CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CHRISTINE STIX-HACKL presentate l'8 luglio 2004 [1]

I — Introduzione

1. Le questioni pregiudiziali sollevate dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale tedesca) dinanzi alla Corte in entrambe le cause riunite riguardano l'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE [2] (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2. Il procedimento in oggetto verte sulla questione del se, e in che misura, ai sensi di tale disposizione, uno Stato membro possa distinguere, in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), fra giochi d'azzardo leciti o illeciti esercitati al di fuori di una pubblica casa da gioco autorizzata, da un lato, e giochi d'azzardo esercitati all'interno di una pubblica casa da gioco autorizzata, dall'altro.

3. Alla Corte viene quindi chiesto di precisare in proposito il ragionamento da essa sviluppato nella sentenza Fischer [3] con riferimento alla portata del principio della neutralità fiscale in relazione all'imposizione dell'IVA sui giochi d'azzardo.

II — Contesto normativo

A — *Normativa comunitaria*

4. Sotto il titolo «Altre esenzioni», l'art. 13, parte B, della sesta direttiva dispone, tra l'altro, quanto segue:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoe-

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — 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).

3 — Sentenza 11 giugno 1998, causa C-283/95 (Racc. pag. I-3369).

lencate 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;

(...)».

B — *Normativa nazionale*

5. In base al § 4, n. 9, lett. b), dell'Umsatzsteuergesetz 1993 (legge tedesca in materia di imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG») sono esenti da IVA:

«le operazioni soggette alla disciplina della legge sulle scommesse e sulle lotterie nonché il gioco d'azzardo svolto nelle pubbliche case da gioco autorizzate (...)».

III — Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

A — *Nella causa C-453/02*

6. La sig.ra Linneweber è erede universale del coniuge, morto nel 1999, soggetto passivo (originario), il quale, munito di autorizzazione amministrativa, metteva a disposizione del pubblico, a pagamento, macchine automatiche per giochi d'azzardo in pubblici esercizi ed in sale da gioco di sua proprietà.

7. La sig.ra Linneweber e il soggetto passivo hanno dichiarato come operazioni esenti da IVA gli introiti derivanti dallo sfruttamento degli apparecchi automatici per giochi d'azzardo, mentre il Finanzamt (ufficio delle imposte) sostiene la tesi che tali introiti non rientrino nell'esenzione di cui al § 4, n. 9, lett. b), dell'UStG.

8. Il Finanzgericht (sezione tributaria del Tribunale di) Münster, successivamente adito, ha deciso, richiamandosi alla sentenza della Corte nella causa Fischer [4] e all'interpretazione ivi adottata del principio della neutralità fiscale, a favore dell'esenzione delle operazioni in questione.

4 — Sentenza nella causa C-283/95 (citata alla nota 3).

9. Il Bundesfinanzhof (giudice del rinvio) adito con ricorso per cassazione («Revision») contro tale sentenza, dubita per contro dell'esenzione delle operazioni ammessa dal Finanzgericht ai sensi dell'art 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva. Il giudice del rinvio osserva che nella sentenza Fischer la Corte ha fatto riferimento all'esercizio illecito del gioco d'azzardo, mentre nella fattispecie si tratta di macchine automatiche per giochi d'azzardo munite di autorizzazione amministrativa. Peraltro, le macchine automatiche per giochi d'azzardo installate in case da gioco pubbliche in fatto differiscono di regola notevolmente da quelle installate in pubblici esercizi e nelle sale da gioco private, in particolare per quanto riguarda l'entità delle poste, l'entità delle vincite e la percentuale delle poste giocate ridistribuita sotto forma di vincite.

10. Il giudice del rinvio pone la questione della rilevanza, sul piano comunitario, della distinzione tra giochi d'azzardo leciti e illeciti. Stando al giudice del rinvio, è anche ipotizzabile che l'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può assoggettare l'esercizio (lecito o illecito) di un gioco d'azzardo ad IVA qualora un'attività *di tal genere*, gestita da una pubblica casa da gioco autorizzata, ne sia esentata.

11. A fini di chiarezza in merito al campo di applicazione dell'esenzione, con ordinanza 6 novembre 2002 il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 13, parte B, lett. f), della direttiva 77/388/CEE debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può assoggettare l'esercizio di un gioco d'azzardo con poste di denaro all'imposta sul valore aggiunto qualora un'attività di tal genere, gestita da una pubblica casa da gioco autorizzata, ne sia esentata.

2) Se l'art. 13, parte B, lett. f), della direttiva 77/388/CEE vieti ad uno Stato membro di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto lo sfruttamento di un apparecchio automatico per giochi d'azzardo per il semplice fatto che lo stesso tipo di sfruttamento, svolto da una pubblica casa da gioco autorizzata, ne è esentato, o se occorra accertarsi ulteriormente che gli apparecchi automatici per giochi d'azzardo gestiti fuori delle case da gioco siano equiparabili a quelli installati nelle case da gioco sotto profili essenziali, quali ad esempio la posta massima e la vincita massima.

3) Se l'installatore di tali apparecchi automatici possa invocare l'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. f), della direttiva 77/388/CEE».

