

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

19 luglio 2012 (*)

«Sesta direttiva IVA – Articoli 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), 17, paragrafo 5, e 19, paragrafo 1 – Organizzazione di giochi di bingo – Obbligo per legge di trasferire una parte del prezzo di vendita dei biglietti sotto forma di premi ai giocatori – Calcolo della base imponibile»

Nella causa C-377/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Spagna), con decisione del 18 maggio 2011, pervenuta in cancelleria il 18 luglio 2011, nel procedimento

International Bingo Technology SA

contro

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. M. Safjan, A. Borg Barthet, E. Levits e J.-J. Kasel (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. N. Jääskinen

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo spagnolo, da S. Centeno Huerta, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios, in qualità di agente,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), 17, paragrafo 5, e 19, paragrafo 1, 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 L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998 (GU L 281, pag. 31; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Detta domanda è stata presentata nell'ambito di una lite che oppone la International Bingo

Technology SA (in prosieguo: la «International Bingo») al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) in merito al calcolo del prorata di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dovuta da detta società per l'esercizio 1999.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 11 della sesta direttiva dispone quanto segue:

«A. *All'interno del paese*

«1. La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), 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.

(...)».

4 Nella versione risultante dall'articolo 28 septies della sesta direttiva, l'articolo 17, paragrafi 2, lettera a), e 5, della stessa direttiva è redatto come segue:

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a [detrazione] di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la [detrazione] è ammessa soltanto per il prorata dell'[IVA] relativo alla prima categoria di operazioni.

Detto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo.

Tuttavia, gli Stati membri possono:

a) autorizzare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore;

b) obbligare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività ed a tenere contabilità distinte per ciascuno di questi settori;

c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la [detrazione] in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;

d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la [detrazione] secondo la norma di cui al primo comma relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate;

e) prevedere che non si tenga conto dell'[IVA] che non può essere [detratta] dal soggetto passivo quando essa sia insignificante».

5 L'articolo 19, paragrafo 1, della sesta direttiva dispone:

«Il prorata di [detrazione] previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, risulta da una frazione avente:

- al numeratore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'[IVA], relativo alle operazioni che danno diritto a [detrazione] ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 3;
- al denominatore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'[IVA], relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a [detrazione]. Gli Stati membri possono includere anche nel denominatore l'importo di sovvenzioni diverse da quelle di cui all'articolo 11 A, paragrafo 1, lettera a).

Il prorata viene determinato su base annuale, in percentuale e viene arrotondato all'unità superiore».

Il diritto spagnolo

6 L'articolo 104, paragrafo 1, della legge 37/1992 relativa all'imposta sul valore aggiunto (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), del 28 dicembre 1992 (BOE n. 312, del 29 dicembre 1992, pag. 44247; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), prevede quanto segue:

«Nei casi in cui si applica la regola del prorata generale, è detraibile soltanto la percentuale dell'imposta a monte risultante dalle disposizioni del successivo paragrafo 2 per ciascun periodo di fatturazione.

Per l'applicazione delle disposizioni del precedente comma, gli importi non detraibili in forza degli articoli 95 e 96 della presente legge non saranno computati nell'imposta».

7 L'articolo 104, secondo paragrafo, primo comma, della legge sull'IVA dispone:

«La percentuale di detrazione cui rinvia il precedente paragrafo si calcola moltiplicando per 100 il risultato di una frazione avente:

1° al numeratore, l'importo totale, calcolato per ogni anno civile, delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi che danno diritto a detrazione, realizzate dal soggetto passivo nell'esercizio della propria attività imprenditoriale o professionale o, eventualmente, nel distinto settore corrispondente;

2° al denominatore, l'importo totale, calcolato per il medesimo periodo, delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi, realizzate dal soggetto passivo nell'esercizio della propria attività imprenditoriale o professionale o, eventualmente, nel distinto settore corrispondente, incluse le operazioni che non danno diritto a detrazione».

