Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

13 luglio 2017 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Esenzioni delle prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport – Articolo 133 – Esclusione dell'esenzione in caso di rischio di distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA – Prestazioni di servizi effettuate da parte di enti di diritto pubblico senza fini di lucro»

Nella causa C-633/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], con decisione del 30 novembre 2015, pervenuta in cancelleria il 30 novembre 2015, nel procedimento

London Borough of Ealing

contro

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz (relatore), presidente di sezione, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 26 ottobre 2016,

considerate le osservazioni presentate:

— per il London Borough of Ealing, da F Mitchell, barrister, incaricato da H. Grantham, solicitor;

— per il governo del Regno Unito, da S. Brandon, in qualità di agente, assistito da R. Hill e P. Mantle, barristers;

— per la Commissione europea, da R. Lyal e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 21 dicembre 2016,

* Lingua processuale: l'inglese.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 133, primo comma, lettera d), e secondo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1, e rettifica in GU 2007, L 335, pag. 60).

2 Tale domanda è stata formulata nell'ambito di una controversia tra il London Borough of Ealing (distretto londinese di Ealing, Regno Unito) e i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (amministrazione fiscale e doganale del Regno Unito; in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) dei diritti di accesso a taluni impianti sportivi.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Conformemente all'articolo 28, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), letto in combinazione con l'allegato E, punto 4), di tale direttiva, durante il periodo transitorio di cui al paragrafo 4 del medesimo articolo gli Stati membri potevano continuare ad applicare l'IVA alle operazioni contemplate dall'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera m), di detta direttiva.

4 Conformemente ai suoi articoli 411 e 413, la direttiva 2006/112 ha abrogato e sostituito, a partire dal 1° gennaio 2007, la normativa dell'Unione europea in materia di IVA, in particolare la sesta direttiva.

5 L'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva 2006/112, contenuto nel capo 2, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», del titolo IX della stessa direttiva, dispone che gli Stati membri esentino:

«talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica».

6 Ai sensi dell'articolo 133 di detta direttiva:

«Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n), all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

(…)

d) le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA.

Gli Stati membri che in virtù dell'allegato E della [sesta direttiva] al 1° gennaio 1989 applicavano l'IVA alle operazioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1, letter[a] m) (…) possono applicare le condizioni di cui al primo comma, lettera d) anche quando dette cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da enti di diritto pubblico beneficiano dell'esenzione».

Diritto del Regno Unito

7 Nel corso del periodo transitorio previsto dall'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord ha continuato ad assoggettare all'IVA le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica di cui all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera m), della direttiva in parola, ad eccezione di due prestazioni relative alla partecipazione a una competizione sportiva, previste dall'allegato 6, categoria 10, del Value Added Tax Act 1983 (legge del 1983 riguardante l'imposta sul valore aggiunto).

8 L'allegato 9, categoria 10, del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994 riguardante l'imposta sul valore aggiunto) prevede l'esenzione dall'IVA per le seguenti prestazioni:

«1. La concessione del diritto di partecipare ad una competizione sportiva o ad attività di educazione fisica, qualora il corrispettivo di tale diritto sia pagato in denaro e sia interamente devoluto all'acquisto del premio o dei premi assegnati nel corso della gara.

2. La concessione, da parte di un ente qualificato istituito a fini di sport o di educazione fisica, del diritto di partecipare a una competizione in tale ambito.

3. La prestazione, da parte di un ente qualificato, in favore di un privato, di servizi strettamente connessi con lo sport o l'educazione fisica praticati da quest'ultimo, esclusi, ove tale ente agisca nell'ambito di un sistema di affiliazione, i servizi forniti a un privato non affiliato».

9 La nota interpretativa 2A nell'ambito della suddetta categoria 10 definisce «ente qualificato» un organismo senza fini di lucro che soddisfa determinate condizioni.

10 A termini della nota interpretativa 3 della categoria considerata:

«Non possono essere considerati come "enti qualificati" ai sensi del punto 3 dell'allegato 9 della categoria 10:

a) gli enti locali,

b) le amministrazioni ministeriali (…), o

c) [determinati organismi pubblici diversi dalle amministrazioni ministeriali]».

Il procedimento principale e le questioni pregiudiziali

11 Il distretto londinese di Ealing è un ente locale che gestisce taluni impianti sportivi, quali palestre e piscine. Nel periodo tra il 1º giugno 2009 e il 31 agosto 2012 esso ha versato l'IVA riscossa sui diritti di accesso a tali impianti.

