



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

del 25 aprile 2024¹

Causa C-741/22

Casino de Spa SA e altri

contro

État belge (SPF Finances)

Intervenienti:

État belge (SPF Justice)

La Chambre des Représentants

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal de première instance de Liège
(Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 135, paragrafo 1, lettera i) – Esenzione di giochi d'azzardo con poste di denaro – Effetto diretto della disposizione di esenzione – Differenziazione tra giochi d'azzardo online e giochi d'azzardo analogici – Differenziazione tra diversi tipi di giochi d'azzardo online (lotterie e altri giochi d'azzardo online) – Irricevibilità delle questioni pregiudiziali – Mantenimento temporaneo degli effetti del diritto nazionale senza previa domanda di pronuncia pregiudiziale – Esenzione dall'IVA in quanto aiuto»

I. Introduzione

«*Nel gioco, molti devono perdere affinché pochi possano vincere*» (George Bernard Shaw, drammaturgo e politico britannico irlandese, 1856-1950).

1. Sebbene questo ed altri pericoli legati al gioco d'azzardo siano generalmente noti, l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»)² prevede da sempre un'esenzione per le scommesse, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro. A prima vista, l'Unione sembra voler promuovere il gioco d'azzardo con riguardo all'IVA. Nondimeno, tale esenzione si applica solo «salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro».

2. Dal 1° luglio 2016, il Belgio ha deciso di non concedere più un'esenzione dall'IVA per i giochi d'azzardo con poste di denaro online diversi dalle lotterie. Altri giochi d'azzardo (comprese le lotterie) restano invece esenti dall'IVA. Gli operatori che forniscono giochi d'azzardo online in

¹ Lingua originale: il tedesco.

² Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006 (GU 2006, L 347, pag. 1) nella versione applicabile agli anni di riferimento (dal 2016 al 2018).

Belgio considerano detta esenzione selettiva una violazione del principio di neutralità nella causa in esame e nella causa analoga Chaudfontaine Loisirs SA (C-73/23)³. Viene inoltre sostenuto che l'esenzione di cui beneficiano gli altri fornitori di giochi d'azzardo costituirebbe un aiuto illegittimo. In definitiva, l'esenzione dall'IVA per il gioco d'azzardo online deriverebbe direttamente dal diritto dell'Unione. Ciò può essere possibile solo se la direttiva IVA è direttamente applicabile al riguardo, vale a dire se dalla stessa risulta già tale esenzione.

3. Anche se in passato la Corte si è occupata a più riprese della diversa imposizione dei vari tipi di gioco d'azzardo nel diritto dell'IVA⁴, la giurisprudenza recente dà adito a una riflessione approfondita sull'applicabilità diretta dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA in una tale situazione (esenzione selettiva di singoli tipi di gioco d'azzardo). Al contempo, la Corte ha l'opportunità di chiarire se e in quale misura il principio di neutralità o il diritto in materia di aiuti di Stato ostino all'esenzione selettiva di singoli tipi di gioco d'azzardo.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

4. L'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in prosieguo: il «TFUE») prevede un divieto di aiuti:

«1. Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

5. L'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA disciplina l'esenzione dei giochi d'azzardo e recita quanto segue:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

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

B. Diritto belga

6. L'articolo 8 della Loi spéciale sur la Cour constitutionnelle (legge speciale che disciplina la Corte costituzionale) del 6 gennaio 1989 dispone quanto segue:

«Se il ricorso è fondato, la Cour constitutionnelle annulla, in tutto o in parte, la legge, la legge regionale o la norma di cui all'articolo 134 della Costituzione oggetto del ricorso. (...)

³ V., sul punto, le mie conclusioni pubblicate in questo stesso giorno.

⁴ V., in particolare, sentenze del 24 ottobre 2013, Metropol Spielstätten (C-440/12, EU:C:2013:687), del 14 luglio 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489), del 10 novembre 2011, Rank Group (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719), del 10 giugno 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333), del 13 luglio 2006, United Utilities (C-89/05, EU:C:2006:469), del 17 febbraio 2005, Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92), e dell'11 giugno 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276).

Qualora la Corte lo reputi necessario, essa precisa, adottando provvedimenti generali, gli effetti delle disposizioni annullate che devono essere considerati definitivi o mantenuti provvisoriamente per il termine da essa fissato».

7. L'articolo 9 della legge speciale prevede quanto segue:

«1. Le sentenze di annullamento pronunciate dalla Cour constitutionnelle hanno autorità assoluta di cosa giudicata a decorrere dalla loro pubblicazione sul *Moniteur belge* [Gazzetta ufficiale del Belgio].

2 Le sentenze pronunciate dalla Cour constitutionnelle recanti rigetto dei ricorsi di annullamento sono vincolanti per i giudici per quanto riguarda le questioni di diritto definite da tali sentenze».

8. L'articolo 44, paragrafo 3, punto 13, del codice dell'imposta sul valore aggiunto (quale era in vigore dal 1° luglio 2016 fino al 21 maggio 2018) recita:

«Sono parimenti esenti dall'imposta: (...)

13.

a) le lotterie

b) gli altri giochi d'azzardo con poste di denaro, ad eccezione di quelli forniti per via elettronica di cui all'articolo 18, paragrafo 1, comma 2, punto 16; (...)».

III. Fatti e procedimento pregiudiziale

9. Ventisette società di diritto belga, tra cui la Casino de Spa SA, che insieme costituiscono l'«unità IVA» GAMING ARDENT (in prosieguo: la «ricorrente», e che sono quindi considerate come un unico soggetto passivo ai fini dell'IVA, gestiscono giochi d'azzardo online.

10. In origine, le operazioni di giochi d'azzardo online in Belgio erano esenti da IVA. Tale esenzione è stata soppressa dagli articoli da 29 a 34 della legge del 1° luglio 2016. Di conseguenza, tali operazioni sono diventate imponibili, mentre i giochi d'azzardo «classici» e tutte le lotterie (online ed «analogiche») sono rimasti esenti da imposta.