B — *Nella causa C-462/02*

12. Dal 1987 al 1991 il sig. Akritidis ha gestito, in Herne-Eickel, il casinò «Monte-

Carlo» dove, con regolare autorizzazione amministrativa, si giocava alla roulette e si praticavano giochi di carte. Tra l'altro, egli era autorizzato ad organizzare giochi di carte «memory» che, oltre al tavolo da gioco, prevedono l'uso di una cosiddetta lavagna da gioco per le carte. Peraltro, sia per il gioco della roulette, sia per il gioco delle carte, egli non si atteneva agli obblighi imposti dalle autorità. Così, ad esempio, la lavagna per le carte non veniva utilizzata e le poste consentite venivano superate.

13. Nell'avviso di accertamento dell'IVA 1° aprile 1996 il Finanzamt ha inizialmente assoggettato ad imposizione anche il fatturato relativo al gioco della roulette e a quelli con le carte non autorizzati. Su ricorso del sig. Akritidis esso ha invero considerato esente il gioco della roulette sulla base della sentenza della Corte nella causa Fischer, ma ha tuttavia continuato a considerare assoggettabili all'imposta i giochi di carte esercitati illecitamente.

14. Il Finanzgericht, adito a seguito di ciò, ha concluso, per contro, che anche il fatturato relativo ai giochi di carte dev'essere esente da IVA ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva e che, entro tali limiti, l'imprenditore potrebbe fare direttamente valere questa disposizione.

15. Il Finanzamt contesta tale interpretazione nel ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof, giudice del rinvio. A parere del Finanzamt, il gioco di carte esercitato dall'attore è solo in parte equiparabile ai giochi di carte proposti nei casinò pubblici; mancherebbe pertanto la concorrenza tra i giochi, presupposta dalla Corte nella causa Fischer. Per contro, il sig. Akritidis argomenta che i giochi di carte da lui organizzati sarebbero equiparabili a quelli dei casinò e che quindi essi dovrebbero essere esenti alla pari di questi ultimi.

16. Con riferimento alla sentenza Fischer — in cui la Corte ha dichiarato che il gioco (illecito) esercitato dal sig. Karlheinz Fischer equivaleva sostanzialmente al gioco della roulette esercitato in case da gioco pubbliche regolarmente autorizzate — il giudice del rinvio si domanda se, ai fini dell'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva, sia sufficiente che i giochi di carte vengano esercitati sia in casinò pubblici, sia fuori di essi, ovvero se tali giochi di carte debbano essere equiparabili sotto profili essenziali. Occorre altresì verificare se un soggetto possa invocare le disposizioni della direttiva citata.

17. In tale contesto, con ordinanza 6 novembre 2002 il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 13, parte B, lett. f), della direttiva 77/388/CEE vieti ad uno Stato membro di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto l'esercizio di un gioco di carte per il semplice fatto che la detta

gestione da parte di una pubblica casa da gioco autorizzata ne sia esentata, o se occorra accertarsi ulteriormente che i giochi di carte organizzati al di fuori delle case da gioco siano equiparabili a quelli gestiti nelle case da gioco sotto profili essenziali, quali ad esempio le regole del gioco, la posta massima e la vincita massima.

2) Se l'esercente possa invocare l'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. f), della direttiva 77/388/CEE».

IV — Soluzione delle questioni pregiudiziali

A — *Sulla portata del principio della neutralità fiscale in relazione all'imposizione di tributi sui giochi d'azzardo (prima e seconda questione nella causa C-453/02 e prima questione nella causa C-462/02)*

18. Le prime due questioni nella causa C-453/02 e la prima questione nella causa C-462/02, che in prosieguo devono essere trattate congiuntamente, vertono sostanzialmente sul se l'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva vieti l'assoggettamento ad IVA di un gioco d'azzardo con poste di denaro per il semplice fatto che l'esercizio di giochi d'azzardo della medesima natura — come lo sfruttamento di una macchina automatica per giochi d'azzardo o l'organizzazione di un gioco di carte — da parte di una pubblica casa da gioco autorizzata ne sia esentato, o solo nel caso in cui i giochi d'azzardo esercitati da un casinò pubblico autorizzato siano equiparabili ai giochi d'azzardo svolti al di fuori di tali casinò anche sotto profili essenziali in termini di caratteristiche del gioco.

1. Principali argomenti delle parti

19. Il sig. *Akritidis* non ha presentato osservazioni nelle presenti cause riunite.

20. Diversamente da quanto fatto nella causa principale, la sig.ra *Linneweber* sostiene dinanzi alla Corte che l'imposizione di tributi sul fatturato relativo allo sfruttamento delle macchine automatiche per giochi d'azzardo installate dal marito non costituisce violazione dell'art. 13, parte B, lett. f), in quanto esse si differenziano in modo rilevante da quelle installate nelle case da gioco. Essa rileva a tale proposito che agli Stati membri resterebbe il potere discrezionale di stabilire le condizioni e i limiti dell'esenzione per i giochi d'azzardo ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva fintantoché, come rilevato dalla Corte nella sentenza Fischer, venga garantito a tale riguardo il principio della neutralità fiscale. Tale principio verrebbe leso solo ove attività comparabili venissero assoggettate ad un'IVA diversa. Due prestazioni di servizi sarebbero equiparabili quando — dal punto di vista del consumatore — si trovino in concorrenza sufficientemente stretta tra loro. Ai fini della valutazione di tale questione ci si

dovrebbe basare su tutti i fattori che determinano l'utilità e il valore del servizio per il consumatore, là dove non si tratta solo dell'apparenza esteriore e astratta del servizio, ma anche delle condizioni cui il servizio può essere assoggettato, del suo contenuto preciso e dei vantaggi e svantaggi per il consumatore ad esso collegati.

