



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

22 settembre 2022 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 98 – Facoltà degli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta a talune cessioni di beni e prestazioni di servizi – Allegato III, punto 14 – Nozione di “diritto di uso di impianti sportivi” – Palestre – Assistenza di singoli o gruppi»

Nella causa C-330/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunale di primo grado della Fiandra orientale, sezione di Gand, Belgio), con decisione del 20 maggio 2021, pervenuta in cancelleria il 27 maggio 2021, nel procedimento

The Escape Center BVBA

contro

Belgische Staat,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da N. Jääskinen, presidente di sezione, M. Safjan e M. Gavalec (relatore), giudici,

avvocato generale: A.M. Collins

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per The Escape Center BVBA, da H. Vandenberg, advocaat;
- per il governo belga, da P. Cottin, J.-C. Halleux e C. Pochet, in qualità di agenti;
- per il governo dei Paesi Bassi, da K. Bulterman e A. Hanje, in qualità di agenti;
- per il governo finlandese, da M. Pere, in qualità di agente;

* Lingua processuale: il neerlandese.

– per la Commissione europea, da P. Carlin e W. Roels, 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 98, paragrafo 2, in combinato disposto con il punto 14 dell'allegato III 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra The Escape Center BVBA, gestore di una palestra, e il Belgische Staat (Stato belga) in merito all'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) alle attività di tale società.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Ai sensi dell'articolo 96 della direttiva IVA, gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi.
- 4 L'articolo 97 di tale direttiva dispone che l'aliquota normale non può essere inferiore al 15%.
- 5 L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva in esame così recita:

«1. Gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte.

2. Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III.

(...)».
- 6 L'allegato III della direttiva IVA, che include l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote IVA ridotte di cui all'articolo 98 della stessa, contiene, al suo punto 14:

«[D]iritto di uso di impianti sportivi».

Diritto belga

- 7 Secondo l'articolo 37, paragrafo 1, della legge del 3 luglio 1969 recante il codice relativo all'imposta sul valore aggiunto, il Re fissa le aliquote di detta imposta e determina la ripartizione dei beni e dei servizi secondo dette aliquote, tenendo conto della normativa emanata in materia dall'Unione europea.
- 8 L'articolo 1 del regio decreto n. 20, del 20 luglio 1970, che fissa le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto e determina la ripartizione dei beni e dei servizi secondo tali aliquote dispone che l'aliquota normale dell'IVA applicabile ai beni e servizi di cui al suddetto codice è fissata al 21% e che, in deroga a tale principio, l'imposta è riscossa all'aliquota ridotta del 6% per quanto riguarda i beni e i servizi elencati nella tabella A dell'allegato di tale regio decreto. Tuttavia, il summenzionato articolo prevede che tale aliquota ridotta non possa essere applicata se i servizi di cui alla tabella A costituiscono la parte accessoria in un contratto complesso avente principalmente ad oggetto altri servizi.
- 9 In forza della rubrica XXVIII della tabella A dell'allegato del suddetto regio decreto è pertanto soggetta all'aliquota del 6% «[l]a concessione del diritto d'accesso a strutture culturali, sportive o d'intrattenimento, nonché la concessione del diritto di farne uso».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 10 The Escape Center, società che persegue uno scopo di lucro ed è soggetta all'IVA per l'attività «palestre», offre accesso ai propri locali in cui con l'uso di attrezzature le persone possono migliorare la propria condizione fisica e sviluppare la propria muscolatura. L'uso delle attrezzature sportive avviene individualmente o in gruppo, senza o con assistenza limitata. Essa propone anche *personal training* e corsi collettivi.
- 11 Nell'ambito della sua attività, tale società ha sempre dichiarato l'IVA al 21%. Tuttavia, tenuto conto di una giurisprudenza nazionale in materia di IVA, elaborata in una causa in cui non era stata parte, essa ha ritenuto che l'aliquota IVA ridotta del 6% si applicasse a tutta la sua attività invece dell'aliquota IVA normale del 21%.
- 12 The Escape Center ha quindi chiesto il rimborso della differenza del 15% di IVA per il periodo dal 2015 al primo trimestre del 2018 compreso, ossia EUR 48 622,64. Il 25 marzo 2019, l'amministrazione finanziaria, non condividendo tale punto di vista, ha inviato un avviso di regolarizzazione che tale società ha contestato dinanzi al giudice del rinvio, il Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunale di primo grado della Fiandra orientale, sezione di Gand, Belgio).
- 13 Tale giudice rileva che la prassi dell'amministrazione finanziaria belga non è uniforme riguardo all'aliquota IVA da applicare all'attività degli operatori gestori di palestre. Infatti, taluni ispettori considererebbero che occorre applicare l'aliquota normale del 21% a tutte siffatte attività, mentre altri ispettori accetterebbero l'applicazione dell'aliquota ridotta del 6% o di un'aliquota IVA ponderata, basandosi su una ripartizione delle diverse attività soggette, rispettivamente, a tali due aliquote.

