

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

21 febbraio 2013 (*)

«Fiscalità – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 132, paragrafo 1, lettera m) – Esenzione – Prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport o dell'educazione fisica – Pratica di attività sportive in modo non organizzato e non sistematico – Parco acquatico comunale»

Nella causa C-18/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Nejvyšší správní soud (Repubblica ceca), con decisione del 15 dicembre 2011, pervenuta in cancelleria il 16 gennaio 2012, nel procedimento

M?sto Žamberk

contro

Finan?ní ?editelství v Hradci Králové, divenuto Odvolací finan?ní ?editelství

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. T. von Danwitz (relatore), presidente di sezione, dai sigg. A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby e C. Vajda, giudici,

avvocato generale: sig. Y. Bot

cancelliere: sig.ra A. Impellizzeri, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 12 dicembre 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per il m?sto Žamberk, da J. Lukáš, advokát;
- per il Finan?ní ?editelství v Hradci Králové, da E. Horáková, in qualità di agente;
- per il governo ceco, da M. Smolek, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios, M. Šimerdová e Z. Mal?šková, in qualità di agenti,

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 dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il m?sto Žamberk (Comune di Žamberk) e il Finan?ní ?editelství v Hradci Králové, divenuto Odvolací finan?ní ?editelství (direzione delle finanze d'appello), (Intendenza di Finanza di Hradec Králové) in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») del prezzo d'ingresso, richiesto dal m?sto Žamberk per l'accesso al suo parco acquatico comunale.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, sono soggette a IVA «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), di tale direttiva, contenuto nel capo 2, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», del titolo IX di tale direttiva, prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

m) 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».

5 L'articolo 134 della citata direttiva così dispone:

«Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, [lettera m)], nei casi seguenti:

a) se esse non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

b) se esse sono essenzialmente destinate a procurare all'ente o all'organismo entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette all'IVA».

Il diritto ceco

6 L'articolo 61, lettera d), della legge n. 235/2004 sull'IVA, nel testo vigente all'epoca dei fatti della causa principale, intitolato «Altre prestazioni esenti dall'imposta senza diritto a detrazione della medesima», così recita:

«Inoltre, sono esenti dall'imposta le prestazioni seguenti:

(...)

d) la fornitura, da parte di persone giuridiche non fondate o istituite a fini d'impresa, di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport o dell'educazione fisica a persone che praticano lo sport o l'educazione fisica».

7 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della legge n. 115/2001 sulla promozione dello sport, la nozione di sport corrisponde a qualsiasi forma di attività fisica che, con una partecipazione organizzata o non organizzata, è diretta allo sviluppo armonioso della condizione psicofisica, al miglioramento della salute e al conseguimento di risultati sportivi in competizioni sportive di qualsiasi livello.

8 Il paragrafo 2 della medesima disposizione definisce la nozione di «sport per tutti» come lo sport organizzato o non organizzato nonché le attività fisiche ricreative destinate ad ampi strati della popolazione.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

9 Il m^osto Žamberk mette a disposizione, dietro pagamento di un biglietto d'ingresso, un parco acquatico comunale in cui si trovano, in particolare, una piscina divisa in varie corsie e dotata di trampolini, una vasca da gioco per bambini, dei gommoni acquatici, una vasca per idromassaggi, una piscina-fiume naturale, un campo da beach volley, spazi per ping pong e attrezzature sportive offerte in noleggio. Il giudice del rinvio rileva che, alla luce delle informazioni in suo possesso, non vi sono club o organizzazioni sportive che svolgano le loro attività sul sito, e neppure scuole o altri enti che lo utilizzino per l'educazione fisica.

10 Nella dichiarazione dei redditi per il periodo imponibile del primo trimestre del 2009, il m^osto Žamberk dichiarava un'eccedenza di IVA pari a CZK 198 182. A tale riguardo, il Finan^{ní} ú^{ad} v Žamberku (Ufficio delle imposte di Žamberk) riteneva che le prestazioni del parco acquatico comunale del m^osto Žamberk costituissero prestazioni esenti che non davano diritto a detrazione dell'IVA e, di conseguenza, con avviso di accertamento del 17 giugno 2009, fissava l'eccedenza per il periodo imponibile in CZK 154 105.

11 Poiché tale avviso di pagamento veniva confermato con decisione del Finan^{ní} ú^{editelství} v Hradci Králové (direzione delle finanze di Hradec Králové) del 15 dicembre 2009, il m^osto Žamberk proponeva ricorso dinanzi al Krajský soud v Hradci Králové (Corte d'appello regionale di Hradec Králové), che annullava la decisione del Finan^{ní} ú^{editelství} v Hradci Králové. Quest'ultimo proponeva quindi impugnazione per cassazione dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa).

