Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

24 ottobre 2013*

«Fiscalità — IVA — Giochi d'azzardo con poste in denaro — Normativa di uno Stato membro che assoggetta cumulativamente all'IVA e a un tributo speciale la gestione di slot machine con possibilità di vincita limitate — Ammissibilità — Base imponibile — Possibilità per il soggetto passivo di ripercuotere l'IVA»

Nella causa C-440/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Hamburg (Germania), con decisione del 21 settembre 2012, pervenuta in cancelleria il 3 ottobre 2012, nel procedimento

Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

contro

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Tizzano, presidente di sezione, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (relatore) e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), da B. Hansen, Rechtsanwalt;

— per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da B.-R. Killmann e A. Cordewener, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 1, paragrafo 2, 73, 135, paragrafo 1, lettera i) e 401 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) (in prosieguo: la «Metropol») al Finanzamt Hamburg-Bergedorf (amministrazione fiscale di Amburgo-Bergedorf) (in prosieguo: il «Finanzamt»), in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dei proventi risultanti dall'organizzazione di giochi d'azzardo mediante slot machine con possibilità di vincita limitate (in prosieguo gli «apparecchi da gioco»).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

La direttiva TVA

3 L'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva IVA dispone:

«Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

(…)».

4 Ai sensi dell'articolo 73 di tale direttiva:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende 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».

5 L'articolo 135, paragrafo 1, lettera i) della direttiva in parola prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

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

6 L'articolo 401 della direttiva IVA dispone:

«Ferme restando 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 qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

Il diritto tedesco

7 L'articolo 4 della legge sull'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: l'«UStG»), intitolato «Esenzioni in caso di cessioni e altre prestazioni», prevede, al paragrafo 9, lettera b) che sono esonerate dall'IVA «le operazioni rientranti nella legge sulle lotterie e sulle scommesse ippiche».

8 L'articolo 12, paragrafo 2, del regolamento sugli apparecchi da gioco e su altri giochi con possibilità di vincite in denaro (Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «SpielV»), prevede, in sostanza, che gli apparecchi da gioco versino vincite ai giocatori in maniera tale da garantire che il contenuto della cassa dell'apparecchio aumenti, a lungo termine, solamente di EUR 33 all'ora.

9 A termini dell'articolo 13 della SpielV:

«(1) La Physikalisch-Technische Bundesanstalt (istituto fisico-tecnico federale) autorizza il tipo di fabbricazione di un apparecchio da gioco unicamente (…) qualora soddisfi i requisiti seguenti:

1. La durata minima di gioco è di cinque secondi, la puntata non può superare i 20 centesimi e la vincita può ammontare al massimo a 2 euro durante tale periodo.

(...)

3. Il totale delle perdite (puntate meno vincite) non può superare 80 euro nel corso di un'ora.

(...)».

10 La legge del Land di Amburgo relativa all'autorizzazione dei casinò pubblici (Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank), come modificata, al suo articolo 3 prevede:

«1. L'impresa che gestisce il casinò è tenuta a corrispondere alla libera città anseatica di Amburgo un'imposta sui casinò in misura pari al 70% dei proventi lordi dei giochi. Essa è tenuta a corrispondere inoltre un tributo speciale in misura pari al 20% dei proventi lordi dei giochi. (…)

2. L'imposta regolamentare sui casinò di cui al paragrafo 1 è ridotta a concorrenza dell'[IVA] dovuta e da assolvere in applicazione dell'[UStG] sulla base delle operazioni generate dalla gestione del casinò (...)».

11 L'articolo 4, paragrafo 1, della legge sui casinò del Land Schleswig-Holstein (Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein), come modificata, dispone quanto segue:

«L'imposta sui casinò ammonta al 50% dei proventi lordi dei giochi. L'[IVA] dovuta e assolta in applicazione dell'[UStG] sulla base delle operazioni generate dalla gestione di un casinò è imputata all'imposta sui casinò».

12 L'articolo 7 della legge sui casinò del Land Mecklembourg-Vorpommern (Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern) così dispone:

«(1) La gestione di un casinò è assoggettata all'imposta sui casinò.

(2) L'imposta sui casinò ammonta:

1. se i proventi lordi dei giochi sono inferiori o uguali a EUR 500 000 nel corso dell'anno di riferimento, al 25%,

(...)

5. per proventi lordi dei giochi superiori a dieci milioni di euro nel corso dell'anno di riferimento, all'80%.

(...)

