broeck nonché dal sig. J.-C. Halleux, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, dalla sig.ra D. Recchia, dal sig. B. Stromsky e dalla sig.ra C. Soulay, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 6, n. 4, e 13, parte B, lett. f), 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 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra lo Stato belga e gli avv.ti Henfling, Davin e Tanghe, in qualità di curatori fallimentari della Tiercé Franco-Belge SA (in prosieguo: la «TFB»), relativamente al rifiuto di tale Stato di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») le prestazioni fornite dalle agenzie di scommesse per la TFB.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3 Ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, sono soggette ad 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».

4 In forza dell'art. 5, nn. 1 e 4, lett. c), di tale direttiva, si considera cessione di bene «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario» nonché «il trasferimento di un bene effettuato in base ad un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita».

5 L'art. 6 di detta direttiva prevede quanto segue:

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

(…)

4. Qualora un soggetto passivo che agisce a proprio nome ma per conto di altri partecipi ad una prestazione di servizi, si riterrà che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio.

(…)».

6 L'art. 13 della sesta direttiva, intitolato «Esenzioni all'interno del paese», prevede:

«(…)

B. Altre esenzioni

Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(…)

f) le scommesse, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro;

(…)».

La normativa nazionale

7 Gli artt. 10, n. 1, del code de la taxe sur la valeur ajoutée (codice dell'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: il «codice dell'IVA») dispone quanto segue:

«Si considera cessione di un bene il trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario.

Si tratta in particolare della messa di un bene a disposizione dell'acquirente o del cessionario in esecuzione di un contratto traslativo o dichiarativo».

8 L'art. 13, nn. 1 e 2, di tale codice recita:

«1. Il commissionario all'acquisto è considerato acquirente e, rispetto al suo committente, venditore del bene che è acquistato dal suo intermediario; il commissionario alla vendita è considerato venditore e, rispetto al suo committente, acquirente del bene venduto dal suo intermediario.

2. È considerato commissionario, non solo chi agisce in nome proprio o sotto una ragione sociale per conto del committente, ma anche l'intermediario all'acquisto che riceve dal venditore, o l'intermediario alla vendita che rilascia all'acquirente, a qualsiasi titolo, una fattura, una nota di debito o qualsiasi altro scritto equivalente rilasciato in nome proprio».

9 Ai termini dell'art. 18, n. 1, del codice dell'IVA:

«Si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce una cessione di un bene ai sensi del presente codice.

In particolare, è considerata una prestazione di servizi, l'esecuzione di un contratto che ha ad oggetto:

(…)

3. il mandato

(…)».

10 L'art. 20, n. 1, primo comma, del codice dell'IVA dispone:

«(…) qualora un commissionario o un intermediario, che agisce nelle condizioni previste all'art. 13, n. 2, partecipi a prestazioni di servizi, si ritiene che abbia ricevuto o fornito tali servizi personalmente».

11 Ai sensi dell'art. 44, n. 3, punto 13, di tale codice, sono esentati dall'IVA «le scommesse, lotterie e altri giochi d'azzardo o con posta in denaro, nel rispetto delle condizioni e dei limiti stabiliti dal Re».

Causa principale e questione pregiudiziale

12 La TFB, dichiarata fallita il 27 ottobre 2008, è una società per azioni registrata ai fini dell'IVA in Belgio, la cui attività consiste nella raccolta di scommesse, in particolare, su corse di cavalli in Belgio e in altri Stati.

13 Nell'ambito della sua attività, essa si avvale di una rete di agenti locali, chiamati «ricevitori», sparsi in tutto il territorio del Regno del Belgio. Tali ricevitori sono incaricati di raccogliere le poste degli scommettitori su corse di cavalli e altri eventi sportivi, di registrare le scommesse, di emettere schedine o tagliandi per gli scommettitori e di pagare le vincite.

14 Ogni ricevitore è vincolato alla TFB da una convenzione denominata «contratto di commissione».

15 In forza di tale contratto, la TFB è proprietaria dell'azienda data in gestione al ricevitore. Essa mette a disposizione di quest'ultimo i locali con le necessarie forniture energetiche, si accolla l'assicurazione sull'abitazione e provvede ad installare l'insegna e a garantire il suo funzionamento.