11. Tuttavia, con sentenza del 22 marzo 2018, la Cour constitutionnelle (Corte costituzionale belga) ha annullato le disposizioni in questione della legge del 1° luglio 2016, in quanto sarebbe contraria alle norme in materia di ripartizione delle competenze tra lo Stato federale belga e le Regioni (articolo 177 della Costituzione belga). Essa ha tuttavia precisato che le imposte già versate per il periodo compreso tra il 1° luglio 2016 e il 21 maggio 2018 sarebbero state comunque trattenute dall'erario in considerazione delle difficoltà di bilancio e amministrative che il loro rimborso avrebbe comportato.

12. La ricorrente ha nondimeno chiesto il rimborso di un importo pari a EUR 15 581 402,06, da essa versato a titolo di IVA sui giochi online forniti tra il 1° luglio 2016 e il 21 maggio 2018, previa detrazione delle relative imposte a monte.

13. In un verbale del 5 dicembre 2019, l'amministrazione ha respinto tale domanda con la motivazione che le condizioni per il rimborso non erano soddisfatte. La ricorrente ha quindi presentato ricorso dinanzi al giudice del rinvio.

14. Essa ritiene che il mantenimento degli effetti della legge annullata sarebbe contrario al principio di neutralità in materia di IVA, in quanto gli altri giochi d'azzardo con poste in denaro sarebbero esenti, nonché ad altre norme del diritto dell'Unione, tra cui il divieto di aiuti di Stato. In subordine, essa invoca la responsabilità dell'État belge (Stato belga), per colpa della Cour constitutionnelle in quanto il mantenimento provvisorio degli effetti delle disposizioni annullate violerebbe l'articolo 1 del Primo Protocollo addizionale della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, che garantisce il diritto di proprietà. Per contro, lo Stato belga resistente sostiene che la domanda sarebbe infondata e che esso non potrebbe essere condannato al rimborso dell'IVA.

15. Il Tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio) competente a conoscere del ricorso, ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le seguenti sei questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

1. Se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, e il principio di neutralità debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a che uno Stato membro disciplini in modo diverso, ipotizzando che si tratti di prestazioni di servizi simili, le lotterie online proposte dalla Loterie nationale (Lotteria nazionale), ente pubblico, esenti dall'imposta sul valore aggiunto, e gli altri giochi d'azzardo online proposti da operatori privati, assoggettati all'imposta sul valore aggiunto.
2. Se, nel rispondere alla questione precedente, al fine di stabilire se si tratti di due categorie di giochi simili che si trovano in concorrenza tra loro e che richiedono lo stesso trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, o se si tratti di categorie distinte che consentono un trattamento differenziato, il giudice nazionale debba tener conto unicamente del fatto che le due forme di gioco sono o meno in concorrenza tra loro dal punto di vista del consumatore medio, nel senso che prestazioni di servizi sono simili quando presentano proprietà analoghe e rispondono alle stesse esigenze del consumatore, in base a un criterio di comparabilità nell'uso, e quando le differenze esistenti non incidono in modo significativo sulla decisione del consumatore medio di ricorrere all'una o all'altra prestazione di servizi (criterio di sostituzione), oppure debba tener conto di altri criteri quali l'esistenza di un potere discrezionale, in capo allo Stato membro, di esentare talune categorie di giochi e di assoggettarne altre all'IVA, l'appartenenza delle lotterie a una categoria di giochi distinta contemplata dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, i regimi normativi diversi applicabili alla Loterie nationale e agli altri giochi d'azzardo, le autorità di controllo differenti o obiettivi societari e di tutela dei giocatori perseguiti dalla normativa applicabile alla Loterie nationale.
3. Se il principio di leale cooperazione di cui all'articolo 4, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione europea, in combinato disposto con l'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, con le disposizioni della direttiva IVA, e, se del caso, con il principio di effettività, debba essere interpretato nel senso che esso consente alla Corte costituzionale di uno Stato membro di mantenere, di propria iniziativa e senza rinvio pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE, in base a una disposizione di diritto interno, nel caso di specie l'articolo 8 della legge speciale del 6 gennaio 1989, che disciplina la Cour constitutionnelle, gli effetti, per il passato, di disposizioni nazionali in materia di imposta sul valore aggiunto,

dichiarate contrarie alla Costituzione nazionale e annullate per tale motivo e la cui mancata conformità al diritto dell'Unione era altresì invocata a sostegno del ricorso di annullamento dinanzi al giudice nazionale, senza tuttavia che tale censura sia stata esaminata da quest'ultimo, basandosi in generale sulle «difficoltà di bilancio e amministrative che il rimborso delle imposte già versate provocherebbe», e privando quindi totalmente i soggetti passivi assoggettati all'IVA del diritto al rimborso dell'IVA riscossa in violazione del diritto dell'Unione.

4. Se in caso di risposta in senso negativo alla questione precedente, le stesse disposizioni e gli stessi principi interpretati, in particolare, alla luce della sentenza del 10 aprile 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, in forza della quale i principi generali del diritto [dell'Unione], ivi compreso quello della neutralità fiscale, conferiscono all'operatore economico che ha effettuato tali forniture o prestazioni un diritto a ripetere gli importi erroneamente versati con riferimento alle stesse forniture o prestazioni, impongano allo Stato membro interessato di restituire ai soggetti passivi l'IVA riscossa in violazione del diritto dell'Unione quando quest'ultima, come nel caso di specie, derivasse successivamente da una sentenza della Corte in cui si afferma, in risposta a questioni pregiudiziali, da un lato, il contrasto con la direttiva IVA, delle disposizioni nazionali annullate e, dall'altro, la mancata conformità al diritto dell'Unione della decisione della *Cour constitutionnelle*, di mantenere gli effetti, per il passato, delle disposizioni di cui essa pronuncia l'annullamento.
5. Se il trattamento distinto istituito dagli articoli 29, 30, 31, 32, 33 e 34 della legge programmatica del 1° luglio 2016, annullati con sentenza della *Cour constitutionnelle* del 22 marzo 2018, n. 34/2018, ma i cui effetti sono stati mantenuti dopo tale data per le imposte già versate relativamente al periodo compreso tra il 1° luglio 2016 e il 21 maggio 2017, tra le lotterie, terrestri o online, e gli altri giochi e scommesse online, crei un vantaggio selettivo a favore degli operatori di tali lotterie e quindi un aiuto concesso dall'État belge (Stato belga) o mediante risorse dell'État belge, che falsa o minaccia di falsare la concorrenza favorendo talune imprese, incompatibile con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.
6. Se, in caso di risposta in senso affermativo alla questione precedente, l'obbligo imposto agli Stati membri di garantire la salvaguardia dei diritti dei cittadini lesi dall'illegittima attuazione dell'aiuto di cui trattasi, quale discende, in particolare, dalla sentenza 5 ottobre 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, il principio di leale cooperazione e i principi generali del diritto [dell'Unione], ivi compreso quello della neutralità fiscale, che conferiscono all'operatore economico che ha effettuato tali forniture o prestazioni un diritto a ripetere gli importi erroneamente versati con riferimento alle stesse forniture o prestazioni (sentenza del 10 aprile 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06), consentano ai soggetti passivi, che hanno fatturato l'IVA in base all'aiuto di Stato illegittimo, di recuperare l'equivalente dell'imposta versata sotto forma di risarcimento per il danno subito.
16. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte la ricorrente, il Regno del Belgio, la Repubblica federale di Germania, la Repubblica ceca e la Commissione europea. In forza dell'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura, la Corte ha rinunciato a tenere un'udienza.