12 Nel corso del 2013, detto comune ha chiesto all'amministrazione tributaria il rimborso di tale imposta, adducendo che i diritti in questione avrebbero dovuto essere esenti dall'IVA, in forza dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva 2006/112. La domanda è stata respinta in quanto la normativa nazionale esclude da tale esenzione le prestazioni di servizi sportivi di cui a tale disposizione, allorché le stesse sono fornite da enti di diritto pubblico, come un ente locale, in applicazione delle condizioni previste dall'articolo 133, primo comma, lettera d), e secondo comma, di detta direttiva.

13 Il distretto londinese di Ealing ha proposto ricorso avverso la summenzionata decisione dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito]. Dinanzi a tale giudice esso ha sostenuto che il Regno Unito non poteva invocare l'articolo 133, secondo

comma, della direttiva in parola, in quanto tale Stato membro non aveva assoggettato all'IVA tutte le prestazioni di servizi sportivi al 1º gennaio 1989, dal momento che, in particolare, i diritti a partecipare ad una competizione sportiva erano esenti. Inoltre, secondo il ricorrente nel procedimento principale, il succitato articolo 133, secondo comma, per quanto attiene alle prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, non consente di escludere dal beneficio dell'esenzione dall'IVA gli enti di diritto pubblico senza fini di lucro senza al contempo escludere da tale beneficio gli organismi senza fini di lucro diversi dagli enti di diritto pubblico. Infine, l'articolo 133, secondo comma, della direttiva di cui trattasi, nel richiedere di stabilire «caso per caso» se siffatta esenzione sia tale da provocare distorsioni della concorrenza, non consentirebbe agli Stati membri di escludere, in via generale, tutti gli enti locali dal beneficio dell'esenzione stessa. L'amministrazione tributaria si è opposta a tale argomentazione.

14 Secondo le informazioni contenute nella decisione di rinvio, il distretto londinese di Ealing deve essere considerato un organismo senza fini di lucro, le cui prestazioni sono strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica e sono destinate a persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva 2006/112.

15 È in tale contesto che il First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il Regno Unito abbia il diritto, in virtù dell'articolo 133, secondo comma, della direttiva 2006/112, di imporre agli enti di diritto pubblico la condizione stabilita alla lettera d) [del primo comma] di tale disposizione[, per un verso] se, al 1º gennaio 1989, le operazioni rilevanti erano soggette ad [IVA] nel Regno Unito mentre altri servizi sportivi ne erano esenti e[, per altro verso,] le operazioni di cui trattasi non avevano beneficiato dell'esenzione ai sensi della normativa nazionale prima che il Regno Unito decidesse di assoggettarle alla condizione stabilita dall'articolo 133, [primo comma,] lettera d), di tale direttiva;

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se il Regno Unito abbia il diritto di imporre agli enti di diritto pubblico senza fini di lucro la condizione di cui all'articolo 133, [primo comma,] lettera d), della direttiva 2006/112, senza applicare la stessa condizione anche agli organismi senza fini di lucro diversi dagli enti di diritto pubblico;

3) In caso di risposta affermativa alla seconda questione, se il Regno Unito possa legittimamente escludere tutti gli enti di diritto pubblico senza fini di lucro dal beneficio dell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), [della direttiva 2006/112] senza valutare caso per caso se la concessione dell'esenzione sia tale da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA».

Sulle questioni pregiudiziali

16 In via preliminare si deve rilevare che, in base alle informazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale, le prestazioni di servizi di cui trattasi nel procedimento principale ricadono nell'ambito di applicazione ratione temporis della direttiva 2006/112, devono considerarsi conformi alle condizioni richieste per l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della stessa direttiva e sono state fornite da un ente di diritto pubblico che operava senza fini di lucro ai sensi della disposizione in discorso. Poiché tali prestazioni di servizi sono soggette all'IVA in forza della normativa nazionale di cui al procedimento principale, le domande del giudice di rinvio vertono unicamente sull'interpretazione dell'articolo 133, secondo comma, di detta direttiva, in combinato disposto con il suo primo comma, lettera d), che, in presenza di determinate condizioni, consente di escludere dal beneficio di tale esenzione dette prestazioni di servizi quando queste siano fornite da enti di diritto pubblico.