(7) (...) L'[IVA] dovuta e assolta in applicazione dell'[UStG] che è generata dalla gestione del casinò è imputata all'imposta sui casinò».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

13 Nel corso dell'esercizio 2010, la ricorrente nel procedimento principale gestiva apparecchi da gioco in sette sale gioco situate nei Land di Amburgo, dello Schleswig-Holstein e del Mecklembourg-Vorpommern. La gestione di tali apparecchi è assoggettata, in applicazione delle normative locali dei comuni interessati di tali ultimi due Land e di una legge regionale del Land di Amburgo, ad un'imposta sugli intrattenimenti, calcolata in funzione di aliquote e di basi imponibili diverse a seconda dei comuni.

14 Per ogni apparecchio da gioco, il saldo di cassa, ovvero il denaro introdotto dai giocatori meno le vincite distribuite agli stessi, più i prelievi e meno i riempimenti dell'apparecchio (in prosieguo i «proventi di cassa»), era rilevato mensilmente dalla ricorrente nel procedimento principale sul dispositivo elettronico di controllo. Oltre alla cassa, gli apparecchi da gioco sono muniti di un «hopper», ossia un'unità di raccolta delle monete e di pagamento. L'hopper comprende uno scomparto con monete da 20 centesimi e uno scomparto con monete da 2 euro e viene riempito dal gestore prima di ogni messa in funzione dell'apparecchio. Quando i giocatori inseriscono monete da 20 centesimi e da 2 euro, esse cadono nell'hopper fino a che non è pieno, mentre l'eccedente è automaticamente convogliato verso la cassa. Per quanto riguarda altre monete inserite nonché le banconote introdotte, esse arrivano sempre direttamente nella cassa, il cui contenuto è oggetto di un conteggio elettronico. I cambiamenti del contenuto dell'hopper sono registrati dal dispositivo di controllo e sono altresì presi in conto nel calcolo dei proventi di cassa.

15 Gli apparecchi da gioco sono dotati di una memoria denaro e una memoria «punti». Il denaro introdotto genera, in un primo tempo, un credito nella memoria denaro. La conversione del denaro in punti è registrata dall'apparecchio come «posta», la conversione dei punti in denaro è, dal canto suo, registrata come «vincita». Ogni punto corrisponde ad un centesimo. I punti permettono al giocatore di iniziare il gioco. Il numero di punti attribuiti ad un giocatore, registrato nella memoria, può essere in ogni momento convertito da tale giocatore in una somma di denaro nella memoria denaro, e l'ammontare registrato nella memoria denaro può essere pagato in ogni momento.

16 La conversione dalla memoria denaro alla memoria punti, ovvero una «puntata» ai sensi della SpielV, è soggetta ad una doppia limitazione, segnatamente non può superare EUR 0,20 ogni 5 secondi e EUR 80 all'ora, dopo la detrazione delle vincite. Se è raggiunto il limite di EUR 80 all'ora, non è possibile

effettuare alcuna altra conversione dalla memoria denaro alla memoria punti per il resto dell'ora («pausa di conversione»). I cambiamenti nel punteggio nella memoria punti (giocate, poste, vincite o perdite secondo il linguaggio corrente) non sono soggetti ad alcuna regolamentazione.

17 La somma annuale di tutti i proventi di cassa mensili di tutti gli apparecchi della ricorrente nel procedimento principale ammontava, nel corso dell'esercizio 2010, a EUR 1 018 041,78 (denominata «cassa lorda»). Sulla base dell'aliquota IVA ordinaria tedesca pari al 19%, la Metropol calcolava, a partire da siffatta cifra, una base imponibile ai fini IVA di EUR 855 497,29 (denominata «cassa netta», ovvero 100/119 di EUR 1 018 041,78) e un importo di IVA di EUR 162 544,49, che costituiva la quasi totalità dell'IVA dovuta. L'IVA imputabile a tutte le altre operazioni imponibili che ha effettuato ammonta a EUR 1 790,20. Dato che la Metropol aveva versato a monte un importo pari a EUR 69 355,76 a titolo dell'IVA, il Finanzamt fissava, con un avviso di accertamento del 29 marzo 2012, l'importo restante dovuto a tale titolo a EUR 94 978,93.

18 La Metropol proponeva ricorso avvero tale avviso dinanzi al giudice del rinvio. La ricorrente nel procedimento principale ritiene infatti che le modalità di tassazione della cifra d'affari generata dagli apparecchi da gioco siano contrarie al diritto dell'Unione, segnatamente ai principi di proporzionalità, di ripercussione e di neutralità dell'IVA. Di conseguenza, la Metropol chiede al giudice del rinvio di modificare l'avviso di accertamento IVA per l'esercizio 2010 riducendo l'importo di tale imposta da EUR 94 978,93 a EUR 1 790,20. Il Finanzamt chiede che il ricorso sia respinto.

