SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

12 maggio 2005 *

Nel procedimento C-452/03,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regno Unito), con decisione 17 ottobre 2003, pervenuta in cancelleria il 27 ottobre 2003, nella causa tra

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

e

Commissioners of Customs & Excise,

* * Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dal sig. K. Lenaerts (relatore), dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. K. Schiemann e E. Juhász, giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro
cancelliere: sig.ra K. Sztranc, amministratore,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 24 novembre 2004,

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la RAL (Channel Islands) Ltd, la RAL Ltd, la RAL Services Ltd e la RAL Machines Ltd, dal sig. K. Lasok, QC, e dalla sig.ra V. Sloane, barrister;

— per il governo del Regno Unito, dal sig. K. Manji, in qualità di agente, assistito dai sigg. C. Vajda, QC, e M. Angiolini, barrister;

— per il governo irlandese, dal sig. D. O'Hagan, in qualità di agente, assistito dalla sig.ra G. Clohessy, BL, e dal sig. D. McDonald, SC;

— per il governo portoghese, dai sigg. L. Fernandes e Â. Seiça Neves, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 gennaio 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione degli artt. 2, 4 e 9 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché degli artt. 1 e 2 della tredicesima direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, 86/560/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (GU L 326, pag. 40; in prosieguo: la «tredicesima direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra le società RAL (Channel Islands) Ltd (in prosieguo: la «CI»), RAL Ltd (in prosieguo: la «RAL»), RAL Services Ltd (in prosieguo: la «Services») e RAL Machines Ltd (in prosieguo: la «Machines») e i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), autorità competente nel Regno Unito in materia d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), in relazione alla determinazione del luogo di riferimento di servizi relativi alla gestione di macchine per il gioco d'azzardo.

Contesto normativo

3 Ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, sono soggette all'IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'art. 3, n. 1, della sesta direttiva stabilisce:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, l'"interno del paese" corrisponde al campo d'applicazione del Trattato [CE] quale è definito, per ciascuno Stato membro, dall'articolo [299]».

5 Ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva «[s]i considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

6 Con riguardo alla determinazione del luogo di riferimento di una prestazione di servizi, l'art. 9 della sesta direttiva prevede:

«1. Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

2. Tuttavia:

(...)

c) il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto:

— attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, prestazioni di servizi accessorie a tali attività,

— (...)

è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite;

(...)».

7 L'art. 1 della tredicesima direttiva è formulato come segue:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera:

1) "soggetto passivo non residente nel territorio della Comunità" (...) il soggetto passivo di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della [sesta] direttiva (...) che, nel corso del periodo di cui all'articolo 3, paragrafo 1, non ha fissato in tale territorio né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il proprio domicilio o la propria residenza abituale e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata nello Stato membro previsto all'articolo 2 (...)».

8 L'art. 2, n. 1, della tredicesima direttiva stabilisce:

«(...) ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente nel territorio della Comunità, alle condizioni stabilite in appresso, l'[IVA] applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti all'interno del paese da altri soggetti passivi, o applicata all'importazione di beni nel paese, nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 3, lettere a) e b), della [sesta] direttiva (...) o delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1, punto 1, lettera b), della presente direttiva».

La causa principale e le questioni pregiudiziali

9 La CI è una società costituita a Guernsey (isole anglonormanne). La RAL, la Services e la Machines sono società costituite nel Regno Unito. Queste quattro società sono controllate della RAL Holdings Ltd (in prosieguo: la «Holdings»), società anch'essa costituita nel Regno Unito. La CI, la RAL, la Services, la Machines e la Holdings formano insieme il gruppo RAL.

10 Sino alla fine del 2000, la RAL gestiva macchine per il gioco d'azzardo nel Regno Unito in locali che essa possedeva o locava. Essa era proprietaria delle macchine installate in questi ultimi, impiegava personale proprio ed aveva le licenze necessarie alla gestione sia delle sale sia delle macchine.

11 La Holdings, quale società di riferimento del gruppo di soggetti passivi IVA, doveva pagare tale imposta sulle entrate derivanti dalla gestione delle macchine per il gioco d'azzardo.

12 In seguito è intervenuto un piano di ristrutturazione del gruppo RAL, il quale, secondo le indicazioni del giudice del rinvio, mirava a far sì, attraverso la creazione di una filiale offshore per la gestione delle macchine per il gioco d'azzardo e separando tale attività dalla proprietà delle macchine e dalla gestione dei locali, che il gruppo RAL non fosse più soggetto all'IVA sui servizi relativi a macchine per il gioco d'azzardo e potesse recuperare la tassa pagata a monte.