16 Tale contratto dispone altresì che la TFB mette disposizione del ricevitore il materiale informatico con cui sono registrate tutte le scommesse effettuate e il pagamento delle vincite. Il materiale e i documenti vengono trasmessi dalla TFB al ricevitore a titolo di deposito gratuito e rimangono di proprietà esclusiva della TFB. Il ricevitore si impegna a utilizzare con la diligenza del buon padre di famiglia il materiale che gli è in tal modo trasmesso dalla TFB e ad informare quest'ultima di qualsiasi anomalia nel funzionamento di tale materiale, della cui riparazione e manutenzione si occupa la TFB a sue spese.

17 Inoltre, il ricevitore è obbligato, ai sensi del «contratto di commissione» concluso con la TFB, a rispettare i regolamenti riguardanti la raccolta delle scommesse e, in particolare, la registrazione, la contabilità e il pagamento di esse. Il ricevitore si impegna ad assicurare che la sua agenzia funzioni regolarmente e che sia aperta in conformità degli eventi collegati alle attività e ai prodotti della TFB. Tuttavia, egli ha il diritto di decidere liberamente dell'organizzazione della sua agenzia ed è libero di assumere personale per far fronte più efficacemente ai suoi obblighi.

18 La TFB autorizza il ricevitore a raccogliere tutti i tipi di scommesse per cui essa è regolarmente autorizzata, tramite legge o mandato, e gli consente di esercitare qualsiasi altra attività purché non sia contraria alla legge sulle agenzie ippiche e non sia effettuata per conto di un concorrente diretto della TFB.

19 Secondo le disposizioni generali del regolamento della TFB, il gestore dell'agenzia, che è l'unica persona abilitata a registrare una scommessa, può sempre rifiutarla, in tutto o in parte, senza essere obbligato a giustificare il suo rifiuto. Inoltre uno scommettitore vincente può ritirare la sua vincita solo dal ricevitore presso cui aveva effettuato la sua scommessa.

20 Il ricevitore è remunerato con una commissione, fissata in una percentuale delle puntate registrate previa deduzione degli importi dei rimborsi effettuati. Tale commissione è calcolata e versata mensilmente, al di fuori delle operazioni normali di scommesse. Il ricevitore non rilascia alcuna fattura alla TFB per la riscossione delle commissioni.

21 Le schedine emesse dal ricevitore per comprovare le scommesse menzionano, in alto sul retro, il nome del ricevitore, il suo numero di registro di commercio e il suo numero di partita IVA. Sul retro di tali schedine compaiono inoltre menzioni iscritte sui margini, cioè in basso di tali schedine «Belgische Tiercé» e «Tiercé belge» e, in alto, «Tiercé Franco Belge». Sulla parte anteriore delle medesime schedine compare il testo seguente: «Con la sua partecipazione, lo scommettitore conferma di essere a conoscenza e di accettare le clausole dei regolamenti della S.C. P.M.U. belga, della S.A. Tiercé Franco-Belge e della Bingoal».

22 Nel corso di un controllo, iniziato nel mese di luglio 2000, l'amministrazione tributaria belga constatava che le commissioni percepite dai ricevitori tra il 1º gennaio 1997 e il 31 dicembre 2000 non erano state assoggettate all'IVA. Dal momento che i ricevitori operano in nome della TFB e che, di conseguenza, la loro attività doveva esser assoggettata all'IVA, tale amministrazione ha notificato alla TFB, nel mese di novembre 2001, un supplemento di IVA, accresciuto delle ammende e degli interessi di mora, in relazione all'IVA dovuta su tali commissioni.

23 La TFB ha proposto un ricorso dinnanzi al Tribunal de première instance de Liège e ha chiesto di dichiarare che l'IVA non era dovuta sulle commissioni di cui trattasi, affermando che, ai fini dell'applicazione della normativa sull'IVA, i ricevitori dovevano essere considerati come commissionari che agiscono nell'ambito di una prestazione di servizi esentata da tale imposta.

