

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

12 settembre 2024 (*)

« Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 135, paragrafo 1, lettera i) – Esenzioni – Scommesse, lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro – Presupposti e limiti – Principio della neutralità fiscale – Mantenimento degli effetti di una normativa nazionale – Diritto al rimborso – Arricchimento senza causa »

Nella causa C-73/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio), con decisione del 30 gennaio 2023, pervenuta in cancelleria il 10 febbraio 2023, nel procedimento

Chaufontaine Loisirs SA

contro

État belge (SPF Finances),

con l'intervento di:

État belge (SPF Justice),

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, L. Bay Larsen (relatore), vicepresidente della Corte, T. von Danwitz, A. Kumin e I. Ziemele, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Chaufontaine Loisirs SA, da Y. Spiegl ed E. van Nuffel d'Heynsbroeck, avvocati;
- per il governo belga, da S. Baeyens, P. Cottin e C. Pochet, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da L. Halajová, M. Smolek e J. Vláčil, in qualità di agenti;
- per il governo portoghese, da P. Barros da Costa e A. Silva Coelho, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e M. Herold, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza del 25 aprile 2024,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 267, terzo comma, TFUE, del principio di neutralità fiscale e dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), 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).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Chaudfontaine Loisirs SA e l'État belge (SPF Finances) (servizio pubblico federale delle Finanze, Belgio) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria belga», avente ad oggetto una decisione relativa all'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta per il periodo compreso tra il 1° luglio 2016 e il 21 maggio 2018, nonché su ammende ed interessi di mora in rapporto a tale IVA dovuta.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«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».

Diritto belga

- 4 L'articolo 1, paragrafo 14, del codice dell'imposta sul valore aggiunto (*Moniteur belge* del 17 luglio 1969, pag. 7046), come modificato dalla legge programmatica del 1° luglio 2016, era così formulato:

«Ai fini dell'applicazione del presente Codice, si applicano le seguenti definizioni:

1° "giochi d'azzardo con poste di denaro":

- a) i giochi, sotto qualsiasi denominazione, che offrano la possibilità di vincere premi, in denaro o in natura, in occasione dei quali i giocatori non possano intervenire né all'inizio, né durante né alla fine del gioco, e i vincitori siano designati unicamente dalla sorte o da qualsiasi altra circostanza fortuita;
- b) i giochi, sotto qualsiasi denominazione, che offrano ai partecipanti a un concorso di qualsiasi natura la possibilità di vincere premi, in denaro o in natura, salvo che il concorso dia luogo alla conclusione di un contratto tra i vincitori e l'organizzatore di tale concorso;

2° "lotterie": ogni circostanza che consenta, mediante l'acquisto di biglietti della lotteria, di concorrere per premi, in denaro o in natura, in cui i vincitori sono designati dalla sorte o da qualsiasi altra circostanza fortuita su cui essi non possono esercitare alcuna influenza».

- 5 L'articolo 44, paragrafo 3, del codice dell'imposta sul valore aggiunto, come modificato dalla legge programmatica del 1° luglio 2016, così disponeva:

«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».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 6 La Chaudfontaine Loisirs offre giochi d'azzardo con poste di denaro online.