IV. Valutazione giuridica

17. Le sei questioni pregiudiziali riguardano, in sostanza, tre insiemi di aspetti.

18. Poiché la ricorrente nel procedimento principale contesta l'assoggettamento all'IVA dei servizi da essa prestati disposto dal diritto nazionale, la prima e la seconda questione vertono sulla questione se tali prestazioni di servizi siano esenti da IVA ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA e se, di conseguenza, l'imposta riscossa in violazione del diritto dell'Unione debba essere rimborsata alla ricorrente, nonostante il mantenimento in vigore degli effetti del diritto nazionale. Ciò presuppone che la direttiva IVA preveda direttamente un'esenzione fiscale per il gioco d'azzardo online, che la ricorrente può invocare [v., sul punto, sub B)].

19. La terza e la quarta questione vertono, per contro, sulla questione se la Cour constitutionnelle belga potesse nondimeno disporre, senza effettuare un previo rinvio pregiudiziale per una possibile non conformità con il diritto dell'Unione, il mantenimento in vigore degli effetti del diritto nazionale, così che l'imposta è sorta in forza del diritto nazionale, e se ciò osti al diritto al rimborso dell'imposta eventualmente riscossa in violazione del diritto dell'Unione. Ciò solleva, a monte, la questione della ricevibilità di queste due questioni pregiudiziali [v., sul punto, sub A)].

20. La quinta e la sesta questione, per contro, vertono sulla questione se un diverso assoggettamento all'IVA delle lotterie (esenti dall'imposta) e di altri giochi e scommesse online (imponibili) costituisca al contempo un aiuto di Stato vietato [v., sul punto, sub C)].

A. Sulla ricevibilità della terza e della quarta questione

21. La terza e la quarta questione sono ricevibili nell'ambito di un procedimento pregiudiziale solo qualora la loro soluzione sia necessaria e rilevante ai fini della pronuncia della sentenza nel procedimento principale.

22. In linea di principio, spetta soltanto al giudice nazionale cui è stata sottoposta la controversia il compito di valutare tanto la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, quanto la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Le questioni vertenti su una disposizione di diritto dell'Unione sono assistite da una presunzione di rilevanza⁵. Il diniego della Corte di statuire è pertanto possibile solo quando appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcuna relazione con la realtà effettiva o con l'oggetto della controversia principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una risposta utile alle questioni che le vengono sottoposte⁶.

23. La terza e la quarta questione sono irricevibili anche applicando la presunzione di cui sopra. Il procedimento principale verte sul rimborso di un'imposta che potrebbe essere stata pagata in violazione del diritto dell'Unione (più precisamente, in violazione della direttiva). Pur avendo

⁵ V. sentenze del 6 ottobre 2021, Sumal (C-882/19, EU:C:2021:800, punti 27 e 28), e del 9 luglio 2020, Santen (C-673/18, EU:C:2020:531, punti 26 e 27 e giurisprudenza ivi citata).

⁶ V. sentenze del 6 ottobre 2021, Sumal (C-882/19, EU:C:2021:800, punto 28), e del 9 luglio 2020, Santen (C-673/18, EU:C:2020:531, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

dovuto essere abrogata per ragioni di diritto interno, la legge nazionale è stata mantenuta in vigore per un determinato periodo, sempre per motivi di diritto interno, dal giudice nazionale competente in materia (provvedimento di mantenimento temporaneo degli effetti).

24. La legislazione nazionale prevede in tal modo un'imposizione che potrebbe essere in contrasto con la direttiva IVA. Se la ricorrente continui o meno ad essere tenuta a pagare l'IVA già versata per il periodo compreso tra il 1° luglio 2016 e il 21 maggio 2018 risulta quindi unicamente dall'interpretazione della direttiva IVA e quindi già dalla risposta alla prima e alla seconda questione. Il rimanente contenuto della terza e della quarta questione pregiudiziale si riduce pertanto alla questione se la Cour constitutionnelle belga avrebbe potuto, o persino, dovuto adire la Corte prima di disporre il mantenimento dell'imposta nazionale e se, in caso di risposta affermativa, ne derivi un diritto al rimborso. Un eventuale obbligo di rinvio della Cour constitutionnelle non è tuttavia rilevante ai fini dell'esistenza o meno di un obbligo di pagamento della ricorrente.

25. Inoltre, non si vede perché una violazione dell'articolo 267 TFUE da parte di *un* organo giurisdizionale, segnatamente la Corte costituzionale, dovrebbe influire sulla decisione di *un altro* organo giurisdizionale, che ha sottoposto alla Corte le questioni pregiudiziali fondamentali di diritto dell'Unione. Di conseguenza, l'insoddisfazione per il comportamento della Cour constitutionnelle belga in merito al rinvio e all'interpretazione dell'articolo 267 TFUE richiesta, non è pertanto correlata alla controversia nel procedimento principale. Ne deriva che la terza e la quarta questione sono irricevibili.

26. Infine, occorre aggiungere che il giudice del rinvio non indica alla Corte cosa la Cour constitutionnelle belga possa e debba di fatto accertare. Se la sua competenza di controllo *nazionale* fosse limitata, ad esempio, al rispetto delle norme di diritto interno in materia di competenza, difficilmente potrà essere presa in considerazione una richiesta di pronuncia pregiudiziale. Di conseguenza, la Corte non dispone neppure delle informazioni necessarie per poter accertare una violazione dell'articolo 267 TFUE. Anche per questo motivo, la terza e la quarta questione sono irricevibili.