24 Con sentenza 20 settembre 2004 tale tribunale ha accolto la domanda della TFB. In seguito ad appello dello Stato belga, la Cour d'appel de Liège ha confermato integralmente tale giudizio con sentenza 5 ottobre 2005. La Cour de cassation ha cassato tale sentenza ed ha rinviato la causa dinanzi al giudice del rinvio.

25 Tale giudice ha, in primo luogo, esaminato il contratto tra la TFB e i ricevitori, giudicando che dalla combinazione degli elementi intrinseci ed estrinseci di tale contratto risulta che la TFB aveva posto a carico dei ricevitori l'obbligo contrattuale di raccogliere e registrare scommesse nell'ambito di un contratto di commissione e non di un contratto di mandato. Inoltre, tale giudice ha rilevato che l'art. 13, n. 2, del codice dell'IVA priverebbe di qualsiasi interesse la questione se l'intermediario abbia agito come mandatario o come commissionario. Detto giudice ha concluso che i ricevitori intervenivano direttamente in nome proprio, in forza di un contratto di commissione, in una prestazione di servizi che comportava la registrazione di scommesse e il pagamento di vincite per conto della TFB.

26 In secondo luogo, il giudice del rinvio si è adoperato per accertare se le commissioni corrisposte dalla TFB ai ricevitori siano esenti dall'IVA. La Cour d'appel de Mons, ritenendo a tale proposito che la soluzione della controversia di cui alla causa principale dipenda dall'interpretazione del diritto dell'Unione, ha deciso di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte la questione pregiudiziale seguente:

«Se gli artt. 6, n. 4, e 13, parte B, lett. f), della [sesta direttiva] debbano essere interpretati nel senso che ostano al riconoscimento di un'esenzione dall'imposta per servizi forniti da un commissionario che partecipi in proprio nome, ma per conto di un committente che organizza prestazioni di servizi ai sensi del detto art. 13, parte B, lett. f)».

Sulla questione pregiudiziale

27 Il giudice del rinvio chiede, con la sua questione, se gli artt. 6, n. 4, e 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che ostano al riconoscimento di un'esenzione dall'IVA per servizi forniti da un commissionario che partecipi in nome proprio, ma per conto di un committente che organizza prestazioni di servizi ai sensi del detto art. 13, parte B, lett. f). In particolare, tale questione riguarda il trattamento dal punto di vista dell'IVA del rapporto tra un'impresa che esercita un'attività di raccolta di scommesse e un operatore economico che partecipi in nome proprio, ma per conto di detta impresa, alla raccolta di scommesse.

28 Ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva le scommesse, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro sono esentate dall'IVA, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro.

29 Tale esenzione è motivata da considerazioni di ordine pratico, in quanto le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano all'applicazione dell'IVA, e non, come nel caso relativo a determinate prestazioni di servizi d'interesse generale in ambito sociale, dalla volontà di garantire a tali attività un trattamento più favorevole in materia di IVA (v. sentenze 13 luglio 2006, causa C-89/05, United Utilities, Racc. pag. I-6813, punto 23, e 10 giugno 2010, causa C-58/09, Leo-Libera, Racc. pag. I-5189, punto 24).

30 L'operazione di scommessa cui tale disposizione si riferisce è caratterizzata dall'attribuzione di una possibilità di guadagno agli scommettitori a fronte dell'assunzione del rischio di dover corrispondere le relative vincite (sentenza United Utilities, cit., punto 26).

31 La Corte ha quindi concluso che la fornitura di servizi di «call centre» a favore di un organizzatore di scommesse telefoniche, che comporta l'accettazione delle scommesse in nome dell'organizzatore da parte del personale impiegato dal prestatore dei detti servizi, non rappresenta un'operazione di scommessa ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva e, pertanto, non può beneficiare dell'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione (sentenza United Utilities, cit., punto 29).