- 7 Questa attività era esente da IVA in Belgio fino al 1° luglio 2016, data in cui sono state adottate alcune disposizioni che hanno abrogato l'esenzione dall'IVA sui giochi d'azzardo con poste di denaro online diversi dalle lotterie.
- 8 Tali disposizioni sono state annullate dalla Cour constitutionnelle (Corte costituzionale, Belgio), con una sentenza del 22 marzo 2018, a causa della violazione di norme di ripartizione delle competenze fra lo Stato federale belga e le regioni belghe previste dal diritto belga. In tale sentenza, detto organo giurisdizionale non ha esaminato gli altri motivi di ricorso dedotti dinanzi ad esso, in particolare quelli vertenti su una violazione della direttiva 2006/112, del principio di neutralità fiscale nonché degli articoli 107 e 108 TFUE, considerando che tali motivi non avrebbero potuto condurre a un annullamento più esteso di dette disposizioni. Nella citata sentenza, detto organo giurisdizionale ha altresì deciso di mantenere gli effetti delle stesse disposizioni in considerazione delle difficoltà di bilancio e amministrative che il rimborso delle imposte già versate avrebbe comportato.
- 9 In una sentenza dell'8 novembre 2018, la Cour constitutionnelle ha precisato che gli effetti delle disposizioni che abrogavano l'esenzione dall'IVA sui giochi d'azzardo con poste di denaro online diversi dalle lotterie, da essa annullate mediante la sua sentenza del 22 marzo 2018, erano mantenuti per le imposte che erano già state versate con riferimento al periodo compreso tra il 1° luglio 2016 e il 21 maggio 2018.
- 10 A seguito di tali sentenze, la Chaudfontaine Loisirs ha iscritto, nel campo della sua dichiarazione IVA del mese di novembre 2019 relativo alle rettifiche dell'IVA in suo favore, un importo di EUR 640 478,82, corrispondente all'importo dell'IVA assolta per il periodo compreso tra il 1° luglio 2016 e il 21 maggio 2018, e ha chiesto il rimborso di un saldo IVA pari a EUR 630 240,56.
- 11 Essa ha reiterato tale domanda in una lettera del 16 dicembre 2019, nella quale ha fatto valere che, nella sentenza del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a. (C-597/17, EU:C:2019:544), la Corte aveva giudicato che un organo giurisdizionale nazionale non può applicare una disposizione nazionale che lo autorizza a mantenere taluni effetti di un atto annullato.
- 12 Con decisione del 1° dicembre 2020, l'amministrazione tributaria belga ha respinto la domanda e ha precisato che tale sentenza riguardava una situazione in cui le disposizioni nazionali annullate erano state giudicate contrarie alla direttiva 2006/112, mentre, nella sua sentenza del 22 marzo 2018, la Cour constitutionnelle (Corte costituzionale) aveva annullato le disposizioni nazionali in causa nel procedimento principale a motivo di una violazione delle norme di ripartizione delle competenze previste dal diritto belga.
- 13 Il 7 dicembre 2020 l'amministrazione tributaria belga ha redatto un avviso di rettifica in cui ha indicato che la Chaudfontaine Loisirs era debitrice di un importo di EUR 640 478,82 di IVA, di un importo di EUR 64 047,88 di ammende e di interessi di mora al tasso dello 0,8% mensile sull'importo dell'IVA dovuta a partire dal 21 dicembre 2019.
- 14 Il 13 aprile 2021, la Chaudfontaine Loisirs ha presentato ricorso contro detta decisione e detto avviso di rettifica dinanzi al tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio) giudice del rinvio. Essa fa valere, in subordine, la responsabilità dell'État belge a titolo di un errore della Corte costituzionale, là dove tale organo giurisdizionale ha deciso di mantenere gli effetti delle disposizioni da esso annullate e, in ulteriore subordine, la responsabilità dell'État belge a titolo di colpa del legislatore.
- 15 In tale contesto, il tribunal de première instance de Liège ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva [2006/112] e il principio di neutralità fiscale consentano ad uno Stato membro di escludere dal beneficio dell'esenzione prevista da tale disposizione soltanto i giochi d'azzardo con poste di denaro forniti per via elettronica, mentre restano esenti dall'[IVA] i giochi d'azzardo con poste di denaro non forniti per via elettronica.
 - 2) Se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 e il principio di neutralità fiscale consentano ad uno Stato membro di escludere dal beneficio dell'esenzione prevista da tale disposizione soltanto i giochi d'azzardo con poste di denaro forniti per via elettronica, ad eccezione delle lotterie che restano esenti dall'[IVA], indipendentemente dal fatto che siano o meno fornite per via elettronica.
 - 3) Se l'articolo 267, terzo comma, [TFUE] consenta che un organo giurisdizionale di grado superiore decida di mantenere gli effetti di una disposizione di diritto interno che esso annulla a motivo di una violazione del diritto interno senza pronunciarsi sulla violazione del diritto dell'Unione parimenti sollevata dinanzi ad esso e, quindi, senza sollevare la questione pregiudiziale della compatibilità di tale disposizione di diritto interno con il diritto dell'Unione europea, né chiedere alla Corte di pronunciarsi sulle condizioni in cui esso potrebbe decidere il mantenimento degli effetti di tale disposizione nonostante la sua incompatibilità con il diritto dell'Unione.