13 Così è stata costituita a Guernsey la CI, che fa parte delle isole anglonormanne, situate al di fuori del territorio della Comunità. Nell'ambito dello stesso piano sono state costituite nel Regno Unito la Machines e la Services.

14 La RAL è titolare dei contratti di locazione relativi ai locali nei quali sono installate le macchine da gioco e delle licenze che autorizzano la gestione delle sale da gioco. Essa concede alla CI il diritto di installare e gestire alcune macchine nei detti locali.

15 La Machines è proprietaria di tutte le macchine da gioco utilizzate dal gruppo RAL ed è titolare delle licenze ad esse relative. In forza di un contratto di locazione stipulato con la CI, la Machines è tenuta a fornire alla CI macchine per il gioco d'azzardo e a garantirne il buon funzionamento.

16 L'attività della CI consiste nel consentire al pubblico di utilizzare macchine per il gioco d'azzardo, fornite dalla Machines, nei locali messi a sua disposizione dalla RAL. Tuttavia la CI esercita tale attività affidando a sua volta alla Services la gestione quotidiana delle macchine. Quest'ultima società impiega la quasi totalità del personale del gruppo RAL, vale a dire circa 600 persone. La CI non ha personale proprio nel Regno Unito.

17 A seguito della detta ristrutturazione del gruppo RAL, la CI ha ritenuto, basandosi sugli artt. 2, 4 e 9 della sesta direttiva, che i servizi di gestione di macchine per il gioco d'azzardo dovessero presumersi localizzati in Guernsey. Poiché tali servizi, secondo la stessa, erano pertanto forniti fuori del territorio della Comunità, essa ha sostenuto di non essere obbligata a versare l'IVA sui servizi resi ai suoi clienti nel Regno Unito. In conformità agli artt. 1 e 2 della tredicesima direttiva, essa ha chiesto altresì il rimborso dell'IVA versata a monte.

18 Con decisione 28 agosto 2001, i Commissioners hanno respinto le domande della CI. Essi hanno ritenuto che la CI fosse soggetto passivo IVA nel Regno Unito. In subordine, essi hanno constatato che non si doveva tener conto della ristrutturazione del gruppo RAL, in modo che, come durante il periodo ad essa precedente, i servizi di cui trattasi continuavano ad essere forniti dalla Holdings nel Regno Unito. In ogni caso, secondo i Commissioners, le domande della CI dovevano essere respinte in quanto costituivano un abuso di diritto.

19 La CI, la RAL, la Machines e la Services hanno impugnato tale decisione di rigetto dinanzi al VAT and Duties Tribunal, London (commissione tributaria competente per l'IVA, con sede in Londra). Nella sua decisione 3 dicembre 2002, quest'ultimo ha ritenuto che i servizi di cui trattasi fossero forniti dalla CI a partire da stabilimenti fissi situati nel Regno Unito, ai sensi dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva. Tale giudice ha quindi stabilito che la CI forniva servizi di macchine per il gioco d'azzardo nel Regno Unito e che tali attività erano soggette ad IVA in questo Stato membro. Esso ha tuttavia ammesso il ricorso delle dette società nella parte in cui esso era diretto contro le conclusioni in via subordinata dei Commissioners, per il motivo che i servizi erano effettivamente forniti dalla CI, e non dalla Holdings, e che il principio dell'abuso di diritto non era applicabile nella fattispecie.

20 La CI ha interposto appello contro la detta decisione dinanzi al giudice del rinvio. I Commissioners hanno proposto un appello incidentale contro questa stessa decisione nella parte in cui essa respingeva le loro conclusioni in via subordinata.

21 Pertanto la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (magistratura di secondo grado d'Inghilterra e del Galles per questioni di diritto societario), ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«Nel caso di specie, alla luce della sesta direttiva (...), in particolare degli artt. 2, 4 e 9, e della tredicesima direttiva (...), in particolare degli artt. 1 e 2, e dei principi generali del diritto comunitario:

1) come dev'essere interpretata l'espressione "centro di attività stabile" di cui all'art. 9 della sesta direttiva;

2) quali sono i fattori da prendere in considerazione per determinare se la prestazione di servizi relativi a macchine per il gioco d'azzardo sia resa a partire dalla sede dell'attività economica di una società quale la CI o a partire da qualunque altro centro di attività stabile di cui può servirsi una società quale la CI.