21. Tra le macchine automatiche per giochi d'azzardo di cui alla causa principale e quelle installate in pubbliche case da gioco autorizzate esisterebbero differenze tali in termini di disponibilità nello spazio e nel tempo, sfera dei beneficiari dei servizi, tecnica di gioco (durata minima del gioco, posta massima, quota minima di distribuzione) e ambiente di gioco che, dal punto di vista del consumatore, le due forme di gioco non sarebbero in concorrenza fra loro e pertanto potrebbero essere trattate diversamente alla luce del principio della neutralità fiscale. Anche supponendo la comparabilità delle due forme di gioco, mediante la riscossione del tributo sulle slot machine installate in pubbliche case da gioco autorizzate sarebbe tuttavia stabilita l'uguaglianza contributiva.

22. Anche il *governo tedesco* sottolinea che le macchine automatiche per giochi d'azzardo e i giochi di carte di cui alle due cause principali differiscono in modo rilevante dalle macchine automatiche per giochi d'azzardo installate nei casinò pubblici autorizzati e dai giochi di carte ivi organizzati (ad esempio per quanto riguarda lo svolgimento, le possibilità di vincita, la durata del gioco e l'entità delle poste). La differenziazione fiscale fra questi giochi d'azzardo organizzati all'interno e all'esterno di pubbliche case da gioco autorizzate non sarebbe solo oggettivamente necessaria, ma anche compatibile con la normativa comunitaria, in special modo con il principio della neutralità fiscale, e rientrerebbe nel margine discrezionale riconosciuto agli Stati membri.

23. Il principio della neutralità fiscale vieterebbe sì una generica differenziazione fiscale tra servizi leciti e illeciti, come risulterebbe dalla sentenza Fischer, ma per contro non imporrebbe di sottoporre tutti i giochi d'azzardo leciti a tributi e imposte identici, allorché tali giochi sono di fatto di natura diversa. Conformemente a ciò, il legislatore tedesco avrebbe associato conseguenze giuridiche diverse a diversi tipi e luoghi di gioco leciti. Tenuto conto delle differenze sostanziali, in termini di natura e portata, tra i giochi d'azzardo svolti all'interno e all'esterno di pubbliche case da gioco autorizzate, non esisterebbe un rapporto di concorrenza fra tali giochi d'azzardo. Al fine di constatare se due giochi siano in concorrenza tra loro, si potrebbero richiamare a titolo complementare i principi elaborati dalle istituzioni comunitarie per determinare il «mercato rilevante», in senso merceologico e geografico, ai sensi dell'art. 82 CE.

24. Infine, il governo tedesco ritiene anche di avere titolo ad imporre l'IVA sui giochi d'azzardo svolti all'esterno di pubbliche case da gioco, perché l'impostasui giochi d'az-

zardo in pubbliche case da gioco viene riscossa mediante la tassa sui casinò.

25. La *Commissione* argomenta che l'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva fa riferimento all'esercizio di «giochi d'azzardo con poste di denaro» solo a livello sostanziale, senza riprendere i criteri dai quali viene fatta dipendere l'imposizione in Germania, ovvero la persona dell'esercente o la sede dell'esercizio. Il principio della neutralità fiscale osterebbe in special modo a che operatori economici che abbiano realizzato un fatturato relativo ad operazioni dello stesso tipo subiscano un trattamento tributario differenziato con riferimento all'IVA. In ogni caso dalla sentenza Fischer risulterebbe che gli Stati membri non potrebbero limitare l'esenzione ai soli giochi d'azzardo leciti. In base alla sesta direttiva potrebbe essere decisivo solo il fatto che, indipendentemente da eventuali differenze riguardanti le modalità di gioco, si tratti in sostanza dello stesso gioco d'azzardo. Per il singolo caso, la pronuncia in merito spetterebbe al giudice nazionale o alle autorità nazionali.

2. Valutazione

26. Come giustamente sostenuto da tutte le parti in entrambi i procedimenti, dalla sentenza Fischer [5] risulta che, ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), gli Stati membri hanno certamente il potere di stabilire condizioni e limiti di esenzione per giochi d'azzardo con poste di denaro, ma devono tenere conto, a tale proposito, del principio della neutralità fiscale, posto a base del sistema comune dell'IVA.

27. Secondo una giurisprudenza costante, il principio della neutralità fiscale osta in particolare a che merci o prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA, con la conseguenza che i detti prodotti o le dette prestazioni devono essere assoggettati ad un'aliquota uniforme [6].

28. Conformemente a ciò occorre innanzi tutto notare che il principio della neutralità fiscale si basa sulla somiglianza delle operazioni, non sulla persona o, meglio, sulla forma giuridica dell'operatore economico che realizza l'operazione [7].