14 Inoltre, secondo il giudice del rinvio, l'amministrazione finanziaria dei Paesi Bassi ammetterebbe, dal canto suo, che i servizi, quali il fatto di impartire corsi, istruzioni o fornire assistenza, rientrano nella nozione di «offrire l'opportunità di praticare sport», assoggettati ad un'aliquota IVA ridotta. Del pari, tale giudice dichiara di essere propenso a ritenere, in base alla lettura della giurisprudenza elaborata dalla Corte nella sentenza del 10 novembre 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), che il diritto di uso di impianti sportivi rientri nell'ambito dell'aliquota IVA ridotta, anche quando un'assistenza a singoli o gruppi completa la prestazione.

15 Ciò premesso, il Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunale di primo grado della Fiandra orientale, sezione di Gand), ritenendo che la soluzione della controversia di cui è investito richiede l'interpretazione delle disposizioni della direttiva IVA, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva [IVA], in combinato disposto con l'allegato III, punto 14, di detta direttiva, debba essere interpretato nel senso che il diritto di usare impianti sportivi rientra nell'aliquota IVA ridotta solo se al riguardo non viene offerta assistenza individuale o collettiva».

Sulla questione pregiudiziale

16 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, in combinato disposto con il punto 14 dell'allegato III di tale direttiva, debba essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi consistente nella concessione del diritto di uso degli impianti sportivi di una palestra e nel fornire assistenza a singoli o gruppi possa essere assoggettata ad un'aliquota IVA ridotta.

17 Ai sensi dell'articolo 96 della direttiva IVA, ciascuno Stato membro applica la stessa aliquota IVA normale alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi.

18 In deroga a tale principio, l'articolo 98, paragrafo 1, della direttiva medesima riconosce agli Stati membri la facoltà di applicare una o due aliquote IVA ridotte. A norma dell'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, di detta direttiva, le aliquote IVA ridotte possono essere applicate soltanto alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate all'allegato III della medesima direttiva.

19 Il punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA autorizza gli Stati membri ad applicare un'aliquota IVA ridotta al «diritto di uso di impianti sportivi».

20 La direttiva IVA non contiene alcuna definizione della nozione di «diritto di uso di impianti sportivi» e il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 77, pag. 1), non prevede una definizione di tale nozione. Inoltre, né la direttiva IVA né il regolamento d'esecuzione n. 282/2011 contengono, al riguardo, un rinvio al diritto degli Stati membri, sicché tale nozione deve essere interpretata in modo autonomo ed uniforme (v., in tal senso, sentenza del 29 ottobre 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punti 53 e 54).

- 21 Orbene, la Corte ha già interpretato la nozione di «diritto di uso di impianti sportivi», di cui al punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA, dichiarando che essa deve essere intesa nel senso che riguarda il diritto di utilizzare impianti destinati alla pratica dello sport e dell'educazione fisica, nonché il loro uso a tal fine (sentenza del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 65).
- 22 Ne consegue che le prestazioni di servizi connesse all'uso dei suddetti impianti e necessarie alla pratica dello sport e dell'educazione fisica possono rientrare nell'ambito di applicazione del punto 14 dell'allegato III della direttiva in parola (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 66).
- 23 Come sottolineato dalla Commissione, tale constatazione è conforme alla scelta del legislatore dell'Unione di incoraggiare l'esercizio effettivo dello sport e dell'educazione fisica piuttosto che porre l'accento sull'esercizio di un diritto di accesso agli impianti sportivi. Infatti, la finalità di tale allegato III è quella di rendere meno onerose e, di conseguenza, maggiormente accessibili al consumatore finale, sul quale grava in definitiva l'IVA, talune prestazioni di servizi ritenute particolarmente necessarie (v., in tal senso, sentenza del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punto 37 e giurisprudenza ivi citata) e, in tale contesto, il suo punto 14 è volto a promuovere la pratica di attività sportive e a renderle accessibili ai singoli (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 64).
- 24 Sebbene sia fuori dubbio che l'accesso a una palestra che dà diritto all'uso degli impianti sportivi, al pari dell'assistenza dei nuovi clienti volta all'uso responsabile delle attrezzature di tale palestra, rientri nell'ambito di applicazione del punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA, occorre tuttavia rilevare che The Escape Center propone, oltre a tale accesso e a tale diritto d'uso, assistenza personalizzata e corsi collettivi. Pertanto, occorre verificare se l'insieme delle prestazioni proposte da tale società possa rientrare nell'ambito di applicazione del punto 14 dell'allegato III di tale direttiva, in quanto formerebbero una prestazione unica.
- 25 A tale riguardo, occorre ricordare che sussiste un'«unica prestazione» quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al consumatore, considerato come consumatore medio, sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (sentenze del 27 ottobre 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punto 22, nonché del 17 dicembre 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punto 25).
- 26 Ciò avviene anche quando una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale e la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica lo stesso trattamento fiscale della prestazione principale. Una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale in particolare quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (sentenze del 21 febbraio 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punto 52, e del 19 dicembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punto 34).
- 27 A tal proposito, è irrilevante che, in altre circostanze, gli elementi che compongono una tale operazione possano essere forniti separatamente e siano considerati, a norma dell'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, come distinti e indipendenti (v., in tal senso, ordinanza del 19 gennaio 2012, Purple Parking e Airparks Services, C-117/11, non pubblicata, EU:C:2012:29, punto 31).