32 Orbene, la causa principale si distingue sotto numerosi aspetti da quella che ha dato origine alla sentenza precedentemente citata United Utilities. Infatti, da un lato, l'attività dei ricevitori è diversa da quella del summenzionato «call center», in particolare in quanto i ricevitori sono noti agli scommettitori, possono rifiutare una scommessa senza essere obbligati a giustificare tale rifiuto e sono altresì incaricati di pagare le vincite agli scommettitori. Dall'altro lato, la causa che aveva dato origine a tale sentenza riguardava l'accettazione delle scommesse in nome dell'organizzatore, mentre la questione posta nella causa principale riguarda espressamente la situazione di un operatore economico che partecipa per conto dell'organizzatore delle scommesse, ma opera in nome proprio nella raccolta di tali scommesse.

33 Una tale partecipazione in nome proprio significa che, contrariamente a quanto avveniva nella causa che ha dato luogo alla citata sentenza United Utilities, come viene precisato al punto 27 di essa, il rapporto giuridico nasce non direttamente tra lo scommettitore e l'impresa per conto della quale l'operatore intermediario agisce, ma tra tale operatore e lo scommettitore, da un lato, e tale operatore e detta impresa dall'altro.

34 Per quanto riguarda il trattamento di tale intermediazione dal punto di vista dell'IVA, l'art. 6, n. 4, della sesta direttiva dispone che, qualora un soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto altrui partecipi ad una prestazione di servizi, si riterrà che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio.

35 Così, tale disposizione crea la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente. In forza di tale finzione, l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioè il commissionario, si ritiene avere, in un primo tempo, ricevuto i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioè il committente, prima di fornire, in un secondo tempo, personalmente tali servizi ad un cliente. Ne consegue che, per quanto riguarda il rapporto giuridico tra il committente e il commissionario, il loro ruolo rispettivo di prestatore di servizi e di pagatore è artificialmente invertito ai fini dell'IVA.

36 Poiché l'art. 6, n. 4, della sesta direttiva rientra nel titolo V di tale direttiva, intitolato «Operazioni imponibili», ed è formulato in termini generali, senza contenere restrizioni quanto al suo ambito di applicazione o alla sua portata, la finzione creata da tale disposizione riguarda altresì l'applicazione delle esenzioni dall'IVA previste dalla sesta direttiva. Ne consegue che, se la prestazione di servizi cui il commissionario partecipa è esentata dall'IVA, tale esenzione è altresì applicabile al rapporto giuridico tra il committente e il commissionario.

37 Tale conclusione vale anche per l'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva, relativa alle operazioni di scommesse. Infatti, tale esenzione non presenta, rispetto ad altre esenzioni, particolarità che giustificherebbero una limitazione dell'ambito di applicazione dell'art. 6, n. 4, di tale direttiva e un'esclusione delle scommesse da tale ambito di applicazione. Inoltre, in sede di applicazione di quest'ultima disposizione, è irrilevante il fatto che detto art. 13, parte B, lett. f), non preveda un'esenzione delle prestazioni di intermediazione o di negoziazione allorché un'esenzione del genere è prevista espressamente all'art. 13, parte B, lett. a) e d), della sesta direttiva.

38 Contrariamente a quanto sostiene il governo belga, il principio di neutralità fiscale non osta neppure all'applicazione dell'esenzione dall'IVA prevista all'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva al rapporto tra il committente e il commissionario, nonostante la commissione pagata ad un mandatario che agisce in nome e per conto del

mandante venga assoggettata all'IVA. Infatti, come risulta dall'art. 6, n. 4, della sesta direttiva, quest'ultima prevede essa stessa regole particolari per le prestazioni di servizi fornite da un commissionario, che agisce in nome proprio ma per conto altrui, diverse da quelle disciplinanti le prestazioni fornite da un mandatario, che agisce in nome e per conto altrui.

39 Per quanto riguarda la questione sollevata dal governo belga se i ricevitori di cui trattasi nella causa principale nel raccogliere scommesse agiscano effettivamente in nome proprio ai sensi dell'art. 6, n. 4, della sesta direttiva, occorre constatare che la questione posta, che riprende la lettera di tale paragrafo, è fondata sulla premessa che tali ricevitori rientrino nell'ambito di applicazione del medesimo.