29. Pertanto, una regolamentazione come quella di cui alla legge tedesca sull'IVA secondo cui, come risulta dall'ordinanza di

5 — Sentenza nella causa C-283/95 (citata alla nota 3), punto 27.

6 — V., tra l'altro, sentenze 8 maggio 2003, causa C-384/01, Commissione/Francia (Racc. pag. I-4395, punto 25); 11 ottobre 2001, causa C-267/99, Christiane Adam (Racc. pag. I-7467, punto 36), e 3 maggio 2001, causa C-481/98, Commissione/Francia (Racc. pag. I-3369, punto 22).

7 — V. sul punto, in particolare, sentenze 3 aprile 2003, causa C-144/00, Hoffmann (Racc. pag. I-2921, punto 27); 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler (Racc. pag. I-6833, punto 30), e 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg (Racc. pag. I-4947, punto 20).

rinvio, ai fini dell'esenzione delle operazioni connesse ai giochi d'azzardo queste devono essere effettuate da casinò pubblici autorizzati, si viene automaticamente a trovare alquanto in conflitto rispetto a tale principio.

30. Il governo tedesco ha certamente dichiarato che la legge tedesca sull'IVA si basa sulla distinzione tra il fatturato prodotto dalle operazioni svolte all'interno di pubbliche case da gioco e quello prodotto dalle operazioni svolte al di fuori delle stesse, ciò nondimeno ha sottolineato, soprattutto in udienza, che tale differenziazione si fonda comunque su sostanziali differenze di fatto tra i giochi d'azzardo — inclusi l'ambiente di gioco, l'accessibilità dei locali, ecc. — ed è quindi compatibile con il principio della neutralità fiscale.

31. Dubito della plausibilità di tale argomentazione per diverse ragioni.

32. Da un lato, fatto a cui ha rimandato anche la Commissione, dall'ordinanza di rinvio risulta che alle case da gioco pubbliche non è in linea di massima vietato proporre giochi d'azzardo soggetti ad autorizzazione amministrativa, e quindi ammessi anche al di fuori di casinò pubblici.

33. Inoltre, dalla sentenza Fischer risulta altresì che non si può partire genericamente dal presupposto che una distinzione fra giochi d'azzardo esercitati all'interno e all'esterno di casinò pubblici corrisponda alla differenziazione tollerata in sede tributaria alla luce del principio della neutralità fiscale. Sono opportune alcune spiegazioni in merito alla sentenza in oggetto.

34. Nella causa Fischer si trattava della questione della parità di trattamento fiscale di un gioco d'azzardo svolto al di fuori di un casinò pubblico autorizzato, equivalente sostanzialmente al gioco della roulette svolto in casinò pubblici regolarmente autorizzati.

35. A tale scopo si deve affermare che, in questo caso, l'esercizio del gioco della roulette era nel contempo vietato al di fuori di un casinò pubblico autorizzato e che in fin dei conti la Corte ha risposto alla questione della compatibilità dell'imposizione di tributi su tale gioco d'azzardo con il principio della neutralità fiscale soprattutto con riferimento alla caratteristica della liceità/illiceità di un gioco d'azzardo. Così, facendo riferimento alla sentenza nella causa C-111/92 [8], la Corte ha rilevato che il principio della neutralità fiscale non consente, «in materia di riscossione dell'IVA, una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite» [9].

8 — Sentenza 2 agosto 1993, causa C-111/92, Lange (Racc. pag. I-4677, punti 16 e 17).

9 — Sentenza nella causa C-283/95 (citata alla nota 3), punto 28.

36. Di conseguenza, da un lato i giochi d'azzardo possono essere soggetti ad un trattamento fiscale diverso non soltanto perché si differenziano tra loro sotto il profilo della liceità. Nel presente caso, ciò è rilevante nella causa C-462/02, in cui si tratta di un gioco di carte illecito organizzato al di fuori di casinò pubblici autorizzati.

37. Dall'altro, sulla base della sentenza Fischer va tuttavia confutata anche la tesi secondo la quale i giochi d'azzardo si differenzierebbero in relazione al principio della neutralità fiscale già per il solo fatto di essere organizzati da o, meglio, in pubbliche case da gioco. Ciò in quanto la Corte ha rilevato in tale occasione che uno Stato membro non può assoggettare ad IVA un gioco d'azzardo — beninteso, organizzato al di fuori di una pubblica casa da gioco autorizzata — quando l'organizzazione di un'attività di tal genere da parte di una pubblica casa da gioco autorizzata ne sia esentata [10].

38. La Corte non sarebbe potuta giungere ad una siffatta constatazione se di fatto fosse vero che i giochi d'azzardo proposti da casinò pubblici si differenziano in modo determinante dai giochi d'azzardo proposti da operatori commerciali già in ragione delle diversa accessibilità, dell'ambiente di gioco, della «cultura di gioco» o di un pubblico diverso.

39. Rimane comunque da risolvere la questione di fondo, se o, meglio, a quali condizioni i giochi d'azzardo controversi nella causa principale — macchine automatiche per giochi d'azzardo e giochi di carte — possano essere qualificati, come disposto nella sentenza Fischer, giochi d'azzardo *del genere* di quelli che sono organizzati da casinò pubblici autorizzati e sono esenti da imposta.