- 28 Per valutare se l'assistenza personalizzata e i corsi collettivi, ai quali l'accesso alla palestra dà parimenti diritto, costituiscano prestazioni accessorie alla concessione di un siffatto accesso o all'uso degli impianti sportivi di tale palestra, il giudice del rinvio deve ricercare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi, tenendo conto dell'insieme delle circostanze in cui essa si svolge (ordinanza del 19 gennaio 2012, *Purple Parking e Airparks Services*, C-117/11, non pubblicata, EU:C:2012:29, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 Sebbene spetti al giudice del rinvio procedere a tali valutazioni, incombe tuttavia alla Corte fornire a tale giudice tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che possano risultargli utili (v., in tal senso, sentenze del 21 febbraio 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, punto 31, e giurisprudenza ivi citata, nonché dell'8 dicembre 2016, *Stock'94*, C-208/15, EU:C:2016:936, punto 30).
- 30 Nel caso di specie, è importante notare che la Corte ha già affermato che le prestazioni connesse alla pratica dello sport e dell'educazione fisica devono essere considerate, per quanto possibile, nel loro insieme (v., per analogia, sentenza del 22 gennaio 2015, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 31 A tal riguardo, al pari del governo dei Paesi Bassi, occorre rilevare che talune attività fisiche svolte nelle palestre richiedono necessariamente istruzioni che rendano possibile la loro pratica o possono essere svolte solo nell'ambito di un corso collettivo. Pertanto, l'accesso a una palestra che offre la pratica di tali attività fisiche, le istruzioni individuali e i corsi collettivi ai quali tale accesso dà diritto, risultano elementi connessi che costituiscono, in linea di principio, una sola prestazione. Per contro, come sottolineato dal governo finlandese, ciò non si verificherebbe qualora l'assistenza personalizzata o il corso collettivo, effettuati nell'ambito di una palestra, non riguardino le istruzioni o l'assistenza abituali offerte per talune attività fisiche, bensì essenzialmente l'insegnamento o l'allenamento di una disciplina sportiva.
- 32 Peraltro, poiché le formule proposte ai clienti danno accesso tanto ai locali della palestra, in cui possono essere praticati lo sport e l'educazione fisica, quanto ai corsi collettivi, senza alcuna distinzione in funzione del tipo di impianto effettivamente utilizzato e dell'eventuale partecipazione ai corsi collettivi, tale circostanza costituisce un'indicazione importante dell'esistenza di una prestazione unica. In tale contesto, la presa in considerazione dell'intenzione di ciascun visitatore riguardante l'uso delle infrastrutture messe a disposizione o la partecipazione ai corsi collettivi offerti dall'operatore sarebbe contraria agli obiettivi perseguiti dal sistema dell'IVA di garantire la certezza del diritto nonché la corretta e semplice applicazione dell'aliquota IVA ridotta per quanto riguarda l'uso degli impianti sportivi. A tale proposito, occorre rammentare che, per facilitare gli atti attinenti all'applicazione dell'IVA, occorre prendere in considerazione, salvo in casi eccezionali, la natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 21 febbraio 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, punti 32 e 36 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 33 Pertanto, fatta salva la valutazione effettuata in definitiva dal giudice del rinvio, dagli elementi di cui dispone la Corte, quali presentati nella domanda di pronuncia pregiudiziale, sembra emergere che l'assistenza personalizzata e i corsi collettivi ai quali l'accesso alla palestra gestita da The Escape Center dà diritto sono accessori al diritto di uso degli impianti di tale palestra o all'uso effettivo di questi ultimi.

