SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
11 giugno 1998 *

Nel procedimento C-283/95,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, dal Finanzgericht del Baden-Württemberg, Friburgo (Germania), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Karlheinz Fischer

e

Finanzamt Donaueschingen,

domanda vertente sull'interpretazione 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),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori H. Ragnemalm, presidente di sezione, G. F. Mancini (relatore), P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray e G. Hirsch, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: F. G. Jacobs
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo tedesco, dai signori Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat presso lo stesso ministero, in qualità di agenti;

— per il governo del Regno Unito, dal signor Stephen Braviner, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, assistito dal signor Peter Mantle, barrister;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Jürgen Grunwald, consigliere giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del governo tedesco, rappresentato dal signor Ernst Röder, del governo del Regno Unito, rappresentato dal signor John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, in qualità di agente, assistito dal signor Kenneth Parker, QC, e della Commissione, rappresentata dal signor Jürgen Grunwald, all'udienza del 30 gennaio 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 marzo 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 21 agosto 1995, pervenuta in cancelleria il 25 agosto seguente, il Finanzgericht del Baden-Württemberg, Friburgo, ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia sorta tra il signor Fischer e il Finanzamt Donaueschingen (in prosieguo: il «Finanzamt») in ordine al pagamento dell'imposta sul giro d'affari relativo a giochi d'azzardo non autorizzati e perseguibili penalmente.

Il contesto normativo

3 L'art. 2 della sesta direttiva così dispone:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. 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 Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), la base imponibile per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi è costituita, di regola, da 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'art. 13, parte B, dispone 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 sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

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

(...)»

6 L'art. 33, nella versione vigente all'epoca dei fatti di causa, stabiliva che, fatte salve le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della sesta direttiva non vietavano

ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non avesse il carattere di imposta sulla cifra d'affari.

7 Nel diritto tedesco, ai sensi dell'art. 1, n. 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul giro di affari; BGBl. I, 1979, pag. 1953; in prosieguo: l'«UStG»), sono soggette all'imposta sul giro d'affari le cessioni ed altre prestazioni effettuate a titolo oneroso nel territorio fiscale considerato da un imprenditore che opera nell'ambito della sua attività.

8 L'art. 4, n. 9, lett. b), dell'UStG esenta dall'imposta il giro d'affari relativo a operazioni disciplinate dalla legge sulle scommesse e le lotterie nonché il giro d'affari del gioco d'azzardo svolto nelle pubbliche case da gioco autorizzate.

9 L'art. 284 del codice penale tedesco punisce con un'ammenda o con la reclusione fino a due anni chiunque organizzi giochi d'azzardo in luoghi aperti al pubblico senza autorizzazione amministrativa. Sono considerati aperti al pubblico anche i circoli o le associazioni private che organizzino regolarmente giochi d'azzardo.

10 Ai sensi dell'art. 40 dell'Abgabenordnung (testo unico delle leggi tributarie del 1977, BGBl. I, pag. 613), è irrilevante ai fini dell'assoggettamento all'imposta che un comportamento corrispondente in tutto o in parte alla fattispecie di una legge tributaria infranga un precetto stabilito dalla legge o un divieto o offenda la moralità pubblica.

I fatti del procedimento a quo

11 Negli anni 1987-1989 il signor Fischer organizzava giochi d'azzardo in varie località della Germania. Egli era in possesso di un'autorizzazione all'esercizio di un gioco di abilità in cui si faceva uso di una macchina denominata «Roulette Opta II». Egli si discostava però da quest'autorizzazione in modo tale che il gioco praticato equivaleva sostanzialmente al gioco di roulette svolto nelle pubbliche case da gioco regolarmente autorizzate.

12 L'attrezzatura utilizzata dal signor Fischer consisteva in una ruota recante una serie di caselle numerate da 1 a 24, di colore rosso o nero, oltre a due caselle contrassegnate 0 e X. Lo scopo del gioco era quello di indovinare, ponendo gettoni sulle caselle corrispondenti, dove si sarebbe fermata la pallina lanciata dal croupier. I giocatori acquistavano gettoni al prezzo di 5 DM l'uno e potevano porre, ad ogni giocata, uno o più gettoni. Se la pallina cadeva sul numero, sulla linea o sul colore giocati, il croupier pagava rispettivamente 24 volte, 12 volte o 2 volte la posta.

13 Il pagamento delle vincite veniva effettuato in gettoni subito dopo ogni giocata vincente e le poste rimanenti venivano raccolte dal croupier. I giocatori che volevano smettere di giocare potevano cambiare in denaro i gettoni rimasti in loro possesso.