19 Investito di tale ricorso, il giudice del rinvio osserva, in primo luogo, che in altri settori un tributo che si differenzia a sufficienza dall'IVA può sempre essere riscosso in aggiunta alla stessa.

20 In secondo luogo, tale giudice ritiene che l'IVA, in forza dell'articolo 1, paragrafo 2, prima frase, della direttiva IVA, debba essere esattamente proporzionale al prezzo dei servizi forniti. Certo, la Corte avrebbe statuito, nella sentenza del 5 maggio 1994, Glawe (C-38/93, Racc. pag. I-1679), che, nel caso degli apparecchi a monete oggetto di tale procedimento, che sono predisposti in modo che una percentuale determinata delle poste impegnate dai giocatori sia loro distribuita come vincita, la base imponibile non comprendeva la quota, obbligatoriamente fissata dalla legge, del totale delle poste impegnate corrispondente alle vincite pagate ai giocatori. Orbene, a seguito di tale giurisprudenza, si sarebbe sviluppata in Germania una prassi che consiste nel considerare come base imponibile non già la totalità delle poste, ma solamente l'incasso, di norma per mese di calendario. Tuttavia, i proventi di cassa mensili dipenderebbero dalle vincite e dalle perdite dei diversi giocatori e non esisterebbe più alcuna relazione tra l'IVA esigibile e la posta giocata dal giocatore individuale.

21 Inoltre, il giudice del rinvio precisa che la quota minima di vincite del 60% delle puntate, in vigore in Germania fino alla fine del 2005, è stata soppressa e sostituita nel 2006 da una limitazione della posta e della perdita per unità di tempo. Da un punto di vista tecnico, sebbene gli «hopper» - che costituiscono un'innovazione degli apparecchi da gioco - in linea di principio svolgano la stessa funzione dei precedenti «caricatori», di cui alla sentenza Glawe, cit., il loro gestore può tuttavia accedere in ogni momento al loro contenuto.

22 In terzo luogo, il giudice nazionale nutre dubbi sull'interpretazione del punto 24 della sentenza dell' 8 giugno 1999, Pelzl e a. (C-338/97, C-344/97 e C-390/97, Racc. pag. I-3319), nonché dei punti 28, 31, 34, e 37 della sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Racc. pag. I-9373), secondo i quali sarebbe una caratteristica dell'IVA il fatto che essa si ripercuota sul consumatore finale. Infatti, tali sentenze non chiarirebbero se la possibilità di ripercuotere l'IVA sia solo una caratteristica tipica dell'IVA o se essa condizioni la sua riscossione. Orbene, qualora sussistano restrizioni in materia di prezzi, come sarebbe il caso nel procedimento principale, l'impresa non potrebbe aumentare il prezzo della prestazione e ripercuotere l'IVA sul consumatore se nei suoi calcoli ha già raggiunto il punto più alto della scala di prezzi consentiti.

23 In quarto luogo, tale giudice precisa che in Germania esistono due regimi giuridici dei giochi d'azzardo: i gestori di casinò necessiterebbero di una concessione, e le puntate come le vincite sarebbero in principio illimitate. I casinò dovrebbero pagare, ai sensi delle leggi sui casinò dei Land di Amburgo, dello Schleswig-Holstein e del Mecklembourg-Vorpommern, un'imposta speciale sui casinò concepita in modo tale da assorbire la gran parte degli utili. Per contro, la creazione di sale da gioco sarebbe in principio libera, seppure assoggettata a un controllo amministrativo e regolamentata. I gestori di sale da gioco sarebbero assoggettati, in linea di principio, ad un tributo speciale locale sugli intrattenimenti.

24 Poiché l'esenzione dell'IVA precedentemente accordata ai casinò è stata revocata nel corso dell'anno 2006, questi ultimi sarebbero ora tenuti a pagare tale imposta, che sarebbe compensata con il tributo sui casinò, essendo quest'ultimo più elevato dell'IVA. Il sistema d'imposizione previsto potrebbe consentire di eludere, secondo il giudice del rinvio, il principio di neutralità fiscale. Infatti, uno Stato membro potrebbe introdurre, per due categorie affini di soggetti passivi, un tributo speciale nazionale non avente il carattere di un'imposta sul volume d'affari, e prevedere, per uno di tali due gruppi, la compensazione dell'IVA con il tributo speciale. Tale circostanza non sarebbe tuttavia riscontrabile nel caso di specie.

25 Infine, secondo il giudice del rinvio, la normativa contestata nel procedimento principale non inciterebbe i soggetti passivi dell'IVA, in particolare, a premurarsi che sia emessa una fattura regolare per le operazioni di cui sono i beneficiari, poiché, sebbene in caso di assenza o irregolarità della fattura essi non potrebbero detrarre la tassa pagata a monte, tale circostanza non produrrebbe nei loro confronti alcuna incidenza economica, poiché il debito d'IVA, che in tal modo risulterebbe superiore, sarebbe imputato all'imposta sui casinò.