12 Alla luce della definizione della nozione di «sport» accolta, a livello nazionale, dall'articolo 2 della legge n. 115/2001, il Nejvyšší správní soud si chiede, in sostanza, se le attività sportive non organizzate e non sistematiche possano essere qualificate come «pratica sportiva», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA.

13 Detto giudice si chiede altresì se la circostanza che un parco acquatico come quello di cui al procedimento principale offra ai suoi visitatori non solo la possibilità di praticare talune attività sportive, ma anche attività distensive o ricreative, e che i visitatori non intendano necessariamente praticare attività di tipo sportivo, possa influire sull'applicabilità dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA.

14 Il Nejvyšší správní soud precisa che la sua domanda non verte sull'interpretazione della nozione di «organismi senza fini di lucro» contenuta in tale disposizione, poiché nell'ambito del procedimento principale, in considerazione del diritto processuale ceco, non gli è stato chiesto di

esaminare la questione se il m^osto Žamberk rientri o meno in tale nozione. D'altra parte, le questioni pregiudiziali non riguardano i requisiti aggiuntivi di esenzione dall'IVA, stabiliti dall'articolo 134 della direttiva IVA.

15 Alla luce di quanto sopra, il Nejvyšší správní soud ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se attività sportive non organizzate, non sistematiche e ricreative, che possono essere svolte con tali modalità nel complesso di una piscina all'aperto (ad esempio, nuoto ricreativo, giochi con la palla a fini ricreativi, ecc.) possano essere considerate pratica dello sport o dell'educazione fisica ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva [IVA].

2) Nel caso di risposta affermativa alla prima questione, se la fornitura a titolo oneroso dell'accesso ad un complesso comprendente una piscina all'aperto, che offra ai visitatori la menzionata possibilità di praticare attività sportive, nonché altri tipi di ricreazione e di distensione, debba essere considerata quale servizio strettamente connesso con la pratica dello sport o dell'educazione fisica ai sensi della summenzionata disposizione della direttiva [IVA] e, quindi, quale servizio esente da [IVA], qualora esso sia fornito da un organismo senza fini di lucro e siano soddisfatte le altre condizioni previste dalla direttiva medesima».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

16 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che attività sportive non organizzate, non sistematiche e che non siano finalizzate alla partecipazione a competizioni sportive possono essere considerate pratica sportiva ai sensi di tale disposizione.

17 Anzitutto, occorre rilevare che, per quanto attiene alla nozione di «sport» accolta nel diritto nazionale, secondo giurisprudenza costante della Corte, le esenzioni previste da detto articolo costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (v., in particolare, sentenze del 25 febbraio 1999, CPP, C-349/96, Racc. pag. I-973, punto 15; del 14 giugno 2007, Horizon College, C-434/05, Racc. pag. I-4793, punto 15, nonché del 16 ottobre 2006, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Racc. pag. I-7821, punto 16).

18 Come emerge dal titolo del capo in cui è collocato l'articolo 132 della direttiva IVA, le esenzioni previste in tale articolo hanno lo scopo di favorire talune attività di interesse pubblico (v. sentenza del 23 aprile 2009, TNT Post UK, C-357/07, Racc. pag. I-3025, punto 32). Tuttavia, tali esenzioni non riguardano qualsiasi attività di interesse pubblico, ma solo quelle ivi elencate e descritte in modo molto particolareggiato (v. sentenze Horizon College, cit., punto 14; Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, cit., punto 18, nonché del 10 giugno 2010, Future Health Technologies, C-86/09, Racc. pag. I-5215, punto 29).

19 I termini impiegati per individuare tali esenzioni devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione effettuata a titolo oneroso dal debitore d'imposta. Tuttavia, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al detto articolo 132 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti (sentenze del 18 novembre 2004, Temco Europe, C-284/03, Racc. pag. I-11237, punto 17; Horizon College, cit., punto 16, nonché Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, cit., punto 17).

20 Così, tali termini devono essere interpretati alla luce del contesto nel quale si inseriscono, nonché della finalità e della struttura della sesta direttiva IVA, tenendo conto particolarmente della ratio legis dell'esenzione di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze Temco Europe, cit., punto 18; del 3 marzo 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Racc. pag. I-1527, punto 28, nonché Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, cit., punto 17).