B. Sull'esenzione dei giochi d'azzardo online ai sensi della direttiva IVA (prima e seconda questione)

27. Nel procedimento principale, la ricorrente contesta la tassazione, in virtù della legislazione nazionale (che continua ad applicarsi), dei servizi di gioco d'azzardo online da essa prestati. Quest'ultima appare inequivocabile a riguardo e non può essere interpretata in modo conforme al diritto dell'Unione. Di conseguenza, l'interpretazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA è rilevante ai fini della soluzione della controversia solo qualora tale articolo sia direttamente applicabile [v., sul punto, sub 1)]. In sostanza, la ricorrente ritiene che i servizi da essa prestati debbano essere trattati alla stregua degli altri servizi di gioco d'azzardo esenti. Ciò potrebbe risultare anche dal principio di neutralità previsto dalla normativa in materia di IVA [v., sul punto, sub 2)].

1. Sull'applicabilità diretta della disposizione di esenzione

28. Secondo costante giurisprudenza, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere nei confronti di uno Stato membro dinanzi ai giudici di quest'ultimo, vuoi qualora lo Stato

membro abbia omesso di trasporre la direttiva in diritto nazionale entro i termini, vuoi qualora l'abbia recepita in modo non corretto⁷.

29. Una disposizione di diritto dell'Unione è incondizionata qualora stabilisca un obbligo non soggetto ad alcuna condizione né subordinato, per quanto riguarda la sua esecuzione o i suoi effetti, all'emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni dell'Unione o degli Stati membri⁸. Per contro, una disposizione presenta un carattere condizionato quando implica l'intervento di disposizioni nazionali che definiscano la portata concreta degli elementi della fattispecie derivanti dal diritto dell'Unione⁹. Essa è sufficientemente precisa se sancisce un obbligo in termini inequivocabili¹⁰.

30. Alla luce di tale giurisprudenza costante, l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA non è né incondizionato, né sufficientemente preciso. Esso prevede che siano esentati i giochi d'azzardo con poste di denaro «salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro». Non risulta neppure quali giochi d'azzardo debbano essere esentati in concreto, cosicché allo Stato membro non viene imposto un obbligo in termini inequivocabili. Al contrario, dalla formulazione si evince che possono essere esentati anche solo taluni giochi d'azzardo con poste di denaro.

31. Né tale obbligo è incondizionato, poiché, secondo la chiara formulazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, esso è già assoggettato a «condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro». Di conseguenza, l'esenzione dei giochi d'azzardo con poste di denaro necessita, per quanto riguarda la sua esecuzione o i suoi effetti, dell'emanazione di un atto da parte degli Stati membri.

32. Proprio per questo motivo, nel 2010 la Corte¹¹ ha espressamente stabilito che «[l']articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva [IVA] dev'essere interpretato nel senso che l'esercizio della facoltà di cui gli Stati membri dispongono nel fissare condizioni e limiti all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista da tale disposizione consente loro di esentare dall'IVA soltanto taluni giochi d'azzardo con poste di denaro.». Tale interpretazione è stata successivamente confermata in due occasioni¹².

33. Se, tuttavia, secondo l'interpretazione della Corte, l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, consente agli Stati membri di esentare solo *taluni* giochi d'azzardo con poste di denaro, vale allora, in questo caso, quanto la Corte ha statuito in relazione ad altre disposizioni di esenzione da imposte. Nella misura in cui gli Stati membri dovevano esentare solo *talune* prestazioni di servizi [così, l'articolo 132, paragrafo 1, lettere n) e m), della direttiva IVA], le disposizioni in parola non sono direttamente applicabili¹³.

⁷ Sentenze del 10 dicembre 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, punto 26), e del 15 febbraio 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, punto 13 e giurisprudenza ivi citata).

⁸ Sentenze del 10 dicembre 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, punto 27), e del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, punto 49 e giurisprudenza ivi citata).

⁹ Così, espressamente, sentenza del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, punto 50).

¹⁰ Sentenze del 10 dicembre 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, punto 28), e del 1° luglio 2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, punto 45 e giurisprudenza ivi citata).

¹¹ Sentenza del 10 giugno 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333, dispositivo).

¹² Sentenze del 24 ottobre 2013, Metropol Spielstätten (C-440/12, EU:C:2013:687), punto 29, e del 10 novembre 2011, Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 53).

¹³ Sentenze del 10 dicembre 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013), e del 15 febbraio 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117).

34. Infatti, l'espressione «taluni giochi d'azzardo» utilizzata nella sentenza della Corte¹⁴ indica che tale disposizione non impone un obbligo per gli Stati membri di esentare in maniera generale tutte le prestazioni di servizi che costituiscono giochi d'azzardo¹⁵. Un'interpretazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA secondo la quale, nonostante il termine «taluni», gli Stati membri sarebbero tenuti ad esentare «tutti» i giochi d'azzardo sarebbe idonea ad estendere la portata sostanziale di tale esenzione. Ciò sarebbe contrario anche alla giurisprudenza della Corte, secondo cui le esenzioni previste dalla direttiva IVA esigono un'interpretazione restrittiva¹⁶.

35. Proprio il fatto che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA consenta agli Stati membri di esentare solo «taluni»¹⁷ giochi d'azzardo, depone contro l'applicabilità diretta di tale articolo¹⁸.

36. L'unica (precedente) decisione della Corte che, al contrario, ha attribuito un effetto diretto alla precedente disposizione di cui all'articolo 13, parte B, lettera f), della sesta direttiva 77/388, al fine di escludere l'applicazione di norme di diritto interno incompatibili con tale disposizione¹⁹ è, a mio avviso, superata dalla più recente giurisprudenza sull'effetto diretto delle esenzioni²⁰ e del diritto di opzione in materia di IVA²¹, nonché dalla decisione della Corte del 2010²².