26 È in tale contesto che il Finanzgericht Hamburg ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 401, della direttiva [IVA], in combinato disposto con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della stessa, debba essere interpretato nel senso che l'IVA e un tributo speciale nazionale sui giochi d'azzardo possono essere riscossi solo in alternativa, ovvero che non sono cumulabili.

2) Solo in caso di risposta affermativa alla questione sub 1):

Se, qualora ai sensi di disposizioni nazionali ai giochi d'azzardo si applichino sia l'IVA che un tributo speciale, ne derivi la non applicazione dell'IVA, o la non applicazione del tributo speciale, oppure se la decisione in merito a quale delle due imposte non debba essere riscossa si basi sul diritto nazionale.

3) Se l'articolo 1, paragrafo 2, prima frase, e l'articolo 73 della direttiva [IVA] debbano essere interpretati nel senso che ostano a una disposizione o a una prassi nazionali secondo cui, in caso di sfruttamento di apparecchi automatici per giochi d'azzardo (...), dopo un determinato periodo l'attivo presente nella cassa dell'apparecchio ("cassa con conteggio elettronico") viene considerato come base imponibile.

4) Solo in caso di risposta affermativa alla questione sub 3):

Come si debba invece calcolare la base imponibile.

5) Se l'articolo 1, paragrafo 2, prima frase, e l'articolo 73 della direttiva [IVA] debbano essere interpretati nel senso che la riscossione dell'IVA presuppone che l'imprenditore possa ripercuotere l'IVA sul destinatario della prestazione. Eventualmente, che cosa si debba intendere per possibilità di ripercuotere. Se tale possibilità comprenda in particolare la legittimità sotto il profilo giuridico di un aumento corrispondente del prezzo del bene o del servizio.

6) Solo nel caso in cui, ai fini della questione sub 5), la legittimità sotto il profilo giuridico di un prezzo più elevato sia uno dei requisiti:

Se l'articolo 1, paragrafo 2, prima frase, e l'articolo 73 della direttiva [IVA] debbano essere interpretati nel senso che le disposizioni che limitano il corrispettivo per beni o servizi imponibili debbano essere applicate in modo conforme al diritto dell'Unione, di modo che il corrispettivo fissato non venga inteso IVA inclusa, bensì più IVA, anche se si tratta di norme nazionali che disciplinano il corrispettivo il cui tenore non prevede espressamente tale condizione.

7) Solo in caso di risposta affermativa alla questione sub 5), negativa alla questione sub 6) e negativa alla questione sub 3):

Se in tale caso l'IVA non si applichi sulla cifra d'affari complessiva prodotta dagli apparecchi automatici per giochi o solo sulla parte per la quale non è possibile trasferire l'imposta, e in che modo si debba determinare tale parte, per esempio in base alle operazioni per le quali non sia possibile aumentare la posta per partita o in base alle operazioni per le quali non sia possibile aumentare l'incasso orario.

8) Se l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale relativa a un'imposta non armonizzata ai sensi della quale l'IVA dovuta viene compensata per il suo esatto importo con tale tributo.

9) Solo in caso di risposta affermativa alla questione sub 8):

Se l'imputazione dell'IVA a un tributo nazionale non armonizzato faccia sì, per le imprese che devono applicare tale tributo, che l'IVA non possa essere applicata ai loro concorrenti, che, benché non soggetti a tale tributo, lo sono ad un altro e per i quali non è prevista alcuna compensazione».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

27 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio intende accertare se l'articolo 401 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i) della stessa, debba essere interpretato nel senso che l'IVA e un tributo speciale nazionale sui giochi d'azzardo possono essere riscossi solo in alternativa, ovvero che non sono cumulabili.

28 Occorre ricordare, al riguardo, che in forza dell'articolo 401 della direttiva IVA «le disposizioni di [tale] direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte (…) sui giochi e sulle scommesse, (…) e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari (…)». La formulazione di tale articolo non osta, pertanto, a che gli Stati membri assoggettino un'operazione all'IVA, nonché, in modo cumulativo, a un tributo speciale non avente il carattere d'imposta sul volume d'affari (v., in tal senso, la sentenza dell'8 luglio 1986, Kerrutt, 73/85, Racc. pag. 2219, punto 22).