8 L'articolo 104, paragrafo 4, primo comma, della legge sull'IVA è redatto come segue:

«Ai fini del calcolo del prorata, per “importo totale delle operazioni” si intende la somma dei corrispettivi versati per dette operazioni, determinati conformemente alle disposizioni degli articoli 78 e 79 della presente legge, anche con riferimento alle operazioni esenti o non soggette ad imposta».

9 L'articolo 78, paragrafo 1, della legge sull'IVA recita:

«La base imponibile dell'imposta è costituita dall'importo totale del corrispettivo versato dal destinatario o da terzi per le operazioni soggette a tale imposta».

10 Il decreto del Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya, del 9 gennaio 1979, nella versione risultante dal decreto del 18 gennaio 1995, dispone che «la somma da distribuire con i premi in ciascuna partita o sorteggio consiste nel 69% del valore [nominale] del totale delle cartelle vendute, di cui il 10% corrisponde alla cinquina e il 59% al bingo».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 La International Bingo è una società organizzatrice di giochi di bingo. Essa è soggetta all'IVA, ma è esente da questa imposta per quanto attiene alla cifra d'affari relativa all'organizzazione di detti giochi.

12 La International Bingo esercita tuttavia altre attività per le quali non fruisce di un'esenzione dall'IVA. Fra tali attività figurano, in particolare, la raccolta e la riscossione dell'«imposta sul gioco del bingo», imposta che corrisponde a una parte del prezzo di vendita delle cartelle e che gli organizzatori riscuotono dai giocatori e versano alla competente amministrazione tributaria. Tali organizzatori ricevono, come corrispettivo di detta attività, un premio di riscossione ammontante al 10% dell'importo di detta imposta. L'importo di detto premio, soggetto all'IVA, costituisce la base imponibile per il calcolo dell'IVA dovuta dagli organizzatori per la loro prestazione di servizi.

13 Nella misura in cui gli organizzatori effettuano, nelle sale destinate al gioco del bingo, altre operazioni non esenti dall'IVA, quali la gestione di un bar o di un ristorante, gli stessi sono soggetti alla regola del prorata per la determinazione dell'IVA detraibile, in forza dell'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva.

14 Quanto al calcolo di detto prorata, la International Bingo ha detratto dalla sua cifra d'affari l'importo dei premi che doveva distribuire ai vincitori in applicazione della legge relativa all'IVA, importo che corrisponde a una percentuale fissa del prezzo di vendita delle cartelle del bingo. L'Agenzia Estatal de la Administración Tributaria (agenzia statale dell'amministrazione tributaria) è di avviso contrario. Essa ha deciso che si doveva includere l'importo dei premi versati ai vincitori nella cifra d'affari che funge da base per il calcolo di detto prorata.

15 Avendo il Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya (TEARC) respinto il ricorso proposto dalla International Bingo contro detta decisione dell'Agenzia, quest'ultima ha investito della causa il Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, sostenendo che la sentenza di primo grado è in contrasto con la sesta direttiva, quale interpretata dalla Corte.

16 Secondo il giudice del rinvio, onde risolvere la controversia di cui è investito, occorre determinare in cosa consista il «corrispettivo realmente ricevuto» dall'International Bingo per l'organizzazione del gioco. Al riguardo, detto giudice rileva che taluni elementi delle sentenze della Corte del 5 maggio 1994, Glawe (C-38/93, Racc. pag. I-1679), e del 17 settembre 2002, Town & County Factors (C-498/99, Racc. pag. I-7173), consentirebbero di considerare che un organizzatore di giochi di bingo, quale quello di cui trattasi nella causa di cui è investito, non ha

realmente a sua disposizione la parte del prezzo di vendita delle cartelle destinata a finanziare i premi che devono essere versati ai vincitori.