21 Per quanto riguarda l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA, occorre rilevare che tale disposizione è diretta, secondo la sua stessa formulazione, alla pratica dello sport e dell'educazione fisica in generale. Alla luce di tale formulazione, tale disposizione non intende far beneficiare dell'esenzione da essa prevista solo taluni tipi di sport (v., in tal senso sentenza Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, cit., punto 27).

22 Parimenti, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA non esige, per la sua applicabilità, che l'attività sportiva sia praticata ad un determinato livello, per esempio, a livello professionale, e neppure che l'attività sportiva in esame sia praticata secondo determinate modalità, ad esempio, in modo sistematico o organizzato o finalizzato a partecipare a competizioni sportive, purché tuttavia l'esercizio di tale attività non rientri in un contesto puramente distensivo e ricreativo.

23 Per quanto riguarda lo scopo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA, occorre rilevare che tale disposizione intende favorire talune attività di interesse generale, vale a dire servizi direttamente collegati con la pratica sportiva o con l'educazione fisica, prestati da enti senza fini di lucro a soggetti praticanti lo sport o l'educazione fisica. In tal senso, detta disposizione mira a promuovere tale pratica in ampi strati della popolazione.

24 Orbene, un'interpretazione della disposizione medesima che limitasse l'ambito di applicazione dell'esenzione ivi prevista alle sole attività sportive praticate in modo organizzato, sistematico o finalizzato alla partecipazione a competizioni sportive sarebbe contraria a detto obiettivo.

25 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che attività sportive non organizzate, non sistematiche e non finalizzate alla partecipazione a competizioni sportive possono essere considerate pratica sportiva ai sensi di tale disposizione.

Sulla seconda questione

26 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l'accesso ad un parco acquatico che offra ai visitatori non solo installazioni che consentono la pratica di attività sportive, ma anche altri tipi di attività distensive o ricreative possa costituire una prestazione di servizi strettamente connessa con la pratica sportiva.

27 Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare, da un lato, se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso, la detta prestazione unica rientri nell'esenzione di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze del 27 ottobre 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, Racc. pag. I-9433, punto 19; del 29 marzo 2011, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Racc. pag. I-2697, punto 21, nonché del 10 marzo 2011, *Bog e a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Racc. pag. I-1457, punto 52).

28 Si deve ritenere che si sia in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente siano a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (sentenze *Levob Verzekeringen e OV Bank*, cit., punto 22; del 21 febbraio 2008, *Part Service*, C-425/06, Racc. pag. I-897, punto 53, nonché *Bog e a.*, cit., punto 53). Inoltre, si tratta di una prestazione unica allorché uno o più elementi debbono essere considerati costitutivi della prestazione principale, mentre altri elementi devono invece essere considerati come una o più prestazioni accessorie, cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale (v., in particolare, citate sentenze *CPP*, punto 30; *Levob Verzekeringen e OV Bank*, punto 21, nonché *Bog e a.*, punto 54 e giurisprudenza ivi citata).

29 Al fine di stabilire se un'unica prestazione complessa debba essere considerata quale prestazione strettamente connessa con la pratica sportiva ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA, pur comprendendo anche elementi estranei a tale connessione, occorre prendere in considerazione tutte le circostanze in cui l'operazione si svolge per rinvenirne gli elementi caratteristici e identificarne gli elementi predominanti (v., in tal senso, segnatamente, sentenze del 2 maggio 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Racc. pag. I-2395, punti 12 e 14; *Levob Verzekeringen e OV Bank*, cit., punto 27, nonché *Bog e a.*, cit., punto 61).

30 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che l'elemento predominante deve essere determinato basandosi sul punto di vista del consumatore medio (v., in tal senso, segnatamente, sentenze *Levob Verzekeringen e OV Bank*, cit., punto 22, nonché del 2 dicembre 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, Racc. pag. I-12359, punto 26) e tenendo conto, nel contesto di una valutazione di insieme, dell'importanza qualitativa e non semplicemente quantitativa degli elementi rientranti nell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA, rispetto a quelli che non vi rientrano (v., in tal senso, sentenza *Bog e a.*, cit., punto 62).