29 Per quanto riguarda, più precisamente, i giochi d'azzardo con poste in denaro, la Corte ha già statuito, da un lato, che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, che prevede un'esenzione dall'IVA, segnatamente, per tali giochi, «salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro», dev'essere interpretato nel senso che l'esercizio della facoltà di cui gli Stati membri dispongono di

fissare condizioni e limiti all'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione consente loro di esentare da tale imposta soltanto taluni giochi d'azzardo con poste di denaro (sentenza del 10 giugno 2010, Leo-Libera, C-58/09, Racc. pag. I-5189, punto 39).

30 D'altro lato, la Corte ha altresì giudicato, al punto 38 di tale sentenza, che è privo di pertinenza, con riferimento al principio di neutralità fiscale, il fatto che l'importo di un tributo non armonizzato sui giochi, di cui taluni organizzatori e gestori di giochi d'azzardo con poste in denaro soggetti a IVA sono parimenti debitori, sia modulato in funzione dell'IVA dovuta a titolo di tale attività. La Corte ha, pertanto, già confermato che il diritto dell'Unione non osta, in principio, a un prelievo cumulativo dell'IVA e di un'altra imposta generale sui giochi d'azzardo che non abbia il carattere di un'imposta sul volume d'affari.

31 Orbene, come risulta dalla decisione di rinvio e dalle osservazioni presentate dinanzi alla Corte, il fatto che le imposte sugli spettacoli controverse nel procedimento principale non hanno il carattere di un'imposta sul volume d'affari non è controverso.

32 Alla luce di tali elementi, occorre rispondere alla prima questione che l'articolo 401 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i) della stessa, deve essere interpretato nel senso che l'IVA e un tributo speciale nazionale sui giochi d'azzardo possono essere riscossi in modo cumulativo, a condizione che siffatto ultimo tributo non abbia il carattere di un'imposta sul volume d'affari.

Sulla seconda questione

33 Poiché la seconda questione è stata posta solo nell'ipotesi in cui la Corte risolvesse la prima questione in modo affermativo, non occorre rispondere a tale questione.

Sulla terza questione

34 Con la terza questione, il giudice del rinvio intende accertare se l'articolo 1, paragrafo 2, prima frase, e l'articolo 73 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a una disposizione o a una prassi nazionale secondo cui, nel caso di gestione di apparecchi da gioco, l'importo dei proventi di cassa di tali apparecchi dopo il decorso di un determinato periodo di tempo viene considerato come base imponibile.

35 Occorre ricordare, innanzitutto, che la base imponibile per la prestazione di servizi e la cessione di un bene, comprende, ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, «tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al (…) prestatore per tali operazioni da parte del (…) destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

36 La Corte ha, d'altronde, già statuito che la proporzionalità dell'IVA rispetto ai prezzi dei servizi o dei beni interessati è, come risulta dall'articolo 1, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, una delle caratteristiche fondamentali di tale imposta armonizzata (v., in tal senso, sentenze del 31 marzo 1992, Dansk Denkavit e Poulsen Trading, C-200/90, Racc. pag. I-2217, punto 11; Pelzl e a., cit., punto 25, nonché dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a., C-283/06 et C-312/06, Racc. pag. I-8463, punto 40).

37 In ciascuna delle cause che hanno dato luogo alle sentenze citate al punto precedente, la Corte si è riferita alla proporzionalità dell'IVA solo per determinare se un'imposta o un contributo fiscale nazionale riscossi dallo Stato membro in questione avessero il carattere di un'imposta sul volume d'affari e non potessero, pertanto, essere riscossi cumulativamente con l'IVA armonizzata nell'Unione. Per contro, tali sentenze non avevano per oggetto di rispondere alla questione se l'IVA debba essere

proporzionale ai pagamenti effettuati da più destinatari di un servizio nel corso di un'attività complessa soggetta, in quanto tale, all'IVA né, tanto meno, alla questione se tale imposta debba essere necessariamente proporzionale, in ogni caso, ai pagamenti effettuati da ciascun singolo destinatario.

38 Orbene, va costatato, al riguardo, che il principio della proporzionalità dell'IVA si può riferire unicamente alla base imponibile. Sebbene la base imponibile corrisponda nella maggior parte dei casi al prezzo che il consumatore finale deve corrispondere in cambio della prestazione di un servizio o della cessione di un bene, deriva dalla formulazione stessa dell'articolo 73 della direttiva IVA che non è sempre e necessariamente così. Infatti, ai sensi di tale articolo, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo «versato» al prestatore per un'operazione, da parte del destinatario «o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni». Perciò la base imponibile è determinata da quello che il soggetto passivo percepisce realmente come corrispettivo e non da quello che un destinatario determinato versa in un caso concreto (v. in tal senso, in particolare, sentenza del 19 giugno 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Racc. pag. I-6289, punti da 28 a 31 e giurisprudenza ivi citata).