40. Dal punto di vista fiscale, come ho già sostenuto nelle mie conclusioni presentate nella causa Town & County Factors [11], la caratteristica intrinseca comune a tutti i giochi d'azzardo con poste di denaro è in ogni caso il fatto che sono finalizzati alla distribuzione di un premio che è collegato al «corrispettivo» del giocatore, la giocata, mediante un elemento di fortuna, cioè la possibilità di vincita. Sorge però la questione, in che misura i giochi d'azzardo debbano venire distinti tra loro sulla base della loro forma ed organizzazione nella fattispecie in oggetto.

41. Innanzi tutto si deve affermare che non tutti i giochi d'azzardo con poste di denaro possono essere considerati servizi dello stesso tipo ai sensi della neutralità fiscale né, pertanto, possono essere tassati allo stesso modo.

10 — Sentenza nella causa C-283/95 (citata alla nota 3), punto 31.

11 — Conclusioni presentate il 27 settembre 2001 nella causa C-498/99, Town & County Factors, decisa con sentenza 17 settembre 2002 (Racc. pag. I-7173), paragrafo 70.

42. Ciò toglierebbe agli Stati membri praticamente ogni discrezionalità nello stabilire «condizioni e limiti» dell'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f). Tale discrezionalità, peraltro, deve proprio consentire agli Stati membri di assoggettare ad IVA determinate forme di gioco d'azzardo [12].

43. In altre parole, uno Stato membro, quindi, può ben limitare l'imposizione di tributi sui giochi d'azzardo — o viceversa la loro esenzione — a determinate forme di gioco. Esso non può dunque essere costretto dal principio della neutralità fiscale ad una soluzione del genere «tutto o niente», per cui una volta esentato dall'imposta un gioco d'azzardo o, meglio, una forma di gioco d'azzardo, dovrebbe esentare dall'imposta anche tutti gli altri giochi d'azzardo, rectius, tutte le altre forme di gioco d'azzardo.

44. È peraltro naturalmente difficile tracciare il confine tra giochi d'azzardo o, per meglio dire, tra forme di gioco d'azzardo diverse — stabilire dunque se i giochi d'azzardo siano o meno dello stesso tipo. Sebbene io tenda comunque a considerare, per fare un esempio, i giochi di carte, il gioco della roulette e le macchine automatiche per giochi d'azzardo, confrontati tra loro, forme diverse del gioco d'azzardo, nella fattispecie tale questione non si pone tuttavia in modo così generico, poiché nella causa Linneweber si tratta ogni volta di macchine automatiche per giochi d'azzardo e nella causa Akritidis si tratta ogni volta di giochi di carte.

45. D'altro canto, sarebbe eccessivo, per esempio, considerare semplicemente dello stesso tipo tutti i giochi di carte; sotto questo profilo le varianti sono troppo numerose per poter partire senz'altro dal presupposto che per tutti i giochi d'azzardo basati sulle carte si tratti di un servizio dello stesso tipo ai sensi del principio della neutralità fiscale.

46. Tuttavia, a mio avviso non si può comunque attribuire particolare rilevanza alle piccole differenze nell'organizzazione o nella struttura di ciascuno dei giochi d'azzardo da mettere a confronto.

47. Poiché sono ipotizzabili innumerevoli varianti per i giochi d'azzardo, il principio della neutralità fiscale verrebbe ampiamente eluso se gli Stati membri potessero fare distinzioni, in materia di riscossione dell'IVA, già sulla base di piccole differenze in termini di struttura, modalità e regole di un gioco. Come ha sostenuto la sig. ra Linneweber, nelle sentenze Glawe e Towns & County Factors la Corte ha certamente fatto ampio riferimento all'organizzazione concreta del gioco e dello svolgimento del singolo gioco [13]; in tale sede non si trattava tuttavia, come nella fattispecie, della questione della somiglianza dei giochi d'azzardo ai sensi della neutralità fiscale e della questione in sé dell'imposizione di tributi, ma dell'individuazione della *base imponibile*

12 — Cfr. mie conclusioni presentate nella causa C-498/99 (citata alla nota 11), paragrafo 69. Nello stesso senso, già l'avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni presentate il 3 marzo 1994 nella causa C-38/93, Glawe, decisa con sentenza 5 maggio 1994 (Racc. pag. I-1679), paragrafo 10.

13 — V., in proposito, anche quanto da me già evidenziato nelle conclusioni presentate nella causa C-498/99 (citata alla nota 11), paragrafi 68-74, e sentenza nella causa C-38/93 (citata alla nota 12).

e, in special modo, dell'accertamento di cosa fosse effettivamente qualificabile come corrispettivo in relazione alla relativa organizzazione del gioco d'azzardo.

48. In ordine alla valutazione della somiglianza dei giochi d'azzardo ai sensi della neutralità fiscale va piuttosto tenuto presente che tale principio comprende la parità di trattamento di merci e prestazioni di servizi «di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre», e quindi, come già constatato dalla Corte, costituisce espressione del principio di eliminazione delle distorsioni della concorrenza [14].