37. Ciò è convincente anche sul piano della sostanza. Infatti, l'esenzione dei giochi d'azzardo con poste di denaro di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA non implica una valutazione specifica del diritto dell'Unione. Secondo la Corte, tale esenzione è motivata unicamente da considerazioni di ordine pratico, in quanto le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano all'applicazione dell'IVA. Diversamente da quanto avviene per determinate prestazioni di servizi di interesse generale effettuate nel settore sociale, non sussiste, in questo caso, la volontà di garantire a tali attività un trattamento più favorevole in materia di IVA²³. Appare più probabile che tale esenzione rifletta un compromesso tra i sei Stati membri all'epoca, alcuni dei quali già conoscevano leggi speciali sul gioco d'azzardo e tassavano quindi singoli giochi d'azzardo. L'esenzione assoggettata alle condizioni e alle restrizioni degli Stati membri ha consentito agli stessi di mantenere le proprie leggi sul gioco d'azzardo e di evitare la doppia imposizione dell'IVA.

¹⁴ Sentenza del 10 giugno 2010, *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333, dispositivo).

¹⁵ In tal senso, sentenza del 10 dicembre 2020, *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, punto 30).

¹⁶ In tal senso, sentenze del 10 dicembre 2020, *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, punto 34), del 15 febbraio 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, punto 17 e giurisprudenza ivi citata) e del 21 marzo 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, punto 23).

¹⁷ Sentenza del 10 giugno 2010, *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333, dispositivo).

¹⁸ V., in tal senso, sentenze del 10 dicembre 2020, *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, punto 36), e del 15 febbraio 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, punti 14, 16, 23 e 24).

¹⁹ Sentenza del 17 febbraio 2005, *Linneweber e Akritidis* (C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, dispositivo 2). La sentenza del 10 novembre 2011, *Rank Group* (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punti 68 e 69) depone nello stesso senso, seppure non nel dispositivo; in quel caso si trattava meno del richiamo da parte del contribuente di una disposizione di una direttiva, quanto piuttosto dell'assenza di richiamo, da parte dello Stato membro, al proprio diritto nazionale contrario. È tuttavia alquanto dubbio se si tratti realmente di una questione di primato del diritto dell'Unione e se essa rientri nella giurisprudenza della Corte relativa all'effetto (eccezionalmente) diretto delle direttive a favore dei singoli.

²⁰ Sentenze del 10 dicembre 2020, *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, dispositivo 1), e del 15 febbraio 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, dispositivo).

²¹ Sulla scelta lasciata agli Stati membri dall'articolo 11 della direttiva IVA, di considerare più soggetti passivi come un unico soggetto passivo, v. sentenza del 16 luglio 2015, *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt* (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, dispositivo 3).

²² Sentenza del 10 giugno 2010, *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333, dispositivo), confermata dalle sentenze del 24 ottobre 2013, *Metropol Spielstätten* (C-440/12, EU:C:2013:687, punto 29), e del 10 novembre 2011, *Rank Group* (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 53).

²³ Sentenze del 10 novembre 2011, *Rank Group* (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 39), del 14 luglio 2011, *Henfling, Davin, Tanghe* (C-464/10, EU:C:2011:489, punto 29), del 10 giugno 2010, *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333, punto 24), e del 13 luglio 2006, *United Utilities* (C-89/05, EU:C:2006:469, punto 23).

38. In ogni caso, non si vede perché una tale esenzione dovrebbe avere effetto diretto per ragioni puramente tecniche (impraticabilità della riscossione o prevenzione della doppia imposizione), secondo le condizioni e le restrizioni dei singoli Stati membri. Non occorre quindi ammettere in senso particolarmente estensivo un effetto diretto di tale esenzione. Resta il fatto che tale esenzione non è direttamente applicabile.

39. Tuttavia, se la ricorrente non può in ogni caso invocare direttamente l'esenzione ex articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, allora non è necessario rispondere alla prima e alla seconda questione. Spetta alla Commissione avviare un ricorso per inadempimento nei confronti del Belgio, qualora essa ritenga che la tassazione della ricorrente (e di altri operatori di giochi d'azzardo online) sia in contrasto con la direttiva IVA. Tuttavia, dalle osservazioni formulate dalla Commissione non emergono preoccupazioni in tal senso.

2. Sulla violazione del principio di neutralità

40. Neppure il principio di neutralità fiscale è di ausilio alla ricorrente. È vero che uno Stato membro è tenuto a rispettare il principio di neutralità fiscale anche nell'esercizio dei suoi diritti di opzione o della sua discrezionalità²⁴. Tuttavia, da un lato, ciò non può avere l'effetto di rendere direttamente applicabile una disposizione di una direttiva che non sia sufficientemente precisa o che sia formulata in modo da porre condizioni. D'altro canto, tale principio osta «solo» a che beni o prestazioni di servizi simili, che si trovino in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati diversamente ai fini dell'IVA²⁵.

41. Beni o servizi sono simili quando presentano proprietà analoghe e rispondono alle medesime esigenze del consumatore, in base ad un criterio di comparabilità nell'uso. Inoltre, le differenze esistenti non devono incidere significativamente sulla decisione del consumatore medio di utilizzare l'uno o l'altro dei prodotti o dei servizi in questione²⁶, nel senso che tali operazioni devono trovarsi, dal punto di vista di quest'ultimo, in un rapporto di sostituibilità²⁷. La valutazione della somiglianza dei beni o delle prestazioni di servizi nell'ottica di un consumatore finale implica, per sua natura, un certo potere discrezionale.

42. Nel contesto dell'adozione di misure a carattere fiscale, la Corte riconosce al *legislatore dell'Unione* la necessità di operare scelte di natura politica, economica e sociale, nonché di stabilire un ordine di priorità tra interessi divergenti o di effettuare valutazioni complesse. Di

²⁴ Sentenze del 9 settembre 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, punto 36), del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punto 46), e del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punto 28).

²⁵ Sentenze del 19 dicembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punto 36), del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punto 47), del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punto 30), del 10 novembre 2011, Rank Group (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 32), e del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253, punto 40).

²⁶ Sentenze del 3 febbraio 2022, Finanzamt A (C-515/20, EU:C:2022:73, punto 44), del 9 settembre 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, punto 38), del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punto 48), del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punto 31), e del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 54).

²⁷ Così, espressamente, sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, punto 39). La sentenza del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punto 33), fa riferimento a un «rapporto di sostituzione».

conseguenza, occorre riconoscergli un ampio potere discrezionale, di modo che il controllo giurisdizionale si dovrebbe limitare al controllo dell'errore manifesto²⁸. In particolare, la Corte non potrebbe sostituire la propria valutazione a quella del legislatore dell'Unione²⁹.