- 4) In caso di risposta negativa a una delle questioni precedenti, se la Corte costituzionale potesse, al fine di evitare le difficoltà di bilancio e amministrative che il rimborso delle imposte già versate avrebbe provocato, mantenere gli effetti già prodottisi delle disposizioni da essa annullate a motivo della loro incompatibilità con norme nazionali in materia di ripartizione delle competenze, mentre tali disposizioni erano altresì incompatibili con la direttiva 2006/112.
- 5) In caso di risposta negativa alla questione precedente, se al soggetto passivo possa essere restituita l'IVA che esso ha versato, con riferimento al margine lordo effettivo dei giochi e delle scommesse da esso realizzato, sulla base di disposizioni incompatibili con la direttiva 2006/112, e con il principio di neutralità fiscale».

Sulla domanda di riapertura della fase orale del procedimento

- 16 A seguito della lettura delle conclusioni dell'avvocata generale all'udienza del 25 aprile 2024, la Chaudfontaine Loisirs, con lettera pervenuta alla cancelleria della Corte il 5 giugno 2024, ha chiesto che fosse disposta la riapertura della fase orale del procedimento.
- 17 A sostegno di tale domanda, la Chaudfontaine Loisirs fa valere che le conclusioni affrontano una questione di diritto relativa al riconoscimento di un effetto diretto all'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 che non è stata sottoposta alla Corte dal giudice del rinvio e sulla quale essa non ha pertanto potuto far valere le sue osservazioni. Essa esprime altresì il suo disaccordo con le conclusioni dell'avvocata generale su tale punto.
- 18 A tal riguardo, occorre rilevare che, conformemente all'articolo 83 del suo regolamento di procedura, la Corte può, sentito l'avvocato generale, disporre in qualsiasi momento la riapertura della fase orale del procedimento, in particolare se essa non si ritiene sufficientemente edotta oppure quando la causa dev'essere decisa in base a un argomento che non è stato ancora oggetto di discussione tra le parti.
- 19 Occorre altresì ricordare che lo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea e il regolamento di procedura non prevedono la possibilità, per le parti, di presentare osservazioni in risposta alle conclusioni presentate dall'avvocato generale (sentenza del 31 gennaio 2023, Puig Gordi e a., C-158/21, EU:C:2023:57, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 20 Inoltre, ai sensi dell'articolo 252, secondo comma, TFUE, l'avvocato generale presenta pubblicamente, con assoluta imparzialità e in piena indipendenza, conclusioni motivate sulle cause che, conformemente allo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, richiedono il suo intervento. La Corte non è vincolata né a tali conclusioni né alla motivazione in base alla quale l'avvocato generale giunge a formularle. Di conseguenza, il disaccordo di una parte con le conclusioni dell'avvocato generale, quali che siano le questioni da esso ivi esaminate, non può costituire, di per sé, un motivo che giustifichi la riapertura della fase orale del procedimento (sentenza del 31 gennaio 2023, Puig Gordi e a., C-158/21, EU:C:2023:57, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 21 Nella specie, la Corte ritiene, sentito l'avvocato generale, di disporre di tutti gli elementi necessari per statuire.
- 22 In particolare, alla luce della giurisprudenza ricordata al punto 20 della presente sentenza, occorre rilevare che, contrariamente a quanto sostiene la Chaudfontaine Loisirs a sostegno della sua domanda di riapertura della fase orale del procedimento, nella misura in cui la quinta questione pregiudiziale verte sugli effetti che devono essere riconosciuti all'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 dinanzi a un giudice nazionale, il giudice del rinvio ha necessariamente interrogato la Corte sul riconoscimento di un effetto diretto a tale disposizione. Ne consegue che la Chaudfontaine Loisirs ha avuto occasione di far valere il suo punto di vista al riguardo.
- 23 Pertanto, non è necessario disporre la riapertura della fase orale del procedimento.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima e seconda