40 Nell'ambito della procedura di cui all'art. 267 TFUE, spetta al giudice nazionale cui è stata sottoposta la controversia sull'applicazione dell'art. 6, n. 4, della sesta direttiva accertare se detto requisito ricorra o meno alla luce di tutti i dati della fattispecie ed in particolare della natura degli obblighi contrattuali dell'operatore economico interessato nei confronti dei suoi clienti (v. in tal senso, per quanto riguarda l'art. 26 della sesta direttiva, sentenze 12 novembre 1992, causa C-163/91, Van Ginkel, Racc. pag. I-5723, punto 21, e 13 ottobre 2005, causa C-200/04, ISt, Racc. pag. I-8691, punti 19 e 20).

41 Tuttavia, la Corte, chiamata a fornire al giudice nazionale risposte utili, è competente a fornire indicazioni tratte dagli atti della causa principale come pure dalle osservazioni scritte ed orali sottopostele, idonee a mettere il giudice nazionale in grado di decidere (v. sentenze 11 dicembre 2007, causa C-438/05, International Transport Workers' Federation e Finnish Seamen's Union, Racc. pag. I-10779, punto 85, nonché 13 aprile 2010, causa C-73/08, Bressol e a., Racc. pag. I-2735, punto 65).

42 Per quanto riguarda l'attività dei ricevitori di cui alla causa principale, occorre sottolineare che se è vero che la condizione relativa al fatto che il soggetto passivo deve agire in nome proprio ma per conto altrui — di cui all'art. 6, n. 4, della sesta direttiva — deve essere interpretata alla luce delle relative relazioni contrattuali, come risulta dal punto 40 della presente sentenza, ciononostante il buon funzionamento del sistema comune dell'IVA introdotto da tale direttiva richiede una concreta verifica da parte del giudice del rinvio, idonea a stabilire se, alla luce dell'insieme degli elementi della fattispecie, tali ricevitori agiscano effettivamente in nome proprio nella raccolta di scommesse.

43 A tale proposito, si deve considerare, in particolare, se l'esercizio della loro attività richieda o meno il possesso di un'autorizzazione dei pubblici poteri, se le schedine emesse dai ricevitori contengano il nome della TFB, se i clienti accettino, secondo le menzioni riportate su tali schedine, di adeguarsi alle clausole del regolamento di tale società, se l'azienda gestita dai ricevitori sia contrassegnata dall'insegna di detta società che ne è proprietaria e se, prima dei fatti di cui alla causa principale, i ricevitori agissero o meno come mandatari. Invece, l'eventuale esistenza di una disposizione nazionale in materia di IVA che estenda la finzione giuridica prevista all'art. 6, n. 4, della sesta direttiva oltre i criteri stabiliti in detta disposizione non può essere presa in considerazione nell'ambito della verifica che consente di accertare se i ricevitori agiscano o meno in nome proprio. Infatti, se le condizioni risultanti dal solo art. 6, n. 4, della sesta direttiva non fossero soddisfatte, l'esenzione dall'IVA prevista all'art. 13, parte B, lett. f), di tale direttiva in materia di scommesse non si applicherebbe nella causa principale.

44 Da tutto quanto precede discende che occorre risolvere la questione proposta dichiarando che gli artt. 6, n. 4, e 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che, qualora un operatore economico partecipi — in proprio nome, ma per conto di un'impresa che organizza un'attività di accettazione di scommesse — alla raccolta di scommesse rientranti nell'esenzione dall'IVA prevista da detto art. 13, parte B, lett. f), si considera che quest'ultima impresa fornisca all'operatore di cui trattasi una prestazione di scommesse rientrante in tale esenzione, ai sensi del detto art. 6, n. 4.

Sulle spese

45 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

Gli artt. 6, n. 4, e 13, parte B, lett. f), 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, devono essere interpretati nel senso che, qualora un operatore economico partecipi — in nome proprio, ma per conto di un'impresa che organizza un'attività di accettazione di scommesse — alla raccolta di scommesse rientranti nell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista da tale art. 13, parte B, lett. f), si considera che quest'ultima impresa fornisca all'operatore di cui trattasi una prestazione di scommesse rientrante in tale esenzione, ai sensi del detto art. 6, n. 4.

Firme