43. Alla luce della recente giurisprudenza della Corte, lo stesso vale per il controllo della discrezionalità del *legislatore nazionale*. In tal senso, la Corte sottolinea sempre più che l'Unione raggruppa Stati che rispettano e condividono i valori comuni di cui all'articolo 2 TUE³⁰. Dei valori di cui all'articolo 2 TUE, sui quali l'Unione si fonda, fa parte in particolare il principio di democrazia. Ai sensi di tale principio, la competenza ad esercitare poteri discrezionali di natura legislativa spetta in prima linea al legislatore legittimato democraticamente.

44. Pertanto, qualora il diritto dell'Unione conferisca ad uno Stato membro un siffatto potere discrezionale, la competenza spetta in via prioritaria al Parlamento eletto di tale Stato membro. Di conseguenza, gli altri organi sono di per sé limitati in sede di sindacato dell'esercizio di siffatto potere discrezionale parlamentare. Essi non possono sostituire la propria valutazione della somiglianza dei beni o delle prestazioni di servizi a quella dell'organo democraticamente legittimato a tal fine. Ciò vale sia per i giudici nazionali che per i giudici dell'Unione.

45. In tal senso, di norma, sia la Corte, sia un giudice di uno Stato membro, come il giudice del rinvio, possono accertare una violazione del principio di neutralità da parte di un legislatore democraticamente legittimato solo se quest'ultimo abbia palesemente oltrepassato i limiti del suo potere discrezionale.

46. Tuttavia, ciò si verifica solo se, dal punto di vista del consumatore medio, i beni o i servizi trattati diversamente ai fini dell'imposta siano quasi identici, cosicché possano essere facilmente sostituiti³¹, come sostenuto anche dalla Commissione. Soltanto in tal caso ricorre anche una distorsione della concorrenza tra i fornitori di tali servizi o beni, la quale non è più compatibile con il principio di neutralità.

47. Per questo motivo, la Corte è stata finora restia, in linea di principio, a constatare una violazione del principio di neutralità nel caso in cui, ad esempio, gli Stati membri applichino un'aliquota ridotta o un'esenzione solo ai prodotti di pasticceria freschi (e non a quelli che superino un determinato termine minimo di conservazione³²), solo agli esercenti spettacoli viaggianti in occasione di fiere (e non agli spettacoli permanenti³³), non a tutti i medicinali (ma solo ad alcuni, anche in funzione del loro uso³⁴), solo ai taxi (ma non a tutti i trasporti di passeggeri con autoveicoli³⁵), o solo ai libri stampati (e non ai libri su altri supporti fisici³⁶).

²⁸ Sentenza del 7 marzo 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punto 54). V., in tal senso, anche sentenza del 10 dicembre 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, punto 123), e del 17 ottobre 2013, Billerud Karlsborg e Billerud Skärblacka (C-203/12, EU:C:2013:664, punto 35).

²⁹ Così, espressamente, anche la sentenza del 17 ottobre 2013, Billerud Karlsborg e Billerud Skärblacka (C-203/12, EU:C:2013:664, punto 35).

³⁰ Sentenze del 24 giugno 2019, Commissione/Polonia (Indipendenza della Corte suprema) (C-619/18, EU:C:2019:531, punti 42 e 43), del 10 dicembre 2018, Wightman e a. (C-621/18, EU:C:2018:999, punto 63), e del 25 luglio 2018, Minister for Justice and Equality (Carenze del sistema giudiziario) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586, punto 35). Sulla considerazione del principio di democrazia nell'interpretazione di direttive v., anche, sentenza del 9 marzo 2010, Commissione/Germania (C-518/07, EU:C:2010:125, punto 41).

³¹ Sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, punto 39): «[i]n altre parole, si tratta di esaminare se i beni o i servizi in questione si trovino, dal punto di vista del consumatore medio, in un rapporto di sostituzione».

³² Sentenza del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punto 36).

³³ Sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, punto 48):

³⁴ Sentenza del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punto 49).

³⁵ Sentenza del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz. (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 60).

³⁶ Sentenza dell'11 settembre 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 34):

48. Tenuto conto di tale limitato potere di controllo giurisdizionale, non sussiste nella fattispecie un evidente superamento del potere discrezionale del legislatore. Diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente, le prestazioni di servizi tassate diversamente (i giochi d'azzardo con poste di denaro online diversi dalle lotterie, da un lato, e i giochi d'azzardo «analogici» o le lotterie online, dall'altro) differiscono sotto vari profili dal punto di vista del consumatore medio.

49. Così, il gioco d'azzardo online si differenzia dal gioco d'azzardo «analogico» per: il luogo (in qualsiasi momento e in qualsiasi luogo, rispetto a luoghi specifici); lo sforzo richiesto per iniziare a giocare (assenza di sforzo, dal momento che è possibile in qualsiasi momento e in qualsiasi luogo tramite smartphone, rispetto alla necessità di spostarsi fisicamente verso un luogo specifico); l'assenza di «controllo sociale» del gioco d'azzardo, cui è possibile accedere in qualsiasi momento nella sfera privata; il potenziale di dipendenza o la pericolosità di un gioco d'azzardo disponibile e facilmente accessibile in qualsiasi momento; nonché le modalità di gioco [clic sul computer, rispetto all'azione fisica davanti a un apparecchio automatico o perfino l'interazione in loco con una persona (ad esempio, un croupier)]. La visita a un casinò «analogico» è più atta ad essere descritta come un'«esperienza», mentre una «visita» a un sito internet («casinò online») è più probabile che venga descritta come «gioco su Internet».

50. Basarsi unicamente sul contenuto della prestazione (nella fattispecie la soddisfazione di un bisogno di gioco) non è quindi sufficiente. Piuttosto, è opportuno considerare anche le condizioni esterne di fatto e di diritto, dal punto di vista di un consumatore medio³⁷. Lo stesso vale per tutti gli obiettivi di indirizzo, che un legislatore parlamentare può perseguire per mezzo della differenziazione. Il principio di neutralità in materia di IVA non vieta differenziazioni oggettivamente giustificate.