39 Di conseguenza, non sembra che una prassi fiscale, come quella di cui al procedimento principale, che consiste nel considerare come base imponibile per le operazioni effettuate per mezzo di apparecchi da gioco, i proventi di cassa mensili che dipendono a loro volta dall'importo delle vincite e delle perdite dei diversi giocatori, violi il diritto dell'Unione per il solo motivo che non esisterebbe alcuna relazione di proporzionalità tra l'IVA esigibile e le poste, considerate individualmente, impegnate dai singoli giocatori.

40 Inoltre, la Corte ha dichiarato che, nel caso di apparecchi a monete che, in forza di obblighi imposti tassativamente dalla legge, sono predisposti in modo che almeno una media del 60% delle poste impegnate dai giocatori venga pagato come vincita, il corrispettivo effettivamente percepito dal gestore per la messa a disposizione degli apparecchi è dato soltanto dalla quota parte delle poste di cui questi può disporre effettivamente per suo conto (sentenza Glawe, cit., punto 9). Per quanto la Corte, in tale sentenza, non abbia dovuto chiarire se il principio della «tassazione individuale» richiedesse che la base imponibile dovesse essere calcolata tenendo conto delle poste impegnate per una giocata o per una partita, vale a dire delle poste impegnate da un giocatore determinato, risulta chiaramente dai punti 5 e 14 di tale sentenza, letti alla luce dei punti da 27 a 30 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs in tale causa, che la Corte riteneva che così non fosse.

41 Giacché gli elementi controversi nella causa che ha dato luogo alla sentenza Glawe, cit., erano analoghi a quelli del procedimento principale, la risposta che la Corte ha fornito in tale sentenza può essere trasposta nella presente causa. Infatti, per quanto riguarda la normativa controversa nel procedimento principale, l'articolo 12, paragrafo 2, della SpielV dispone, in sostanza, che gli apparecchi da gioco versino le vincite ai giocatori in maniera tale da garantire che la cassa dell'apparecchio da gioco aumenti, a lungo termine, solamente di EUR 33 all'ora. In forza dell'articolo 13 della SpielV, che prevede, segnatamente, altre restrizioni relative alle poste, alle vincite e alle perdite dei giocatori, gli apparecchi devono essere predisposti in maniera tale da garantire che i requisiti che derivano dalla SpielV e che conducono ad una limitazione dei proventi che possono essere ricavati dagli apparecchi siano soddisfatti.

42 In tali condizioni, il corrispettivo effettivamente percepito dal gestore per la messa a disposizione degli apparecchi da gioco è condizionato soltanto dagli «obblighi imposti tassativamente dalla legge» ed è costituito, pertanto, solamente «dalla quota parte delle poste di cui questi può disporre effettivamente per suo conto» (v. sentenze Glawe, cit., punto 9, e del 19 luglio 2012, International Bingo Technology, C-377/11, punto 26), ovvero dai proventi di cassa dopo il trascorrere di un periodo determinato.

43 Tale conclusione non può essere rimessa in discussione dal fatto che gli apparecchi a monete di cui alla causa che ha dato luogo alla sentenza Glawe, cit., fossero dotati di «un caricatore» che aveva lo scopo di versare le vincite, prescritte dalla legge, ai giocatori, mentre gli apparecchi da gioco in causa

nel procedimento principale sono dotati, a tal fine, di un «hopper». Infatti, dalla decisione di rinvio deriva che l'hopper, pur costituendo un'innovazione tecnica degli apparecchi da gioco, assolve in principio alla stessa funzione dei precedenti caricatori. È altresì privo di pertinenza al riguardo il fatto, sottolineato dal giudice del rinvio, che il gestore possa in ogni momento avere accesso al contenuto dell'hopper, poiché, secondo tale giudice, ogni modifica del contenuto dell'hopper è registrata da un dispositivo di controllo ed è parimenti presa in conto nel calcolo dei proventi di cassa. Pertanto, tali proventi di cassa, di cui il gestore può effettivamente disporre per proprio conto, possono essere determinati con precisione.

44 In tali condizioni, si deve rispondere alla terza questione che l'articolo 1, paragrafo 2, prima frase, e l'articolo 73 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che non ostano a una disposizione o a una prassi nazionale secondo cui, per la gestione di apparecchi automatici per giochi d'azzardo, l'importo dei proventi di cassa di tali apparecchi dopo che è trascorso un determinato periodo di tempo viene considerato come base imponibile.

Sulla quarta questione

45 Poiché la quarta questione è stata posta solo nell'ipotesi in cui la Corte rispondesse in modo affermativo alla terza questione, non occorre rispondere a tale questione.