Sulla prima questione

17 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 133, secondo comma, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che esso osta alla normativa di uno Stato membro che subordini all'osservanza della condizione prevista all'articolo 133, primo comma, lettera d), di detta direttiva la concessione dell'esenzione dall'IVA ad enti di diritto pubblico che forniscano prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di detta direttiva, pur se, da un lato, al 1º gennaio 1989, il suddetto Stato membro non assoggettava tutte le predette prestazioni di servizi all'IVA e, dall'altro, le prestazioni di servizi di cui trattasi non erano esenti da IVA prima che fosse imposta l'osservanza della condizione in esame.

18 Per quanto riguarda la questione se tutte le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica dovessero essere assoggettate all'IVA alla data del 1º gennaio 1989 perché uno Stato membro possa avvalersi dell'articolo 133, secondo comma, della direttiva 2006/112, occorre rilevare che il testo di detta disposizione non contempla un siffatto requisito. Infatti, la disposizione in esame si applica agli Stati membri che imponevano l'imposta in questione alle operazioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di detta direttiva, senza esigere l'assoggettamento a tale imposta di tutte le prestazioni di servizi di cui trattasi.

19 In aggiunta, un simile requisito sarebbe contrario ai termini del citato articolo 132, paragrafo 1, lettera m), cui fa riferimento detto articolo 133, secondo comma, i quali hanno ad oggetto «talune» prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica.

20 Pertanto, uno Stato membro, come il Regno Unito, che alla data del 1º gennaio 1989 applicava l'IVA non a tutte, ma a talune delle suddette prestazioni di servizi, può avvalersi della facoltà accordata agli Stati membri dall'articolo 133, secondo comma, di detta direttiva, in combinato disposto con il suo primo comma, lettera d).

21 La seconda parte della prima questione concerne l'interpretazione dell'ultima frase dell'articolo 133, secondo comma, della stessa direttiva, e cioè «quando dette cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da enti di diritto pubblico beneficiano dell'esenzione».

22 Al riguardo il giudice del rinvio pone la questione se, come sostenuto dal distretto londinese di Ealing, tale formulazione implichi che il Regno Unito avesse l'obbligo di procedere, in un primo momento, all'esenzione delle prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica fornite dagli enti di diritto pubblico senza fini di lucro, prima di poter applicare, in un secondo momento, la condizione di cui all'articolo 133, primo comma, lettera d), della direttiva 2006/112 a siffatte prestazioni.

23 Orbene, un simile requisito non può dedursi dall'articolo 133, secondo comma, di detta direttiva. Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 44 delle sue conclusioni, in tale disposizione l'espressione «beneficiare dell'esenzione» è utilizzata al presente, ossia «beneficiano dell'esenzione», e non già al passato, «beneficiavano dell'esenzione». La disposizione in esame non richiede dunque che le prestazioni di cui trattasi fossero esenti dall'IVA prima che la condizione di cui all'articolo 133, primo comma, lettera d), della medesima direttiva fosse applicata.

24 Anche l'obiettivo perseguito dall'articolo 133, secondo comma, della direttiva 2006/112 depone a favore della suesposta interpretazione. Infatti, tale disposizione non mira a esonerare le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, ma, al contrario, come si evince dai termini impiegati al succitato articolo 133, secondo comma, in combinato disposto con il suo primo comma, lettera d), a consentire agli Stati membri di applicare l'IVA alle predette prestazioni di servizi fornite da enti di diritto pubblico e soggette a tale imposta alla data del 1º gennaio 1989.

25 Ne consegue che, in applicazione dell'articolo 133, secondo comma, di detta direttiva, l'esenzione delle prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, effettuate da enti di diritto pubblico, può essere subordinata alla condizione prevista da tale articolo, primo comma, lettera d), anche qualora tali prestazioni di servizi non siano state precedentemente oggetto di esenzione nello Stato membro interessato.

26 Alla luce delle considerazioni sopra svolte, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 133, secondo comma, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che esso non osta alla normativa di uno Stato membro che subordini all'osservanza della condizione prevista all'articolo 133, primo comma, lettera d), di detta direttiva la concessione dell'esenzione dall'IVA a enti di diritto pubblico che forniscono prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della stessa direttiva, pur se, da un lato, al 1º gennaio 1989, il suddetto Stato membro non assoggettava tutte le predette prestazioni di servizi all'IVA e, dall'altro, le prestazioni di servizi di cui trattasi non erano esenti da IVA prima che fosse imposta l'osservanza della condizione in esame.