17 Infatti, anzitutto, le quantità corrispondenti all'importo dei premi sono predeterminate dalla legge, che prevede che il quantitativo da distribuire sotto forma di premi per ciascuna partita o sorteggio corrisponda al 69% del «valore nominale» della totalità delle cartelle vendute.

18 Inoltre, essendo prestabilita dalla legge la percentuale di restituzione del prezzo di vendita della cartella che corrisponde alle vincite, non vi è incertezza al riguardo. La somma che è versata come premi in ciascuna partita dipende unicamente dal numero di cartelle vendute e può essere determinata con una semplice operazione aritmetica.

19 Infine, essendo a disposizione dell'organizzatore del gioco del bingo la quota del prezzo di vendita delle cartelle corrispondente ai premi destinati a essere distribuiti ai vincitori soltanto per il periodo che intercorre fra l'inizio e la fine della partita, l'organizzatore in parola può essere considerato un mero depositario temporaneo di detti premi.

20 Il Tribunal Superior de Justicia de Cataluña osserva che sono diametralmente opposte la soluzione adottata dai giudici spagnoli per quanto concerne il calcolo della base imponibile di una prestazione quale quella di cui trattasi nella causa dinanzi ad esso pendente e quella seguita dai giudici degli altri Stati membri. Occorrerebbe pertanto determinare se si ritiene che le disposizioni della sesta direttiva relative al calcolo del prorata della detrazione armonizzino le modalità di tale calcolo.

21 Detto giudice ha peraltro elencato alcuni punti di cui, a suo avviso, occorre tener conto nell'ambito della domanda pregiudiziale in esame. Così, esso precisa che:

– nella fattispecie sarebbe giuridicamente e economicamente possibile distinguere, nel prezzo che ciascun giocatore paga per l'acquisto delle cartelle del bingo, la parte destinata ai premi da quella destinata ad altri fini. Ciò vale per la parte che serve a versare l'imposta gravante sul gioco del bingo e per quella che costituisce il corrispettivo per il servizio reso dall'organizzatore del gioco per la riscossione di detta imposta. In tale contesto distintivo non dovrebbero sorgere dubbi quanto al fatto che la parte del prezzo destinata al premio non può essere considerata come la retribuzione per la prestazione di servizi effettuata da detto organizzatore;

– l'organizzatore del gioco non avrebbe la possibilità di trasferire economicamente ai suoi vincitori l'IVA che grava sugli importi destinati al premio. Così, non vi potrebbe essere un trasferimento dell'onere economico di tale imposta. Orbene, la distorsione che ne risulterebbe riguardo alla neutralità del sistema dell'IVA potrebbe essere attenuata se i premi distribuiti non fossero inseriti nella base imponibile.

22 In tali circostanze, il Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il fatto che i giocatori di bingo paghino la parte del prezzo delle cartelle corrispondente ai premi implichi un autentico consumo di beni o servizi ai fini della costituzione del fatto generatore dell'IVA.

2) Se l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), in combinato disposto con gli articoli 17, paragrafo 5, e 19, paragrafo 1, della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che prescrive un livello di armonizzazione tale da impedire agli Stati membri di adottare soluzioni diverse a livello legislativo o giurisprudenziale, rispetto all'inclusione nella base imponibile dell'IVA della parte del prezzo delle cartelle del bingo destinata a finanziare i premi, ai fini della

determinazione del denominatore usato nel calcolo della percentuale del prorata.

3) Se l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), in combinato disposto con gli articoli 17, paragrafo 5, e 19, paragrafo 1, della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che osta ad una giurisprudenza nazionale che, nel caso del gioco del bingo, include nella base imponibile le somme corrispondenti all'importo dei premi, le quali vengono pagate dai giocatori attraverso l'acquisto delle cartelle».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

23 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che, nel caso della vendita di cartelle del bingo quali quelle di cui trattasi nel procedimento principale, la base imponibile ai fini dell'IVA comprende la parte del prezzo di dette cartelle prefissata dalla legge e che è destinata al versamento dei premi ai giocatori.