14 In seguito ad un accertamento, il Finanzamt riteneva che il signor Fischer fornisse prestazioni assoggettabili all'imposta sul giro d'affari, consistenti nell'offrire possibilità di vincita ai giocatori. Secondo il Finanzamt, la base imponibile avrebbe dovuto essere costituita dalle poste messe in gioco dai giocatori, dedotte le vincite assegnate. Tuttavia, poiché il signor Fischer non aveva registrato tutte le operazioni, l'imponibile veniva stimato in base ad un calcolo di probabilità, moltiplicando gli introiti per un coefficiente 6.

Le questioni pregiudiziali

15 Il Finanzgericht del Baden-Württemberg, adito dal signor Fischer, si è chiesto, in primo luogo, richiamandosi alle sentenze 5 luglio 1988, causa 269/86, Mol (Racc. pag. 3627), e causa 289/86, Happy Family (Racc. pag. 3655), se le operazioni controverse costituissero effettivamente prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, o se, in quanto operazioni illecite, fossero escluse dall'ambito di applicazione della detta direttiva. In secondo luogo, supponendo che le prestazioni di cui trattasi siano imponibili ai sensi della sesta direttiva, esso chiede se il metodo di determinazione della base imponibile prescritto dalla Corte nella sentenza 5 maggio 1994, causa C-38/93, Glawe (Racc. pag. I-1679), secondo cui vanno presi in considerazioni esclusivamente gli introiti netti dopo il pagamento delle vincite ai giocatori, debba essere applicato nella controversia sottoposta al suo esame. In terzo luogo, in caso di soluzione negativa, il Finanzgericht considera che si debba definire un altro metodo per la determinazione della base imponibile.

16 Il giudice nazionale ha quindi deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva CE debba essere interpretato nel senso che non sono operazioni imponibili i servizi forniti ai giocatori dal gestore di giochi d'azzardo non autorizzati e perseguibili penalmente.

2) In caso di soluzione negativa della prima questione:

se l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva CE debba essere interpretato nel senso che, in relazione a giochi d'azzardo non autorizzati che si svolgono in forma di roulette, la base imponibile per le varie prestazioni fornite dal gestore del gioco ai giocatori è costituita dall'importo che rimane al gestore nel corso di un periodo d'imposta.

3) In caso di soluzione negativa della seconda questione:

come debba essere determinata la base imponibile nei casi di cui alle questioni prima e seconda».

Sulla prima questione

17 Affinché la soluzione fornita sia utile al giudice nazionale, la prima questione dev'essere intesa nel senso che è diretta a chiarire se l'esercizio illecito di un gioco d'azzardo, nel caso di specie del gioco della roulette, rientri nell'ambito di applicazione della sesta direttiva e se uno Stato membro possa assoggettare tale attività all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), mentre la medesima attività svolta da una pubblica casa da gioco autorizzata ne è esentata.

18 Si deve anzitutto rilevare che la detta direttiva disciplina espressamente i giochi d'azzardo con poste di denaro nell'art. 13, parte B, lett. f), in cui ne dispone l'esenzione, e nell'art. 33, in cui precisa che le norme della direttiva stessa non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui giochi e sulle scommesse. È quindi palese che operazioni del genere non sono sottratte, in quanto tali, all'applicazione della sesta direttiva.

19 Vanno poi esaminate le perplessità espresse dal giudice nazionale in ordine alla possibilità di assoggettare all'IVA operazioni illecite. Nelle sentenze 28 febbraio 1984, causa 294/82, Einberger II (Racc. pag. 1177, punti 19 e 20), Mol e Happy Family (citate, punto 15 e 17, rispettivamente) e 6 dicembre 1990, causa C-343/89, Witzemann (Racc. pag. I-4477, punto 19), la Corte ha stabilito che l'importazione o la cessione illecite di stupefacenti o di denaro falso, la cui introduzione nel circuito economico e commerciale della Comunità è per definizione vietata e che possono dar luogo unicamente a provvedimenti repressivi, sono del tutto estranee alle disposizioni della sesta direttiva e non fanno sorgere alcuna obbligazione fiscale in materia di IVA.

20 Come ha rilevato la Corte nella sentenza 2 agosto 1993, causa C-111/92, Lange (Racc. pag. I-4677, punto 12), questo principio riguarda esclusivamente le merci che, in ragione di loro particolari caratteristiche, non possono essere messe in commercio né inserite nel circuito economico.

21 Per contro, al di fuori di queste ipotesi in cui è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito ed uno illecito, il principio della neutralità fiscale non consente, in materia di riscossione dell'IVA, una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite. La Corte ha quindi dichiarato che il divieto di esportare talune merci verso precise destinazioni non è di per sé sufficiente a sottrarre le esportazioni di dette merci all'ambito d'applicazione della sesta direttiva (*citata sentenza Lange, punti 16 e 17*).