Sulla seconda questione

27 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 133, secondo comma, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, laddove essa subordina all'osservanza della condizione prevista all'articolo 133, primo comma, lettera d), di detta direttiva la concessione dell'esenzione dall'IVA agli enti di diritto pubblico senza fini di lucro che forniscono prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di detta direttiva, senza applicare la stessa condizione anche agli organismi senza fini di lucro diversi dagli enti di diritto pubblico che effettuano siffatte prestazioni di servizi.

28 Al riguardo occorre ricordare che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva 2006/112, secondo il quale gli Stati membri esentano talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro riguarda, indistintamente, tutti gli organismi senza fini di lucro (v., in tal senso, sentenza del 25 febbraio 2016, Commissione/Paesi Bassi, C-22/15, non pubblicata, EU:C:2016:118, punto 43).

29 Sebbene l'articolo 133 della direttiva citata autorizzi gli Stati membri a subordinare la concessione dell'esenzione in esame all'osservanza di ulteriori condizioni, dai termini di tale articolo, primo comma, risulta che gli Stati membri possono applicare le condizioni stabilite da tale comma, lettere da a) a d), in linea di principio, solo ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico. Quanto agli enti di diritto pubblico, il summenzionato articolo, secondo comma, consente unicamente di imporre loro la condizione prevista dallo stesso articolo, primo comma, lettera d), che mira ad evitare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali, e ciò ai soli Stati membri che, alla data del 1º gennaio 1989, applicavano l'IVA alle prestazioni di servizi previste all'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di detta direttiva.

30 Pertanto, la facoltà lasciata agli Stati membri di escludere la concessione dell'esenzione dall'IVA per le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva 2006/112, sul fondamento dell'articolo 133 della stessa, è disciplinata in modo più restrittivo relativamente agli enti di diritto pubblico senza fini di lucro rispetto agli altri organismi senza fini di lucro. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 27 delle sue conclusioni, quest'ultima disposizione mira quindi a favorire gli organismi di diritto pubblico rispetto agli altri organismi quanto all'esenzione delle prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica da essi fornite.

31 Alla luce di tale obiettivo, occorre interpretare il termine «anche» impiegato all'articolo 133, secondo comma, della direttiva 2006/112 nel senso che uno Stato membro può imporre ad enti di diritto pubblico l'osservanza della condizione stabilita al primo comma, lettera d), dello stesso articolo solo se impone tale condizione anche ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico.

32 Orbene, la suesposta interpretazione osta a che una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, escluda dal beneficio dell'esenzione dall'IVA per le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della citata direttiva, unicamente le prestazioni di servizi fornite da enti di diritto pubblico senza fini di lucro, senza assoggettare all'IVA, in applicazione dell'articolo 133, primo comma, lettera d), di detta direttiva, anche le prestazioni di servizi fornite dagli altri organismi senza fini di lucro.

33 Alla luce di tutti i rilievi sopra svolti, si deve rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 133, secondo comma, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, nella parte in cui subordina all'osservanza della condizione prevista all'articolo 133, primo comma, lettera d), di tale direttiva la concessione dell'esenzione dall'IVA agli enti di diritto pubblico senza fini di lucro che forniscono prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di detta direttiva, senza applicare la stessa condizione anche agli organismi senza fini di lucro diversi dagli enti di diritto pubblico che effettuano siffatte prestazioni di servizi.

Sulla terza questione

34 Alla luce della risposta fornita alla seconda questione, non occorre rispondere alla terza questione.

Sulle spese

35 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 (Quarta Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 133, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso non osta alla normativa di uno Stato membro che subordini all'osservanza della condizione prevista all'articolo 133, primo comma, lettera d), di detta direttiva la concessione dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) a enti di diritto pubblico che forniscono prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della stessa direttiva, pur se, da un lato, al 1º gennaio 1989, il suddetto Stato membro non assoggettava tutte le predette prestazioni di servizi all'IVA e, dall'altro, le prestazioni di servizi considerate non erano esenti da IVA prima che fosse imposta l'osservanza della condizione in esame.**

2) **L'articolo 133, secondo comma, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, nella parte in cui subordina all'osservanza della condizione prevista all'articolo 133, primo comma, lettera d), di tale direttiva la concessione dell'esenzione dall'IVA agli enti di diritto pubblico senza fini di lucro che forniscono prestazioni di servizi strettamente connesse con**

la pratica dello sport o dell'educazione fisica, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di detta direttiva, senza applicare la stessa condizione anche agli organismi senza fini di lucro diversi dagli enti di diritto pubblico che effettuano siffatte prestazioni di servizi.

Firme