49. Conformemente a ciò, nelle sentenze C-481/98 [15] e C-384/01 [16] la Corte ha valutato la somiglianza delle operazioni in relazione al problema se le operazioni in questione fossero in concorrenza fra loro e se, pertanto, un trattamento fiscale differenziato potesse implicare il rischio di una distorsione della concorrenza.

50. Contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, la circostanza che le fattispecie citate nel paragrafo precedente riguardino un'aliquota ridotta non osta all'applicazione della giurisprudenza di cui sopra alle due fattispecie in esame, in quanto si tratta in ogni caso della questione se determinate forniture di merci o servizi siano o meno da porre in una situazione fiscale identica in base al principio della neutralità fiscale.

51. Se dunque ai fini della somiglianza di merci o servizi rileva il fatto che essi siano o meno in concorrenza tra loro, è senz'altro evidente un'analogia con la giurisprudenza della Corte relativa all'art. 90, n. 2, CE, secondo cui l'identità delle merci deve essere valutata «esaminando se i prodotti di cui si tratta posseggano proprietà analoghe e rispondano alle stesse esigenze dei consumatori, e questo secondo un criterio non di rigorosa identità, ma di analogia e di comparabilità nell'uso» [17].

52. Facendo riferimento alle scelte di acquisto del consumatore, la Corte ha ad esempio ripreso tale approccio nella sentenza Commissione/Francia, al fine di verificare se i medicinali rimborsabili e i medicinali non rimborsabili siano da considerare prodotti di uno stesso tipo che si trovano in concorrenza gli uni con gli altri ai sensi del principio della neutralità fiscale [18].

14 — Così espressamente nella sentenza nella causa C-481/98 (citata alla nota 6), punto 22; cfr. anche sopra, paragrafo 27.

15 — Sentenza nella causa C-481/98 (citata alla nota 6), punti 27 e 28.

16 — Sentenza nella causa C-384/01 (citata alla nota 6), punto 30.

17 — V., inter alia, sentenze 27 febbraio 2002, causa C-302/00, Commissione/Francia (Racc. pag. I-2055, punto 23), e 11 agosto 1995, cause riunite da C-367/93 a C-377/93, Roders e a. (Racc. pag. I-2229, punto 27).

18 — Sentenza nella causa C-481/98 (citata alla nota 6), punto 27.

53. Applicando tale concetto ai giochi d'azzardo con poste di denaro, questi ultimi sono pertanto da considerare dello stesso tipo fintantoché «rispond[o]no alle stesse esigenze» del consumatore, dunque di un giocatore, ossia quando l'utilizzo sia comparabile, vale a dire quando le differenze esistenti fra due giochi d'azzardo dello stesso tipo, ad esempio due varianti di un gioco di carte, non siano determinanti con riferimento alla decisione del consumatore di partecipare ad un gioco piuttosto che all'altro. In tal caso, dal punto di vista del consumatore, i giochi d'azzardo sarebbero caratterizzati da un uso comparabile, pertanto un diverso trattamento tributario di tali giochi d'azzardo potrebbe portare a distorsioni della concorrenza.

54. Si dovrebbe precisare che, nella valutazione della questione se differenze in questo senso possano assumere rilevanza — come in genere accade nella valutazione di un'operazione nell'ambito del sistema comune dell'IVA — devono essere prese in considerazione tutte le circostanze al fine di evitare distinzioni artificiose e di fare riferimento soprattutto al punto di vista del consumatore medio [19].

55. Se, nel caso concreto, le macchine automatiche per giochi d'azzardo e i giochi di carte organizzati al di fuori di pubbliche case da gioco siano di uso comparabile per il consumatore medio, ossia soddisfino la stessa esigenza, o si differenzino altrimenti in modo sostanziale rispetto alle macchine automatiche per giochi d'azzardo e ai giochi di carte proposti da tali casinò pubblici, è questione che deve essere valutata dal giudice nazionale.

56. A parità di tipologia di gioco d'azzardo — quindi gioco di carte o macchina automatica per giochi d'azzardo — e tenendo presente che l'attrattiva del gioco d'azzardo con poste di denaro risiede innanzitutto nella possibilità di vincita — nella fattispecie l'entità della possibile vincita e l'azzardo in generale potrebbero esercitare un influsso rilevante sulle decisioni di gioco di un consumatore medio.

57. Infine, per quanto concerne gli argomenti della sig.ra Linneweber e del governo tedesco, secondo cui solo l'esenzione dei giochi d'azzardo organizzati all'interno di pubbliche case da gioco sarebbe compatibile con il principio della neutralità fiscale, in quanto detti giochi sarebbero soggetti alla tassa sui casinò, che coprirebbe anche l'IVA, è sufficiente osservare che la Corte ha già respinto tali argomenti nella sentenza Fischer [20].

58. Alla luce di quanto sopra, alle prime due questioni nella causa C-453/02 occorre rispondere dichiarando che l'art. 13, parte

19 — V. sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, Card Protection Plan (Racc. pag. I-973, punto 29).

20 — V. sentenza nella causa C-283/95 (citata alla nota 3), punti 29 e 30.