24 Per risolvere tale questione, giova ricordare che l'articolo 11, punto A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva dispone che «la base imponibile è costituita per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c), e d), 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 (...)».

25 Occorre ricordare poi che, per giurisprudenza costante, tale norma deve essere interpretata nel senso che la base imponibile per la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto per tale prestazione (v., in particolare, sentenze del 27 marzo 1990, *Boots Company*, C-126/88, Racc. pag. I-1235, punto 19, nonché *Town & County Factors*, cit., punto 27).

26 La Corte ha del pari già affermato che, nel caso di apparecchi a monete che, in forza di obblighi tassativamente stabiliti dalla legge, distribuiscono a titolo di premi, come nella causa principale, una determinata percentuale delle poste impegnate dai giocatori, il corrispettivo effettivamente ricevuto dall'organizzatore per la messa a disposizione degli apparecchi è dato soltanto dalla quota parte delle poste di cui questi può disporre effettivamente per suo conto (citata sentenza *Glawe*, punto 9).

27 Orbene, quanto ad un gioco come quello di cui trattasi nella causa principale, è giocoforza constatare che le modalità del suo svolgimento sono fissate dalla legge e che la percentuale del prezzo di vendita delle cartelle che dev'essere distribuita come premio ai giocatori è tassativamente stabilita dalla legge.

28 Poiché la parte del prezzo di vendita delle cartelle che è distribuita come premio ai giocatori è fissata in anticipo ed è obbligatoria, essa non può essere considerata come facente parte del corrispettivo ottenuto dall'organizzatore del gioco per la prestazione da lui fornita (v., in tal senso, citata sentenza *Glawe*, punto 12).

29 Ne consegue che, nell'ambito di un gioco come quello di cui trattasi nella causa principale, il corrispettivo realmente ricevuto dall'organizzatore del gioco per il servizio fornito è costituito dal prezzo di vendita delle cartelle diminuito della parte, fissata dalla legge, di tale prezzo che dev'essere distribuita come premio ai giocatori. Infatti, detto organizzatore può effettivamente disporre per proprio conto soltanto della parte restante del prezzo di vendita.

30 Va infine rilevato che tale interpretazione dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a),

della sesta direttiva è conforme a quella adottata dalla Corte nella citata sentenza *Town & County Factors*.

31 Al riguardo, come risulta dai punti 29 e 30 della citata sentenza *Town & County Factors*, la Corte ha affermato che l'interpretazione della sesta direttiva che aveva adottato nella sua sentenza *Glawe*, già citata, non era applicabile ad una prestazione quale quella esaminata nella causa che ha dato luogo alla sentenza *Town & County Factors*. Infatti, mentre le macchine da gioco di cui trattavasi nella causa che è sfociata nella detta sentenza *Glawe* si contraddistinguevano per la circostanza che, conformemente agli obblighi previsti dalla legge, esse erano regolate in modo tale che una determinata percentuale delle poste fosse assegnata loro come premio e che tali poste fossero tecnicamente nonché fisicamente separate da quelle di cui l'organizzatore poteva effettivamente disporre per suo conto, il concorso in questione nella causa per la quale è stata emessa la suddetta sentenza *Town & County Factors* non presentava nessuna di queste due caratteristiche essenziali, di modo che l'organizzatore di tale tipo di concorso poteva disporre liberamente della totalità delle quote di partecipazione riscosse.

32 Orbene, nell'ambito di un gioco quale quello di cui trattasi nella causa principale, l'organizzatore non può appunto disporre liberamente della totalità del prezzo di vendita delle cartelle del bingo perché egli è tenuto a trasferire come premi ai giocatori una percentuale, prefissata dalla legge, di detto prezzo di vendita.