31 Nel contesto della cooperazione istituita in forza dell'articolo 267 TFUE, spetta ai giudici nazionali accertare se, in una fattispecie particolare, il soggetto passivo fornisca una prestazione unica e rientrante in tale esenzione nonché apportare in proposito tutte le valutazioni definitive sui fatti (v., in tal senso, citate sentenze *CPP*, punto 32; *Levob Verzekeringen e OV Bank*, punto 23, nonché *Bog e a.*, punto 55). Tuttavia, è compito della Corte fornire a tali giudici tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto comunitario che possano essere utili per dirimere la controversia di cui sono investiti (v. sentenze *Levob Verzekeringen e OV Bank*, cit., punto 23, nonché del 27 settembre 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, punto 20).

32 In merito alla questione se nel procedimento principale si tratti di un'unica prestazione

complessa, occorre esaminare se le installazioni raggruppate nel parco acquatico di cui trattasi formino un complesso cosicché l'accesso ad esso costituisca un'unica prestazione indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale. A tale proposito, se, come nel caso di specie, l'unico tipo di biglietto d'ingresso proposto per il parco acquatico dà accesso a tutte le installazioni, a prescindere dal tipo di installazione effettivamente utilizzata, dalle modalità e dalla durata del suo utilizzo durante il periodo di validità del biglietto medesimo, tale circostanza costituisce un indizio importante dell'esistenza di un'unica prestazione indissociabile.

33 Per quanto riguarda la questione se, nell'ambito di tale unica prestazione complessa, l'elemento predominante sia costituito dalla possibilità di esercitare attività sportive rientranti nell'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA o piuttosto puro riposo o semplice ricreazione, occorre effettuare tale valutazione, come rammentato supra al punto 30, fondandosi sul punto di vista del consumatore medio, che dovrà essere determinato in base ad una serie di elementi oggettivi. Nell'ambito di tale valutazione complessiva occorre tener conto, in particolare, del modo in cui il parco acquatico di cui trattasi è concepito, che risulta dalle sue caratteristiche oggettive, ossia i diversi tipi di infrastrutture proposte, la loro sistemazione, il loro numero ed importanza rispetto all'insieme del parco.

34 Per quanto riguarda, in particolare, gli spazi acquatici, occorrerà che il giudice nazionale consideri, in particolare, la circostanza se essi si prestino alla pratica del nuoto sportivo, in quanto siano, ad esempio, divisi in corsie, dotati di segnali galleggianti e di profondità e dimensioni adeguate o se siano, al contrario, organizzati in modo tale da prestarsi essenzialmente ad uso ludico.

35 Per contro, la circostanza che un certo numero di visitatori non intenda beneficiare dell'elemento predominante della prestazione di cui trattasi così determinata non può rimettere in discussione tale valutazione.

36 Infatti, un'impostazione che prendesse in esame l'intenzione di ogni visitatore, singolarmente considerato, in merito all'utilizzo delle infrastrutture messe a disposizione risulterebbe contraria agli obiettivi del sistema dell'IVA di assicurare la certezza del diritto e l'applicazione semplice e corretta delle esenzioni previste all'articolo 132 della direttiva IVA. A tale proposito, occorre rammentare che, per facilitare gli atti attinenti all'applicazione dell'IVA, occorre prendere in considerazione, salvo che in casi eccezionali, la natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze del 6 aprile 1995, BLP Group, C-4/94, Racc. pag. I-983, punto 24; del 9 ottobre 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Racc. pag. I-7257, punto 33, nonché del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, Racc. pag. I-7797, punto 39).

37 Ciò premesso, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'accesso ad un parco acquatico che metta a disposizione dei visitatori non solo installazioni per l'esercizio di attività sportive, ma anche altri tipi di attività distensive o ricreative può costituire una prestazione di servizi strettamente connessa con la pratica sportiva. È compito del giudice del rinvio stabilire se, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla Corte nella presente sentenza e in considerazione delle particolari circostanze del procedimento principale, tale ipotesi ricorra nella specie.

Sulle spese

38 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Quinta Sezione) dichiara:

1) L'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che attività sportive non organizzate, non sistematiche e non finalizzate alla partecipazione a competizioni sportive possono essere considerate pratica sportiva ai sensi di tale disposizione.

2) L'articolo 132, paragrafo 1, lettera m), della direttiva 2006/112/CE dev'essere interpretato nel senso che l'accesso ad un parco acquatico che metta a disposizione dei visitatori non solo installazioni per l'esercizio di attività sportive, ma anche altri tipi di attività distensive o ricreative può costituire una prestazione di servizi strettamente connessa con la pratica sportiva. È compito del giudice del rinvio stabilire se, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla Corte nella presente sentenza e in considerazione delle particolari circostanze del procedimento principale, tale ipotesi ricorra nella specie.

Firme

* Lingua processuale: il ceco