51. Il fatto che il mezzo (online o «analogico») sia un criterio di differenziazione significativo dal punto di vista del legislatore dell'Unione è peraltro già dimostrato dalle disposizioni della direttiva IVA, che distinguono in parte anche a seconda che un servizio sia fornito per via elettronica [v., *ex multis*, il luogo d'imposizione (regime speciale *ex* articolo 58 della direttiva IVA), o l'aliquota (l'articolo 98, paragrafo 3, della direttiva IVA esclude alcune aliquote ridotte per i servizi forniti per via elettronica)]. Tutto ciò sarebbe superfluo se le operazioni elettroniche e «analogiche» fossero facilmente sostituibili.

52. Di conseguenza, per violare il principio di neutralità non è sufficiente che i diversi tipi di gioco d'azzardo soddisfino un bisogno di gioco comparabile (o una dipendenza dal gioco comparabile). Non è inoltre sufficiente che l'uno o l'altro consumatore passi da un tipo di gioco d'azzardo all'altro, per cui non si può escludere un certo grado di concorrenza tra i diversi fornitori. Piuttosto, ciò che risulta decisivo secondo il legislatore è se le due prestazioni di servizi siano (manifestamente) sostituibili per un consumatore medio.

53. In ragione delle altre condizioni di utilizzo dei servizi e dei diversi rischi connessi ai giochi d'azzardo ad esso associati, i giochi d'azzardo «online» e i giochi d'azzardo «analogici» possono quindi essere tassati in modo diverso, come concordemente sostenuto dalla Commissione e dal Belgio.

³⁷ Eventualmente in senso contrario: sentenza del 10 novembre 2011, Rank Group (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 47 e segg., senza motivazioni dettagliate). Come giustamente sottolineato anche dalla Commissione, in quel caso non si trattava tuttavia della distinzione tra attività online e offline.

54. Neppure la distinzione operata in Belgio tra lotterie online e altri giochi d'azzardo online con poste di denaro è censurabile. Le lotterie sono un tipo particolare di gioco d'azzardo, che è normalmente organizzato secondo uno specifico programma di estrazioni contro una specifica giocata e la prospettiva di specifiche vincite in denaro o in natura. Il suo esito è basato sul caso e viene solitamente reso pubblico. Come giustamente sottolineato dalla Commissione, in questo tipo di gioco d'azzardo, l'attività si limita all'acquisto di un biglietto di lotteria e si differenzia già dagli altri giochi d'azzardo online nella misura in cui si basa su attività ripetute del giocatore, che conosce immediatamente la propria fortuna (e più spesso la propria sfortuna) e reagisce spontaneamente in conseguenza. Come sostenuto dal Belgio, nella fattispecie è assente la connotazione ludica. Allo stesso modo, esistono differenze anche per quanto riguarda i limiti minimi e massimi di puntata e di vincita e le probabilità di vincita³⁸.

55. Inoltre, la storia della lotteria e alcune (storiche) leggi fiscali degli Stati membri indicano una separazione tradizionale tra lotterie e altri tipi di giochi d'azzardo³⁹. Ciò è indicativo del fatto che, per il consumatore medio, la lotteria è sempre stata qualcosa di diverso dal gioco d'azzardo al casinò, o su una slot machine. Di conseguenza è difficile sostenere che le lotterie online e altri giochi d'azzardo online siano sostituibili dal punto di vista del consumatore medio. Anche sotto tale profilo non si ravvisa alcuna violazione del principio di neutralità.

3. *Conclusione intermedia*

56. L'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 non è direttamente applicabile. Anche se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA fosse direttamente applicabile, la distinzione operata dal Belgio tra i giochi d'azzardo con poste in denaro forniti per via elettronica e i giochi d'azzardo con poste di denaro non forniti per via elettronica non sarebbe contraria al principio di neutralità in materia di IVA. Lo stesso vale per quanto riguarda la differenziazione tra i giochi d'azzardo con poste di denaro forniti per via elettronica e le lotterie fornite per via elettronica. In assenza di una violazione del diritto dell'Unione, quest'ultimo non esige, pertanto, che l'IVA dovuta in base al diritto nazionale sia rimborsata alla ricorrente.

C. Sull'aiuto vietato basato su un diverso assoggettamento all'IVA (quinta e sesta questione)

57. Nella misura in cui il giudice del rinvio si interroga sull'esistenza di un aiuto, le questioni sono già irricevibili. Infatti, secondo giurisprudenza costante della Corte, il debitore di un tributo non può eccepire che l'esonero di cui fruiscono altre imprese costituisca un aiuto statale per sottrarsi al pagamento di detto tributo⁴⁰.

³⁸ La Corte ha già chiarito che si tratta di fattori rilevanti: sentenza del 10 novembre 2011, Rank Group (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punti 57 e 58).

³⁹ Così, ad esempio, in Germania, il Rennwett- und Lotteriewettgesetz [legge sulle scommesse e le lotterie], che all'articolo 26 e seguenti contiene norme speciali sulla tassazione delle lotterie pubbliche e del gioco d'azzardo. In Austria, anche il Glücksspielgesetz [legge sui giochi d'azzardo] contiene disposizioni speciali per le lotterie, agli articoli da 6 a 12a. La Francia tassa le estrazioni lotto in modo diverso rispetto alle scommesse sui cavalli o ai casinò.

⁴⁰ Sentenze del 3 marzo 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punto 24), e del 3 marzo 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punto 36), del 6 ottobre 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punto 21), del 15 giugno 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, punto 43 e segg.).

58. Solo nella misura in cui l'imposta venga impiegata al fine di favorire altre imprese, occorre verificare se il suo gettito sia utilizzato con modalità appropriate sotto il profilo della normativa in materia di aiuti⁴¹. Una simile situazione non ricorre tuttavia nel caso di specie. Nella fattispecie in esame, l'onere fiscale incombente sulla ricorrente nel procedimento principale risulta da un'imposta generale (l'imposta sul valore aggiunto) che confluisce nel bilancio generale dello Stato e che non favorisce, dunque, concretamente un terzo. La ricorrente si limita pertanto a contestare, nel caso in esame, un avviso di accertamento al medesimo rivolto reputandolo illegittimo, in quanto altri contribuenti non verrebbero tassati in egual misura. Ciò non può essere accolto sotto il profilo della normativa in materia di aiuti di Stato.