- 24 Con le sue questioni prima e seconda, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che opera una differenza di trattamento fra, da un lato, l'acquisto di biglietti di lotteria e la partecipazione ad altri giochi d'azzardo con poste di denaro non forniti per via elettronica (offline) e, dall'altro, la partecipazione ai giochi d'azzardo con poste di denaro proposti online, escludendo quest'ultima dall'esenzione dall'IVA applicabile ai primi.

- 25 Ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, le scommesse, le lotterie e gli altri giochi d'azzardo con poste di denaro sono esenti da IVA, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro.
- 26 Come risulta dalla formulazione stessa di tale disposizione, essa lascia un ampio margine discrezionale agli Stati membri circa l'esenzione o la tassazione delle operazioni di cui trattasi dal momento che consente a detti Stati di stabilire le condizioni e i limiti ai quali può essere subordinato il beneficio di tale esenzione (v., per analogia, sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).
- 27 Inoltre, la Corte ha precisato che l'esercizio della facoltà di cui gli Stati membri dispongono di stabilire condizioni e limiti all'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione consente loro di esentare da tale imposta soltanto taluni giochi d'azzardo con poste di denaro (sentenza del 24 ottobre 2013, *Metropol Spielstätten*, C-440/12, EU:C:2013:687, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 Nondimeno, gli Stati membri devono rispettare il principio della neutralità fiscale intrinseco al sistema comune dell'IVA nel momento in cui, conformemente a tale disposizione, si avvalgono della facoltà di determinare le condizioni e i limiti dell'esenzione e, pertanto, di assoggettare o meno determinate operazioni all'IVA (sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 Secondo una giurisprudenza consolidata, il principio della neutralità fiscale osta in particolare a che merci o prestazioni di servizio simili, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA (sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 30 Per determinare se due prestazioni di servizi siano simili, occorre tener conto principalmente del punto di vista del consumatore medio, al contempo evitando distinzioni artificiali basate su differenze trascurabili (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).
- 31 Due prestazioni di servizi sono quindi simili quando presentano proprietà analoghe e rispondono alle medesime esigenze del consumatore, in base a un criterio di comparabilità dell'uso, e quando le differenze esistenti non influiscono significativamente sulla decisione del consumatore medio di optare per l'una o l'altra di tali prestazioni (sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 In 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. In effetti, in questo caso, una differenza di trattamento sotto il profilo dell'IVA è idonea ad influenzare la scelta del consumatore, il che indicherebbe quindi una violazione del principio di neutralità fiscale (v., in tal senso, sentenza del 3 febbraio 2022, *Finanzamt A*, C-515/20, EU:C:2022:73, punto 45 e giurisprudenza citata).
- 33 A tal riguardo, occorre tener conto non solo delle differenze che riguardano le caratteristiche delle prestazioni di cui trattasi nonché del loro utilizzo e che sono, pertanto, inerenti a tali prestazioni, ma anche delle differenze attinenti al contesto in cui le medesime prestazioni sono effettuate, purché tali differenze contestuali siano idonee a creare una distinzione agli occhi del consumatore medio, in termini di rispondenza alle proprie esigenze e siano, pertanto, tali da influire sulla scelta di tale consumatore (v., in tal senso, sentenza del 9 settembre 2021, *Phantasialand*, C-406/20, EU:C:2021:720, punti 41 e 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 34 In tal senso, la Corte ha giudicato che nell'ambito di detto esame possono venire in rilievo fattori di ordine culturale, quali costumi o tradizioni (v. in tal senso, sentenza del 9 settembre 2021, *Phantasialand*, C-406/20, EU:C:2021:720, punto 44).
- 35 Inoltre, la Corte ha precisato, per quanto riguarda i giochi d'azzardo, che differenze riguardanti i limiti minimi e massimi di puntata e di vincita, le probabilità di vincita, i format disponibili e la possibilità d'interazione tra il giocatore e il gioco possono avere un'influenza significativa sulla decisione del consumatore medio, in quanto il fascino dei giochi d'azzardo con poste di denaro risiede principalmente nella possibilità di vincita (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 57).
- 36 Di contro, va ricordato che l'identità dei gestori, la forma giuridica sotto la quale essi esercitano le loro attività, la categoria di licenza in cui rientrano i giochi in questione ed il regime giuridico applicabile in materia di controllo e di regolamentazione non sono, in linea di principio, pertinenti per valutare la somiglianza di tali categorie di giochi (v., per analogia, sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punti 46 e 51).