- 34 Inoltre, va aggiunto che, quando uno Stato membro decide di avvalersi della possibilità offerta dall'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA di applicare un'aliquota IVA ridotta ad una categoria di prestazioni elencata nell'allegato III di tale direttiva, lo Stato membro di cui trattasi, fatto salvo il rispetto del principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, ha la possibilità di limitare l'applicazione di tale aliquota IVA ridotta ad elementi concreti e specifici di detta categoria (v., in tal senso, sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, punto 28, nonché del 9 settembre 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 35 Orbene, il governo belga indica che, con l'articolo 1 del regio decreto n. 20 del 20 luglio 1970 e la rubrica XXVIII della tabella A dell'allegato di tale regio decreto, il legislatore belga ha introdotto una siffatta limitazione al fine di prevedere l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta solo per la concessione del diritto di accedere ad impianti sportivi e di farne uso, ad esclusione di qualsiasi assistenza, personalizzata o meno, e di qualsiasi istruzione in forma di corsi. Pertanto, come preciserebbe lo specifico commento amministrativo relativo alla gestione di un «Fitnesscenter», adottato il 24 luglio 1984, nel caso in cui, il gestore di una palestra, fornisca un insegnamento alle persone che vi praticano le varie attività, i servizi di tale gestore sarebbero soggetti all'aliquota IVA normale.
- 36 Secondo tale governo, una siffatta applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta soddisfa la duplice condizione stabilita dalla giurisprudenza della Corte, ricordata al punto 34 della presente sentenza, secondo cui la normativa nazionale deve, da un lato, isolare, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, solo gli elementi concreti e specifici della categoria di prestazioni di cui trattasi e, dall'altro, rispettare il principio di neutralità fiscale (sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, punto 30, e del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 45).
- 37 Sebbene spetti al giudice del rinvio verificare se si tratti, nel caso di specie, di un'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta, dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che così non è.
- 38 Infatti, da un lato, non risulta che le disposizioni del suddetto regio decreto, richiamate dal governo belga, determinino con precisione, tra le prestazioni di servizio incluse nella categoria di cui al punto 14 dell'allegato III della direttiva IVA, quelle cui si applica l'aliquota IVA ridotta. Poiché tali disposizioni in sostanza riproducono il contenuto del suddetto punto 14 dell'allegato III, non può ritenersi che esse limitino l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ad elementi concreti e specifici della categoria di prestazioni di cui trattasi.
- 39 D'altro lato, per quanto riguarda lo specifico commento amministrativo relativo alla gestione di un «Fitnesscenter» adottato il 24 luglio 1984, va notato che tale commento riflette solo una prassi amministrativa, poiché il governo belga non ha sostenuto di aver con esso attuato un'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta. Inoltre, nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio non fa riferimento a tale commento amministrativo ed espone una prassi amministrativa fiscale divergente in merito all'aliquota IVA da applicare all'attività degli operatori gestori di palestre.
- 40 Spetta, in definitiva, al giudice del rinvio verificare la natura e la portata di detto regio decreto e di detto commento nel diritto nazionale.

- 41 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, in combinato disposto con il punto 14 dell'allegato III di detta direttiva, deve essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi consistente nella concessione del diritto di uso degli impianti sportivi di una palestra e nel fornire assistenza a singoli o gruppi può essere assoggettata ad un'aliquota IVA ridotta qualora tale assistenza sia connessa all'uso degli impianti di cui trattasi e sia necessaria alla pratica dello sport e dell'educazione fisica o qualora la suddetta assistenza sia accessoria al diritto di uso dei suddetti impianti o all'uso effettivo degli stessi.

Sulle spese

- 42 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 (Ottava Sezione) dichiara:

L'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con il punto 14 dell'allegato III della suddetta direttiva,

deve essere interpretato nel senso che:

una prestazione di servizi consistente nella concessione del diritto di uso degli impianti sportivi di una palestra e nel fornire assistenza a singoli o gruppi può essere assoggettata ad un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto qualora tale assistenza sia connessa all'uso degli impianti di cui trattasi e sia necessaria alla pratica dello sport e dell'educazione fisica o qualora la suddetta assistenza sia accessoria al diritto di uso dei suddetti impianti o all'uso effettivo degli stessi.

Firme