3) In particolare:

a) qualora l'attività di una società ("A") sia strutturata analogamente a quella del caso di specie, di modo che una società ("B") collegata, la cui sede dell'attività economica si trovi al di fuori del territorio della Comunità, fornisca servizi relativi a macchine per il gioco d'azzardo e l'unico scopo della struttura sia di evitare che A sia obbligata a pagare l'IVA nello Stato in cui ha sede:

i) se si possa ritenere che i servizi relativi alle macchine per il gioco d'azzardo siano resi a partire da un centro di attività stabile in tale Stato membro; e, in caso di soluzione affermativa,

ii) se si debba ritenere che tali servizi siano resi a partire da una sede fissa o dal luogo in cui B ha stabilito la sede della propria attività economica.

b) Qualora l'attività di una società ("A") sia strutturata in modo che, ai sensi delle norme sul luogo della prestazione di un servizio, una società collegata ("B"), in circostanze analoghe a quelle del caso di specie, fornisca servizi

relativi a macchine per il gioco d'azzardo a partire da una sede di attività stabilita al di fuori del territorio della Comunità, non abbia un centro di attività stabile, a partire dal quale siano resi tali servizi, nello Stato membro in cui A ha sede, e l'unico scopo della struttura sia di evitare che A debba pagare l'IVA sui detti servizi in tale Stato:

(i) se le operazioni realizzate tra B e le società collegate ("A", "C" e "D") all'interno dello Stato membro valgano ai fini dell'IVA come prestazioni effettuate da o per tali società nel corso della loro attività economica; e, in caso di soluzione negativa,

(ii) quali fattori debbano essere presi in considerazione per determinare l'identità del prestatore dei servizi relativi a macchine per il gioco d'azzardo.

4) a) Se esista un principio dell'abuso di diritto (indipendentemente dall'interpretazione data alle direttive sull'IVA), atto a precludere i benefici perseguiti in un caso come quello di specie;

b) in caso di soluzione affermativa, in che modo esso operi in un caso come quello di specie.

5) a) Se abbia un significato — e quale — il fatto che A, C e D non sono società controllate da B e che B non esercita tale controllo su A, C, e D né dal punto di vista giuridico, né da quello economico.

b) Se sia rilevante per le soluzioni delle questioni suesposte che il tipo di amministrazione adottato da B nella sede della propria attività economica al di fuori del territorio della Comunità fosse necessario per fornire ai clienti servizi relativi a macchine per il gioco d'azzardo e che né A, né C, né D svolgano tali attività».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

22 L'attività considerata dalla decisione di rinvio, vale a dire la messa a disposizione del pubblico, contro remunerazione, di macchine per il gioco d'azzardo installate in sale da gioco, costituisce una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva. Con le sue questioni il giudice del rinvio cerca in sostanza di determinare il luogo di riferimento per tale prestazione di servizi.

23 Al riguardo, l'art. 9 della sesta direttiva contiene norme che determinano il luogo di riferimento fiscale. Mentre il n. 1 di tale disposizione fornisce in proposito un

principio di carattere generale, il n. 2 indica diversi riferimenti specifici. Lo scopo di tali disposizioni è quello di evitare, da un lato, conflitti di competenza che possano portare a doppie tassazioni e, dall'altro, la mancata tassazione di cespiti (v. sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 14; 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda, Racc. pag. I-4595, punto 20, e 6 marzo 1997, causa C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Racc. pag. I-1195, punto 10).

24 Con riferimento al rapporto tra i primi due numeri dell'art. 9 della sesta direttiva, la Corte ha già dichiarato che non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se esso rientri in una delle ipotesi menzionate all'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1 (citate sentenze Dudda, punto 21, e Linthorst, Pouwels en Scheres, punto 11).

25 Si deve pertanto preliminarmente esaminare se un'attività quale quella oggetto della decisione di rinvio rientri, come hanno fatto valere i governi irlandese e portoghese, nella versione di cui all'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, che determina il luogo di riferimento fiscale per le «attività ricreative o affini». Si deve infatti ricordare, al riguardo, che spetta alla Corte fornire al giudice nazionale tutti gli elementi interpretativi di diritto comunitario che possono essere utili ai fini della sentenza che dovrà pronunciare, che esso vi abbia fatto o meno riferimento nel formulare le questioni (v. sentenze 12 dicembre 1990, causa C-241/89, SARPP, Racc. pag. I-4695, punto 8; 2 febbraio 1994, causa C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, detta «Clinique», Racc. pag. I-317, punto 7; 4 marzo 1999, causa C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Racc. pag. I-1301, punto 16, e 7 settembre 2004, causa C-456/02, Trojani, Racc. pag. I-7573, punto 38).

Sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva

26 I governi irlandesi e portoghese sostengono che l'attività della CI rientra nel campo di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, in quanto essa consiste nell'offrire servizi direttamente connessi al divertimento. Il luogo di riferimento per tale attività sarebbe conseguentemente quello dell'esecuzione materiale dei servizi, vale a dire, nella causa principale, il territorio del Regno Unito.

27 Il governo del Regno Unito e le società appartenenti al gruppo RAL sostengono, al contrario, che le prestazioni di servizi interessate dalla decisione di rinvio non rientrano nella previsione di cui all'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva. Essi osservano al riguardo che lo scopo principale perseguito dal destinatario del servizio interessato è il conseguimento di un profitto e non il divertimento in quanto tale. Le dette società aggiungono che l'applicazione della disposizione sopra menzionata implica, in ogni caso, un'attività artistica del prestatore di servizi. Il fatto che l'utilizzazione di una macchina per il gioco d'azzardo possa avere un aspetto divertente, così come l'utilizzazione di un telefono cellulare, non trasformerebbe l'operazione di prestazione di servizi interessata in un'attività di divertimento ai sensi del n. 2, lett. c), primo trattino, dello stesso articolo.

28 La Commissione ritiene che l'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva miri a stabilire un regime speciale per prestazioni di servizi tra soggetti d'imposta il cui costo è compreso nel prezzo dei beni o delle prestazioni garantite (v. sentenza Dudda, cit., punti 23 e 24). La causa principale riguarderebbe tuttavia la fornitura al consumatore finale di servizi di macchine per il gioco d'azzardo, cosicché soltanto il n. 1 del detto articolo sarebbe applicabile.

29 Al riguardo, occorre ricordare che, in conformità all'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, il luogo delle prestazioni di servizi aventi ad oggetto attività ricreative o affini è il luogo in cui tali prestazioni vengono materialmente eseguite.

30 Con riferimento alla questione se prestazioni di servizi quali quelle di cui alla causa principale costituiscano attività ricreative o affini, si deve ricordare che la CI pone a disposizione del pubblico macchine per il gioco d'azzardo, contro remunerazione, in sale da gioco specialmente attrezzate a tal fine.

31 Nel caso di specie, la finalità principale perseguita dall'attività interessata dalla decisione di rinvio è il divertimento degli utilizzatori di macchine per il gioco d'azzardo e non la concessione a questi ultimi di un incremento finanziario. Così come ha d'altronde sottolineato l'avvocato generale al paragrafo 29 delle sue conclusioni, l'incertezza di un incremento finanziario costituisce precisamente un elemento essenziale del divertimento ricercato dagli utilizzatori di macchine per il gioco d'azzardo.

32 Le attività ricreative o affini ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva non esigono una prestazione artistica da parte del prestatore di servizi. Infatti, un'attività — compresa la messa a disposizione di macchine — il cui scopo principale, perseguito dal prestatore di servizi, è il divertimento della sua clientela costituisce una delle attività ricreative o affini ai sensi di tale disposizione.

33 Come ha altresì rilevato l'avvocato generale al paragrafo 33 delle sue conclusioni, l'applicazione del criterio di collegamento stabilito dalla disposizione sopra

menzionata ad una situazione quale quella di cui alla causa principale non può essere esclusa per il fatto che i destinatari dei servizi interessati sono consumatori finali. Infatti il campo di applicazione di tale disposizione non è limitato alle prestazioni di servizi tra soggetti passivi IVA. Inoltre, si deve constatare che l'applicazione del detto criterio di collegamento ad una situazione siffatta non solleva nessuna difficoltà pratica. Infatti, il luogo in cui vengono eseguite le attività di cui trattasi può essere facilmente identificato. Infine, l'applicazione di un siffatto criterio conduce ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale, dal momento che i servizi interessati sono sottoposti al regime IVA dello Stato membro sul cui territorio risiedono i destinatari dei detti servizi.

34 Di conseguenza occorre rispondere al giudice del rinvio che la prestazione di servizi consistente nel consentire al pubblico di utilizzare, contro remunerazione, macchine per il gioco d'azzardo installate in sale da gioco site sul territorio di uno Stato membro, dev'essere considerata come una delle attività ricreative o affini ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva, di modo che il luogo di riferimento di tale prestazione di servizi corrisponde al luogo in cui essa viene materialmente eseguita.

Sulle spese

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

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

La prestazione di servizi consistente nel consentire al pubblico di utilizzare, contro remunerazione, macchine per il gioco d'azzardo installate in sale da gioco site sul territorio di uno Stato membro dev'essere considerata come una delle attività ricreative o affini ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, di modo che il luogo di riferimento di tale prestazione di servizi corrisponde al luogo in cui essa viene materialmente eseguita.

Firme