- 37 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che la normativa di cui trattasi istituisce una duplice differenza di trattamento. Da un lato, tale normativa distingue le lotterie dagli altri giochi d'azzardo con poste di denaro, esentando dall'IVA qualsiasi acquisto di biglietti di lotteria, sia esso effettuato online oppure per via elettronica (offline). Dall'altro lato, detta normativa istituisce una differenza di trattamento tra i giochi d'azzardo con poste di denaro, diversi dalle lotterie, online e offline, escludendo i giochi online dall'esenzione applicabile ai giochi offline.
- 38 Benché spetti unicamente al giudice del rinvio valutare, alla luce delle considerazioni formulate ai punti da 29 a 37 della presente sentenza, la somiglianza di tali prestazioni di servizi, la Corte è tenuta a fornirgli indicazioni utili a tal fine, per consentire a quest'ultimo di dirimere la controversia di cui è investito (v., in tal senso, sentenza del 20 giugno 2024, GEMA, C-135/23, EU:C:2024:526, punto 32).
- 39 In particolare, occorre rilevare che fattori di ordine culturale e differenze relative a limiti minimi e massimi delle puntate e delle vincite nonché alle possibilità di vincita possono creare una distinzione, agli occhi del consumatore medio, tanto fra le lotterie e gli altri giochi d'azzardo con poste di denaro, quanto tra i giochi d'azzardo con poste di denaro diversi dalle lotterie proposti online e per via elettronica (offline).
- 40 Più in particolare, in primo luogo, per quanto concerne l'esame della somiglianza fra le lotterie e gli altri giochi d'azzardo con poste di denaro, dalla decisione di rinvio risulta che, conformemente alla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, da un lato, a differenza di altri giochi d'azzardo con poste di denaro, nei quali le attitudini del giocatore, come l'abilità o la conoscenza, possono influire sulle probabilità di vincita, nell'ambito delle lotterie ai sensi di tale normativa i vincitori sono determinati dalla sola opera dell'azzardo, senza che le loro attitudini possano esercitare una qualsivoglia influenza al riguardo. Dall'altro lato, in siffatto contesto, poiché il vincitore è designato in una data precisa, il periodo tra l'acquisto del biglietto di lotteria e il risultato può essere significativo.
- 41 Le lotterie come definite dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale sono quindi caratterizzate da una combinazione di un periodo di attesa per la determinazione dei vincitori e di una totale influenza delle attitudini dei giocatori sull'esito del gioco.
- 42 Orbene, siffatte differenze oggettive rispetto agli altri giochi d'azzardo con poste di denaro sembrano idonee a influire in modo significativo sulla decisione del consumatore medio di optare per l'una o per l'altra categoria di giochi, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.
- 43 Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'esame della somiglianza della partecipazione ai giochi d'azzardo con poste di denaro diversi dalle lotterie proposte online e per via elettronica (offline), occorre, in particolare, tener conto di fattori di ordine contestuale che caratterizzano tali giochi.
- 44 Infatti, differenze relative all'accessibilità geografica e temporale dei giochi, alle possibilità di anonimato nonché al carattere fisico o virtuale delle interazioni tra i giocatori o tra questi ultimi e gli organizzatori dei giochi sembrano idonee ad influire in modo significativo sulla decisione del consumatore medio di optare per l'una o per l'altra categoria di giochi, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.
- 45 Alla luce delle considerazioni esposte ai punti da 29 a 44 della presente sentenza, sembra, a prima vista, che le prestazioni prese in considerazione al punto 37 della presente sentenza non siano simili, il che comporterebbe la compatibilità con il principio di neutralità fiscale di differenze di trattamento come quelle di cui trattasi nel procedimento principale. Spetta, tuttavia, al giudice del rinvio verificare in concreto, alla luce di ogni elemento rilevante, se tale normativa violi detto principio.
- 46 Di conseguenza, alla prima e alla seconda questione occorre rispondere dichiarando che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che opera una differenza di trattamento fra, da un lato, l'acquisto di biglietti di lotteria e la partecipazione ad altri giochi d'azzardo con poste di denaro non forniti per via elettronica (offline) e, dall'altro, la partecipazione ai giochi d'azzardo con poste di denaro diversi dalle lotterie proposti online, escludendo quest'ultima dall'esenzione dall'IVA applicabile ai primi, purché le differenze oggettive tra queste categorie di giochi d'azzardo con poste di denaro siano idonee ad influire in modo significativo sulla decisione del consumatore medio di optare per l'una o per l'altra categoria di giochi.