B, lett. f), della sesta direttiva osta all'assoggettamento all'imposta dello sfruttamento degli apparecchi automatici per giochi d'azzardo quando lo stesso tipo di sfruttamento, svolto da una pubblica casa da gioco autorizzata, ne è esentato. In sede di valutazione della somiglianza tra macchine automatiche per giochi d'azzardo, il giudice nazionale deve valutare se lo sfruttamento di macchine automatiche per giochi d'azzardo all'interno e all'esterno di case da gioco pubbliche sia comparabile per il consumatore medio e tali macchine siano pertanto in concorrenza reciproca; a tale riguardo devono essere tenuti in considerazione, in special modo, fattori come l'entità della possibile vincita e il livello di azzardo.

59. Corrispondentemente, alla prima questione nella causa C-462/02 occorre rispondere dichiarando che l'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva osta all'assoggettamento all'imposta dell'organizzazione di un gioco di carte quando la medesima attività, svolta da una pubblica casa da gioco autorizzata, ne è esentata. In sede di valutazione della somiglianza tra giochi di carte, il giudice nazionale deve valutare se l'organizzazione di giochi di carte all'interno e all'esterno di case da gioco pubbliche sia comparabile per il consumatore medio e tali giochi siano pertanto in concorrenza reciproca; a tale riguardo devono essere tenuti in considerazione, in special modo, fattori quali l'entità della possibile vincita e il livello di azzardo.

60. Infine, per quanto concerne gli argomenti presentati in udienza dal governo tedesco per ridurre eventualmente l'efficacia nel tempo di questo giudizio, in particolare perché esso poteva fare affidamento sulla conformità alla legislazione comunitaria del regime tedesco di applicazione dell'IVA, non esistono a mio parere sufficienti ragioni per giustificare una simile limitazione cronologica. Come giustamente rilevato dalla Commissione, la sentenza della Corte nella causa Glawe [21] non poteva giustificare il legittimo affidamento sulla generica conformità alla legislazione comunitaria del regime tedesco di applicazione dell'IVA in merito all'imposizione di tributi sui giochi d'azzardo, trattandosi in questa sentenza unicamente del calcolo della base imponibile. Un analogo affidamento non può nemmeno essere giustificato — alla luce della facoltà discrezionale che compete alla Commissione in questo campo — dal fatto che finora la Commissione non abbia avviato una procedura di infrazione contro la Repubblica federale di Germania relativamente all'imposizione di tributi sui giochi d'azzardo.

B — *Sull'efficacia diretta dell'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva (terza questione nella causa C-453/02 e seconda questione nella causa C-462/02)*

1. Principali argomenti delle parti

61. A parere del *governo tedesco* l'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. f), per scommesse, lotterie e giochi d'azzardo da un

21 — V. in proposito sopra, paragrafo 47.

lato non è incondizionata e, dall'altro, è anche troppo indeterminata per fondare obblighi inequivocabili e pertanto direttamente applicabili. Anche il principio della neutralità fiscale non cambierebbe alcunché in merito all'ambiguità dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva.

62. Sebbene la *Commissione* ammetta che, con riferimento all'imposizione di tributi sui giochi d'azzardo con poste di denaro, gli Stati membri godono di un ampio margine di discrezionalità, uno Stato membro non potrebbe tuttavia opporre ad un contribuente, che sia in grado di provare di poter fruire di una delle categorie di esenzione definite dalla direttiva, la mancata adozione di pertinenti disposizioni nazionali. In particolare, la Commissione rimanda nella fattispecie alla sentenza Kügler [22] e rileva, su tale base, che limitazioni di caratere ipotetico, come nella fattispecie, a norme di esenzione non possono escludere l'efficacia diretta.

63. In udienza, la sig.ra *Linneweber* ha dichiarato di condividere in sostanza questa interpretazione della Commissione.

2. Valutazione

64. Con la terza questione nella causa C-453/02 e con la seconda questione nella causa C-462/02 il Bundesfinanzhof vuole sapere se, in un contesto come quello di cui alle due cause principali, un soggetto possa invocare dinanzi ad un giudice nazionale l'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva.

65. Secondo una giurisprudenza costante, in tutti i casi in cui talune disposizioni di una direttiva appaiano incondizionate e sufficientemente precise, un soggetto può farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato e questi diritti devono essere tutelati quando la direttiva non sia stata tempestivamente recepita in modo adeguato nel diritto nazionale [23].

66. A tale proposito occorre innanzitutto notare — alla luce, per esempio, di un principio come quello della neutralità fiscale — che il fatto che una disposizione della normativa comunitaria richieda un'interpretazione non esclude di per sé che tale disposizione sia sufficientemente precisa e determinata affinché un soggetto possa invocarla dinanzi ad un giudice [24]. Al contrario, il procedimento di pronuncia pregiudiziale concernente l'interpretazione della normativa comunitaria è proprio funzionale all'applicazione uniforme — in special modo

22 — Sentenza nella causa C-141/00 (citata alla nota 7), punto 57.

23 — Vedi, inter alia, sentenza 20 maggio 2003, cause riunite C-465/00, C-138/01 e C-139/01, Österreichischer Rundfunk e a. (Racc. pag I-4989, punto 98); sentenza nella causa C-141/00 (citata alla nota 7, punto 51), e sentenza 22 giugno 1989, causa 103/88, Fratelli Costanzo (Racc. pag. 1839, punto 29).