Sulle questioni dalla quinta alla settima

46 Con le questioni dalla quinta alla settima, che occorre trattare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 1, paragrafo 2, prima frase, e l'articolo 73 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che la riscossione dell'IVA presuppone che il gestore possa ripercuotere la stessa sul giocatore, e se, in tale eventualità, tale possibilità comporti la legittimità sotto il profilo giuridico di un aumento corrispondente del prezzo del bene o del servizio. Se tale ipotesi ricorre, il giudice del rinvio vuole che sia chiarito se l'applicazione di una normativa nazionale che limita il corrispettivo del gestore per beni o servizi assoggettati all'IVA, debba applicarsi in modo che il corrispettivo fissato non comprenda l'IVA. Infine, il giudice del rinvio chiede alla Corte se, in tale caso, un'eventuale non riscossione dell'IVA, in ragione della sua pretesa caratteristica di non trasferibilità, si applichi alla cifra d'affari complessiva realizzata mediante gli apparecchi da gioco o solamente alla parte di essa per la quale non è possibile ripercuotere l'IVA.

47 Al fine di fornire una risposta utile al giudice del rinvio, si deve precisare, innanzitutto, che secondo una giurisprudenza costante della Corte, gli obiettivi, in particolare, di tutela dei consumatori, di prevenzione dell'incitazione dei cittadini ad una spesa eccessiva collegata al gioco nonché di prevenzione di turbative all'ordine sociale in generale, costituiscono motivi imperativi di interesse generale atti a giustificare restrizioni alla libera prestazione di servizi e, in assenza di un'armonizzazione a livello dell'Unione della normativa sui giochi d'azzardo, spetta ad ogni singolo Stato membro valutare, in tali settori, alla luce della propria scala di valori, le esigenze che la tutela degli interessi di cui trattasi implica, a condizione che le restrizioni imposte soddisfino i requisiti che risultano dalla giurisprudenza della Corte per quanto riguarda la loro proporzionalità (v., in tal senso, sentenza dell'8 settembre 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International, C-42/07, Racc. pag. I-7633, punti 56, 57 e 59 e giurisprudenza citata).

48 Per quanto riguarda, più concretamente, l'esistenza di una «regolazione dei prezzi» e/o di una limitazione per legge delle perdite degli utilizzatori degli apparecchi da gioco, essa è stata implicitamente approvata in linea di principio dalla Corte nella sentenza Glawe, cit., segnatamente in vista del suo trattamento ai fini della riscossione IVA. Infatti, in tale sentenza, la Corte ha fondato la sua decisione su di una quota legale delle vincite del 60% e ha precisato che tali vincite, il cui versamento era imposto dal diritto tedesco, non dovevano essere comprese nella base imponibile (v.

sentenza Glawe, cit., punto 9). Inoltre, l'introduzione, in sostanza, di una limitazione, per i giocatori, dell'importo delle loro perdite nei giochi d'azzardo e, di conseguenza, di una limitazione dei proventi ottenuti dai gestori di tali giochi è stata già riconosciuta nel diritto dell'Unione.

49 Da ciò deriva che gli Stati membri, nel settore dei giochi d'azzardo con poste in denaro, possono, in linea di principio, legittimamente limitare le poste, le vincite e le perdite dei giocatori, in via temporanea o in assoluto. Se uno Stato membro si è effettivamente avvalso di tale diritto, come sembra essere il caso nel procedimento principale, la questione di un aumento dei proventi ricavati dal gestore di apparecchi da gioco al di là dei limiti previsti dalla normativa pertinente, per consentire a quest'ultimo di ripercuotere l'IVA in misura maggiore sui giocatori, non si pone affatto. In realtà, in tali condizioni, detto aumento è semplicemente e legittimamente vietato.

50 Inoltre, occorre constatare che le questioni dalla quinta alla settima si basano sulla premessa secondo la quale una normativa nazionale come quella controversa nel procedimento principale non consente ai gestori di apparecchi da gioco di ripercuotere interamente l'IVA sui consumatori finali, ovvero sui giocatori. Una risposta a tali questioni è, pertanto, necessaria per la soluzione del procedimento principale unicamente nel caso in cui tale premessa sia esatta.

51 Tuttavia, non sembra che una normativa come quella controversa nel procedimento principale osti alla ripercussione dell'IVA sui consumatori finali.