Sulle questioni terza e quarta

- 47 Con le sue questioni terza e quarta, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 267, terzo comma, TFUE debba essere interpretato nel senso che un organo giurisdizionale nazionale avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale può avvalersi di una disposizione nazionale che lo autorizza a mantenere gli effetti di disposizioni nazionali da esso dichiarate incompatibili con le norme

superiori del suo diritto nazionale, senza esaminare un'allegazione secondo cui tali disposizioni sono incompatibili con il diritto dell'Unione e senza investire la Corte di tali questioni interpretative di tale diritto.

- 48 Secondo una giurisprudenza costante, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita all'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è investito. In tale prospettiva spetta alla Corte, se necessario, riformulare le questioni che le sono sottoposte [sentenza del 16 maggio 2024, *Toplofikatsia Sofia* (Nozione di domicilio del convenuto), C-222/23, EU:C:2024:405, punto 63 e giurisprudenza ivi citata].
- 49 A tal fine, la Corte può trarre dall'insieme degli elementi forniti dal giudice nazionale, e in particolare dalla motivazione della decisione di rinvio, le norme e i principi del diritto dell'Unione che richiedono un'interpretazione tenuto conto dell'oggetto della controversia di cui al procedimento principale [sentenza del 21 marzo 2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Possibilità di rettifica in caso di aliquota errata), C-606/22, EU:C:2024:255, punto 20 e giurisprudenza ivi citata].
- 50 Nel caso di specie, benché la terza e la quarta questione vertano sugli obblighi che il diritto dell'Unione impone a un organo giurisdizionale nazionale avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale, risulta dalla decisione di rinvio che tale questione è sollevata da un organo giurisdizionale nazionale di primo grado, il quale si interroga sulle conseguenze di un'eventuale incompatibilità con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, di una disposizione nazionale che è stata annullata dalla Corte costituzionale del suo Stato membro per violazione di norme superiori del suo diritto nazionale e i cui effetti sono stati mantenuti da quest'ultimo giudice.
- 51 In tale contesto, risulta quindi che nel procedimento principale il giudice del rinvio è chiamato non già a pronunciarsi direttamente sul comportamento della Corte costituzionale del suo Stato membro, bensì, se del caso, a trarre le conseguenze dell'incompatibilità di tale disposizione nazionale con il diritto dell'Unione nell'ambito di una controversia tra un soggetto passivo e un'amministrazione tributaria in merito all'importo dell'IVA dovuta da tale soggetto passivo.
- 52 In tali circostanze, la terza e la quarta questione pregiudiziale devono essere riformulate nel senso che con esse il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio di leale cooperazione, quale sancito all'articolo 4, paragrafo 3, TUE, e il principio del primato del diritto dell'Unione impongano al giudice nazionale di disapplicare disposizioni nazionali giudicate incompatibili con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, senza che rilevi, al riguardo, l'esistenza di una sentenza del giudice costituzionale nazionale che ha disposto il mantenimento degli effetti di tali disposizioni nazionali.
- 53 Da una costante giurisprudenza della Corte risulta che, in forza del principio di leale cooperazione previsto all'articolo 4, paragrafo 3, TUE, gli Stati membri sono tenuti ad eliminare le conseguenze illecite di una violazione del diritto dell'Unione e che tale obbligo incombe, nell'ambito delle rispettive competenze, a ciascun organo dello Stato membro interessato (sentenza del 5 ottobre 2023, *Osteopathie Van Hauwermeiren*, C-355/22, EU:C:2023:737, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 54 Pertanto, è compito delle autorità dello Stato membro interessato, qualora constatino che una normativa nazionale è incompatibile con il diritto dell'Unione, pur mantenendo un potere discrezionale quanto alle misure da adottare, vigilare affinché il diritto nazionale sia rapidamente adeguato al diritto dell'Unione e affinché sia data piena attuazione ai diritti che sono attribuiti agli individui dall'ordinamento dell'Unione (sentenza del 5 ottobre 2023, *Osteopathie Van Hauwermeiren*, C-355/22, EU:C:2023:737, punto 28 e giurisprudenza citata).
- 55 Occorre altresì rammentare che il principio del primato del diritto dell'Unione impone al giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito di propria competenza, le disposizioni del diritto dell'Unione, qualora non possa effettuare un'interpretazione della normativa nazionale conforme alle disposizioni del diritto dell'Unione, l'obbligo di garantire la piena efficacia delle disposizioni di tale diritto nella controversia di cui è investito, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi normativa o prassi nazionale, anche posteriore, che sia contraria a una disposizione del diritto dell'Unione dotata di effetto diretto, senza dover chiedere o attendere la previa rimozione di tale normativa o prassi nazionale in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale [sentenza del 22 febbraio 2022, *RS* (Efficacia delle sentenze di una corte costituzionale), C-430/21, EU:C:2022:99, punto 53 e giurisprudenza ivi citata].
- 56 Orbene, l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 ha effetto diretto (v., per analogia, sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 69 e giurisprudenza ivi citata).