24 — Vedi, ad esempio, la recente sentenza 29 aprile 2004, causa C-102/02, Beuttenmüller (Racc. pag. I-5405, in particolare punto 37).

nei confronti di norme nazionali confliggenti — di diritti con efficacia diretta concessi al soggetto dalla normativa comunitaria [25].

67. È poi certamente esatto che gli Stati membri dispongono di un margine discrezionale in ordine alla limitazione del campo di applicazione dell'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f) [26].

68. Con giurisprudenza costante la Corte ha tuttavia rilevato che nemmeno nel caso in cui una direttiva conferisce agli Stati membri un margine di discrezionalità più o meno ampio può essere negato a un soggetto il diritto di far valere disposizioni della direttiva qualora, tenuto conto del loro oggetto, esse siano atte ad essere isolate dal contesto generale ed applicate specificamente [27].

69. Fintantoché, nel determinare limiti e condizioni dell'esenzione, uno Stato membro rispetta i limiti del potere discrezionale conferitogli dalla disposizione di cui all'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva, un soggetto che non rientra nel campo di applicazione dell'esenzione così determinato non può certamente invocare tale disposizione per opporsi al tributo [28].

70. Al contrario, non è escluso che un soggetto invochi tale disposizione per escludere l'applicazione di una regolamentazione nazionale, ove quest'ultima ecceda il margine discrezionale riconosciuto agli Stati membri o, più esattamente, lo violi.

71. Come ho già esposto prima, l'art. 13, parte B, lett. f), è da intendere nel senso che gli Stati membri devono stabilire le condizioni e i limiti dell'esenzione per i giochi d'azzardo con poste di denaro nel rispetto del principio della neutralità fiscale [29].

72. Uno Stato membro che abbia omesso di adottare l'esenzione per giochi d'azzardo con poste di denaro in conformità al principio della neutralità fiscale non può, come giustamente sostenuto dalla Commissione, far valere la propria omissione per rifiutare ad un contribuente il beneficio di un'esenzione che questi può legittimamente reclamare in forza della sesta direttiva [30].

25 — V., in tal senso, sentenza 5 febbraio 1963, causa 26/62, Van Gend & Loos. (Racc. pag. 1, in particolare pag. 24).

26 — Cfr. sopra, paragrafi 26 e 42 e seg.

27 — V., in tal senso, sentenze 10 giugno 1999, causa C-346/97, Braathens (Racc. pag. I-3419, punto 30), e 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker (Racc. pag. 53, punto 30).

28 — V. in proposito sentenza nella causa C-141/00 (citata alla nota 7), punto 55.

29 — V. sopra, paragrafo 26.

30 — V. sentenza nella causa C-141/00 (citata alla nota 7, punto 60).

73. Spetta al singolo giudice nazionale constatare se sia questo il caso nelle pertinenti cause principali nazionali sulla base delle indicazioni contenute nella risposta alle prime due questioni nella causa C-453/02 e alla prima questione nella causa C-462/02.

74. Alla terza questione nella causa C-453/02 e alla seconda questione nella causa C-462/02 si deve quindi rispondere dichiarando che un soggetto può invocare dinanzi a un giudice nazionale l'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva al fine di opporsi ad una regolamentazione nazionale incompatibile con tale disposizione.

V — Conclusione

75. Alla luce di quanto sopra illustrato, propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali nel modo seguente:

A — *Nella causa C-453/02*

1) L'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva osta all'assoggettamento all'imposta dello sfruttamento degli apparecchi automatici per giochi d'azzardo quando lo stesso tipo di sfruttamento, svolto da una pubblica casa da gioco autorizzata, ne è esentato. In sede di valutazione della somiglianza tra macchine automatiche per giochi d'azzardo, il giudice nazionale deve valutare se lo sfruttamento di macchine automatiche per giochi d'azzardo all'interno e

all'esterno di case da gioco pubbliche sia comparabile per il consumatore medio e tali macchine siano pertanto in concorrenza reciproca; a tale riguardo devono essere tenuti in considerazione, in special modo, fattori quali l'entità della possibile vincita e il livello di azzardo.

2) Un soggetto può invocare dinanzi a un giudice nazionale l'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva al fine di opporsi ad una regolamentazione nazionale incompatibile con tale disposizione.

B — *Nella causa C-462/02*

1) L'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva osta all'assoggettamento all'imposta dell'organizzazione di un gioco di carte quando la stessa attività, svolta da una pubblica casa da gioco autorizzata, ne è esentata. In sede di valutazione della somiglianza tra giochi di carte, il giudice nazionale deve valutare se l'organizzazione di giochi di carte all'interno e all'esterno di case da gioco pubbliche sia comparabile per il consumatore medio e tali giochi siano pertanto in concorrenza reciproca; a tale riguardo devono essere tenuti in considerazione, in special modo, fattori quali l'entità della possibile vincita e il livello di azzardo.

2) Un soggetto può invocare dinanzi a un giudice nazionale l'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva al fine di opporsi ad una regolamentazione nazionale incompatibile con tale disposizione.