22 Tali considerazioni, che si riferiscono all'importazione o alla cessione di merci, si applicano altresì alle prestazioni di servizi come l'organizzazione di giochi d'azzardo. Ora, tali giochi e, in particolare, la roulette, sono oggetto di attività lecite in numerosi Stati membri. Poiché le operazioni illecite in esame nel procedimento a quo sono in concorrenza con attività lecite, il principio della neutralità fiscale osta a che vengano trattate in modo diverso sotto il profilo dell'IVA.

23 Ne consegue che l'esercizio illecito del gioco d'azzardo rientra nell'ambito di applicazione della sesta direttiva.

24 Si deve infine stabilire se, come ha sostenuto nelle sue osservazioni scritte il governo del Regno Unito, l'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva vieti agli Stati membri di assoggettare all'IVA i giochi di azzardo illeciti quando l'esercizio della medesima attività, svolta in modo lecito in pubbliche case da gioco munite di regolare autorizzazione, ne è esentato.

25 Risulta dalla lettera stessa di tale disposizione che i giochi d'azzardo devono essere, in via di principio, esonerati dall'IVA. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire le condizioni e i limiti dell'esenzione.

26 La Commissione ha però fatto valere che l'art. 13, parte B, lett. f), non comporta un divieto assoluto di assoggettare ad imposizione i giochi d'azzardo. In udienza, il governo del Regno Unito ha abbandonato la tesi sostenuta nelle sue osservazioni scritte ed ha affermato che gli Stati membri, nello stabilire le condizioni ed i limiti dell'esenzione, possono imporre che le operazioni di cui trattasi vengano effettuate in pubbliche case da gioco regolarmente autorizzate.

27 A tale riguardo, si deve rilevare che le esenzioni di cui all'art. 13, parte B, devono essere applicate nel rispetto del principio della neutralità del tributo, inerente al sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza 25 giugno 1997, causa C-45/95, Commissione/Italia, Racc. pag. I-3605, punto 15). Tale rilievo s'impone altresì quando gli Stati membri si avvalgono, ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della facoltà di stabilire le condizioni e i limiti dell'esenzione. Infatti, attribuendo agli Stati membri questa facoltà, il legislatore comunitario non li ha autorizzati a compromettere il principio della neutralità fiscale su cui si fonda la sesta direttiva.

28 Ora, com'è stato ricordato al punto 21 della presente sentenza, risulta dalla citata sentenza Lange 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. Ne consegue che gli Stati membri non possono limitare l'esenzione ai soli giochi d'azzardo leciti.

29 Non può essere condivisa l'obiezione, opposta dal governo tedesco, secondo cui le condizioni di esercizio dei giochi leciti non sono paragonabili a quelle in cui vengono generalmente svolti i giochi illeciti in quanto le case da gioco autorizzate sarebbero assoggettate ad un tributo calcolato in base alle loro vincite.

30 Infatti, il sistema comune dell'IVA verrebbe falsato se gli Stati membri potessero modularne l'applicazione in funzione dell'esistenza di altri tributi non armonizzati. Peraltro, come lo stesso governo tedesco ha riconosciuto in udienza, nulla impedisce che tributi analoghi a quelli gravanti sulle case da gioco autorizzate vengano imposti anche agli organizzatori di giochi d'azzardo illeciti.

31 La prima questione dev'essere pertanto risolta nel senso che l'esercizio illecito di un gioco d'azzardo, nel caso di specie del gioco della roulette, rientra nell'ambito di applicazione della sesta direttiva. L'art. 13, parte B, lett. f), della detta direttiva dev'essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può assoggettare tale attività all'IVA quando la medesima attività svolta da una pubblica casa da gioco autorizzata ne è esentata.

Sulla seconda e sulla terza questione

32 Alla luce della soluzione fornita alla prima questione, non occorre risolvere la seconda e la terza questione sottoposte dal giudice nazionale.

Sulle spese

33 Le spese sostenute dai governi tedesco e del Regno Unito nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Finanzgericht del Baden-Württemberg, Friburgo, con ordinanza 21 agosto 1995, dichiara:

L'esercizio illecito di un gioco d'azzardo, nel caso di specie del gioco della roulette, rientra nell'ambito di applicazione 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. L'art. 13, parte B, lett. f), della detta direttiva dev'essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può assoggettare tale attività all'imposta sul valore aggiunto quando la medesima attività svolta da una pubblica casa da gioco autorizzata ne è esentata.

Ragnemalm Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'11 giugno 1998.

Il cancelliere Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass H. Ragnemalm