59. In linea di principio, un aiuto concesso illegittimamente deve infatti essere *recuperato*⁴². Un mancato assoggettamento a imposta della ricorrente non configurerebbe tuttavia un recupero, ma nella fattispecie si limiterebbe ad estendere l'aiuto alla ricorrente e non eliminerebbe pertanto la distorsione della concorrenza, bensì la rafforzerebbe. Pertanto, la questione degli aiuti a favore di un altro in un processo che verte unicamente sul proprio debito d'imposta non è rilevante ai fini della decisione e non è quindi ricevibile, come già dichiarato a più riprese dalla Corte⁴³.

60. Inoltre, non è ravvisabile un aiuto vietato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE neppure sul piano sostanziale. Secondo una giurisprudenza costante della Corte, ciò richiederebbe, tra l'altro, che si tratti di un intervento dello Stato, che concede un vantaggio selettivo al suo beneficiario⁴⁴.

61. Se, come esposto sopra, l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'esercizio della facoltà di cui dispongono gli Stati membri di fissare condizioni e limiti all'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione consente agli Stati membri di esentare da tale imposta solo taluni giochi d'azzardo con poste di denaro, tale esenzione (selettiva) è già prevista dal diritto dell'Unione. Orbene, un *corretto recepimento del diritto dell'Unione* (v. *supra*, paragrafo 40 e seguenti) non può essere considerato un intervento dello Stato belga sotto il profilo della normativa sugli aiuti di Stato. Esso rientra piuttosto nell'ambito del diritto dell'Unione.

62. Inoltre, come giustamente sottolineato dalla Germania, non vi è neppure un *vantaggio per un'impresa*. Nell'ambito della normativa sull'IVA, le esenzioni sono a vantaggio esclusivo del destinatario della prestazione, poiché, secondo la giurisprudenza consolidata della Corte, l'IVA è un'imposta indiretta sui consumi che deve gravare unicamente sul consumatore finale⁴⁵. L'impresa soggetto passivo agisce al riguardo unicamente come «collettore d'imposta per conto dello Stato e nell'interesse dell'erario»⁴⁶. In termini sostanziali, l'IVA non è quindi intesa a tassare l'impresa soggetto passivo, bensì la capacità finanziaria del consumatore, la quale si manifesta nel

⁴¹ Sulla rilevanza di tale questione v., ex multis, sentenza del 27 ottobre 2005, *Distribution Casino France e a.* (da C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e da C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, punti 40, 41, 45 e segg.).

⁴² V. sentenza del 6 novembre 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione, Commissione/Scuola Elementare Maria Montessori e Commissione/Ferracci* (da C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:873, punto 90).

⁴³ Sentenze del 3 marzo 2020, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, punto 29 e segg.), e del 3 marzo 2020, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, punto 41 e segg.).

⁴⁴ Sentenze del 16 marzo 2021, *Commissione/Polonia* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 27), del 28 giugno 2018, *Andres (Fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punto 82), del 21 dicembre 2016, *Commissione/World Duty Free Group e a.* (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 53) e *Commissione/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punto 40).

⁴⁵ Sentenze del 7 novembre 2013, *Tulică e Plavoşin* (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34), e del 24 ottobre 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19).

⁴⁶ Sentenze del 21 febbraio 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21), e del 20 ottobre 1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25).

suo impiego di patrimonio per ottenere un beneficio consumabile⁴⁷. Tuttavia, se l'assoggettamento all'IVA di un servizio è destinato a gravare sul consumatore e non sul fornitore, anche un'esenzione dall'IVA dovrebbe esentare solo il consumatore e non il fornitore. L'esenzione dall'IVA dei servizi di gioco d'azzardo è quindi un vantaggio per il consumatore e non per il fornitore.

63. Occorre aggiungere che un vantaggio selettivo sussiste solo se la misura sia idonea a favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovino, alla luce dell'obiettivo perseguito da detto regime, in situazioni di fatto e di diritto paragonabili e che siano quindi oggetto di un trattamento differenziato qualificabile, in sostanza, come *discriminatorio*⁴⁸.

64. Ciò presuppone una deroga alla «tassazione normale», che non è giustificata. Detti due presupposti non sussistono nella fattispecie. In base all'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, la tassazione normale è l'esenzione dei giochi d'azzardo, esattamente come avviene nel caso della fattispecie per quanto riguarda i giochi d'azzardo «analogici» e tutte le lotterie. Inoltre, la differenziazione ai fini dell'IVA tra giochi d'azzardo online e altri giochi d'azzardo, nonché tra lotterie online e giochi d'azzardo online, come indicato sopra (paragrafo 40 e segg.), è oggettivamente giustificata e quindi *non discriminatoria*. Neppure la normativa in materia di aiuti di Stato vieta differenziazioni oggettivamente giustificate in una legge di portata generale. Di conseguenza, mancherebbe anche la caratteristica della selettività.

V. Conclusione

65. Di conseguenza, propongo di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio) nei seguenti termini:

- 1) L'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA non è direttamente applicabile. Esso non ha carattere incondizionato né è sufficientemente preciso.
- 2) Il principio di neutralità in materia di imposta sul valore aggiunto non osta ad una differenziazione tra i giochi d'azzardo con poste di denaro forniti per via elettronica e i giochi d'azzardo con poste di denaro non forniti per via elettronica. Piuttosto, esistono ragioni oggettive per questo, e per la differenziazione tra i giochi d'azzardo con posta in denaro forniti per via elettronica e le lotterie fornite per via elettronica.
- 3) La questione dell'aiuto a favore di un altro contribuente in un processo che verte unicamente sul proprio debito d'imposta è irricevibile, poiché il debitore di un tributo non può, in linea di principio, eccepire che una misura fiscale di cui fruiscono altre imprese costituisca un aiuto di Stato per sottrarsi al pagamento di tale tributo.

⁴⁷ V., ad esempio, sentenze del 3 marzo 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punto 62), dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, punto 37, «è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti»), e del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punti 20 e 23).

⁴⁸ Sentenze del 14 dicembre 2023, Commissione/Amazon.com e a. (C-457/21 P, EU:C:2023:985, punto 33), e del 8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione (C-885/19 P e C-898/19 P, EU:C:2022:859, punto 67 e giurisprudenza ivi citata).