52 Infatti, come emerge dalla decisione di rinvio, nel caso di specie solo i proventi di cassa netti, ovvero i proventi di cassa sottratta l'IVA dovuta, formano la base imponibile. Occorre rilevare che, in applicazione della normativa controversa nel procedimento principale, la base imponibile ai fini IVA include unicamente i proventi realmente ricavati dal gestore degli apparecchi da gioco e che l'IVA dovuta, risultante dall'applicazione dell'aliquota legale dell'IVA alla cassa netta come base imponibile, è stata parimenti e effettivamente pagata dai consumatori finali.

53 In tali condizioni, occorre constatare che una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che prevede restrizioni per la gestione di apparecchi da gioco, riguardanti, segnatamente, le poste, le vincite e le perdite dei giocatori per unità di tempo, consente al gestore di ripercuotere l'IVA dovuta per tale attività sui consumatori finali.

54 Di conseguenza, poiché le questioni dalla quinta alla settima hanno un carattere ipotetico, non occorre rispondere a siffatte questioni.

Sull'ottava questione

55 Con l'ottava questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale relativa a un'imposta non armonizzata secondo la quale l'IVA dovuta viene compensata per il suo esatto importo con tale primo tributo.

56 In primo luogo, quanto al principio di neutralità fiscale, cui il giudice del rinvio si riferisce in tale contesto, occorre ricordare che tale principio, che è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, costituisce la traduzione, in materia di IVA, del principio di parità di trattamento. Tale principio, in particolare, ha la conseguenza che i soggetti passivi non devono essere trattati in modo diverso per prestazioni simili che si trovano in concorrenza le une con le altre (v., in particolare, sentenza del 19 dicembre 2012, Grattan, C-310/11, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

57 Tuttavia, come ha giustamente rilevato la Commissione, il principio di neutralità fiscale in materia d'IVA, obbliga a garantire la parità di trattamento unicamente nell'ambito di tale sistema armonizzato. Pertanto, poiché l'IVA dovuta è imputata, ai sensi della normativa di cui al procedimento principale, ad

un tributo non armonizzato e non il contrario, siffatta normativa potrebbe far sorgere, al massimo, dubbi quanto al rispetto del principio di parità di trattamento riguardo a tale tributo non armonizzato e non riguardo all'IVA. In ogni caso, ciò non si verifica nel procedimento principale, poiché il giudice del rinvio ha precisato che la ricorrente nel procedimento principale non era assoggettata all'imposta sui casinò.

58 In aggiunta, la Corte ha già constatato, in risposta ad un argomento sostanzialmente identico a quello di cui al punto 56 della presente sentenza, che è privo di pertinenza, con riferimento al principio di neutralità fiscale, il fatto che l'importo di un tributo non armonizzato sui giochi, di cui taluni organizzatori e gestori di giochi d'azzardo con poste in denaro soggetti a IVA sono parimenti debitori, sia modulato in funzione dell'IVA dovuta a titolo di tale attività (v., sentenza Leo-Libera, cit., punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

59 Riguardo, in secondo luogo, possibili problemi d'ordine pratico, quali l'assenza di stimolo del beneficiario di un'operazione a fare in modo di ottenere dall'altro contraente l'emissione di una fattura regolare, si deve rilevare che né la decisione di rinvio né le osservazioni degli interessati contengono informazioni circostanziate che consentano di concludere che siffatti problemi siano già apparsi in Germania o di valutare l'influsso degli stessi sul buon funzionamento del sistema armonizzato dell'IVA. In mancanza di elementi concreti al riguardo, non vi è luogo a statuire sulle possibili conseguenze di tale ipotesi evocata dal giudice del rinvio.

60 In tali condizioni, occorre rispondere all'ottava questione che l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale relativa a un'imposta non armonizzata secondo la quale l'IVA dovuta viene imputata per il suo esatto importo a tale primo tributo.

Sulla nona questione

61 Giacché la nona questione è stata posta solo nell'ipotesi in cui la Corte rispondesse in modo affermativo all'ottava questione, non occorre rispondere a tale questione.

Sulle spese

62 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Prima Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 401 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i) della stessa, deve essere interpretato nel senso che l'imposta sul valore aggiunto e un tributo speciale nazionale sui giochi d'azzardo possono essere riscossi in modo cumulativo, a condizione che siffatto ultimo tributo non abbia il carattere di un'imposta sul volume d'affari.**

2) **L'articolo 1, paragrafo 2, prima frase, e l'articolo 73 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che non ostano a una disposizione o a una prassi nazionale secondo cui, per la gestione di apparecchi per giochi d'azzardo con possibilità di vincita, l'importo dei proventi di cassa di tali apparecchi dopo che è trascorso un determinato periodo di tempo viene considerato come base imponibile.**

3) L'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale relativa a un'imposta non armonizzata secondo la quale l'imposta sul valore aggiunto dovuta viene imputata per il suo esatto importo a tale primo tributo.

Firme