33 Si deve pertanto rispondere alla prima questione che l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che, nel caso della vendita di cartelle del bingo quali quelle di cui trattasi nel procedimento principale, la base imponibile ai fini dell'IVA non comprende la parte del prezzo di tali cartelle prefissata dalla legge e che è destinata al versamento dei premi ai giocatori.

Sulla seconda e sulla terza questione

34 Con la seconda e la terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 17, paragrafo 5, e 19, paragrafo 1, della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che gli Stati membri possono stabilire che, ai fini del calcolo del prorata della detrazione dell'IVA, la parte, prefissata dalla legge, del prezzo di vendita delle cartelle del bingo che dev'essere trasferita ai giocatori come premi fa parte della cifra d'affari che deve figurare al denominatore della frazione di cui al detto articolo 19, paragrafo 1.

35 Per rispondere a tale questione occorre, in primo luogo, ricordare il testo del dodicesimo considerando della sesta direttiva, a tenore del quale «(...) il regime delle [detrazioni] deve essere armonizzato ove ha un'incidenza sul livello reale di percezione, e (...) il calcolo del prorata di [detrazione] deve essere effettuato in modo analogo in tutti gli Stati membri».

36 Si deve aggiungere che il testo dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva è chiaro e che tale disposizione non lascia agli Stati membri alcuna discrezionalità per determinare cosa debba essere considerato come il corrispettivo versato o da versare al prestatore da parte del destinatario.

37 Del resto, la Corte ha già affermato al riguardo che la sesta direttiva dev'essere interpretata nel senso che essa osta a che uno Stato membro applichi a determinate operazioni una regola per la determinazione della base imponibile diversa dalla regola generale prevista all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva, senza avere prima seguito la procedura prevista all'articolo 27 della medesima direttiva, al fine di ottenere l'autorizzazione a introdurre siffatta misura derogatoria a detta regola generale (v., in tal senso, sentenza del 9 giugno 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Racc. pag. I-5059, punto 40).

38 Occorre, in secondo luogo, constatare che, come risulta dalla risposta fornita alla prima questione, in una situazione come quella di cui trattasi nella causa principale, la parte, precisata dalla legge, del prezzo di vendita delle cartelle di bingo che dev'essere trasferita ai giocatori come premio non dev'essere inserita nella base imponibile e, pertanto, non può essere considerata come facente parte della cifra d'affari dell'organizzatore del gioco. Di conseguenza, le corrispondenti somme non devono figurare al denominatore della frazione che serve a calcolare, in applicazione dell'articolo 19, paragrafo 1, della sesta direttiva, il prorata di detrazione dell'IVA versata a monte.

39 Pertanto, si deve rispondere alla seconda e alla terza questione che gli articoli 17, paragrafo 5, e 19, paragrafo 1, della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che gli Stati membri non possono stabilire che, ai fini del calcolo del prorata della detrazione dell'IVA, la parte, prefissata dalla legge, del prezzo di vendita delle cartelle di bingo che dev'essere trasferita ai giocatori come premio faccia parte della cifra d'affari che deve figurare al denominatore della frazione di cui al detto articolo 19, paragrafo 1.

Sulle spese

40 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

1) L'articolo 11, parte A, paragrafo 1, 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, come modificata dalla direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998, deve essere interpretato nel senso che, nel caso della vendita di cartelle di bingo quali quelle di cui trattasi nel procedimento principale, la base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non comprende la parte del prezzo di dette cartelle prefissata dalla legge e che è destinata al versamento dei premi ai giocatori.

2) Gli articoli 17, paragrafo 5, e 19, paragrafo 1, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 98/80, devono essere interpretati nel senso che gli Stati membri non possono stabilire che, ai fini del calcolo del prorata della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, la parte, prefissata dalla legge, del prezzo di vendita delle cartelle di bingo che deve essere trasferita ai giocatori come premio faccia parte della cifra d'affari che deve figurare al denominatore della frazione di cui al detto articolo 19, paragrafo 1.

Firme

* Lingua processuale: lo spagnolo.