- 57 È vero che, come rilevato al punto 26 della presente sentenza, tale disposizione lascia agli Stati membri un certo margine di discrezionalità quando adottano una normativa che prevede le condizioni e fissa i limiti dell'esenzione dall'IVA prevista da detta disposizione.
- 58 Ciò premesso, la circostanza che gli Stati membri dispongano, in forza di una disposizione di una direttiva, di un margine di discrezionalità, non esclude che un controllo giurisdizionale possa essere effettuato al fine di verificare se le autorità nazionali non abbiano oltrepassato tale margine [v., in tal senso, sentenze del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 47; dell'8 marzo 2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Effetto diretto), C-205/20, EU:C:2022:168, punto 30, e del 27 aprile 2023, M.D. (Divieto d'ingresso in Ungheria), C-528/21, EU:C:2023:341, punto 98].
- 59 Ebbene, i limiti di tale margine di discrezionalità risultano, in particolare, dal principio di neutralità fiscale. A tal proposito, la Corte ha già giudicato che, qualora le condizioni o i limiti a cui uno Stato membro subordina l'esenzione dall'IVA per i giochi d'azzardo con poste in denaro siano contrari al principio della neutralità fiscale, detto Stato membro non può fondarsi su tali condizioni o limiti per rifiutare a un gestore di tali giochi l'esenzione che egli può legittimamente rivendicare ai sensi della direttiva 2006/112 (v. in tal senso, sentenza del 10 novembre 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 68).
- 60 Occorre inoltre ricordare che solo la Corte può, eccezionalmente e per considerazioni imperative di certezza del diritto, concedere una sospensione provvisoria dell'effetto di disapplicazione esercitato da una norma di diritto dell'Unione rispetto a norme di diritto interno con essa in contrasto. Una siffatta limitazione nel tempo degli effetti dell'interpretazione data dalla Corte a tale diritto può essere concessa solo nella stessa sentenza che statuisce sull'interpretazione richiesta (sentenza del 5 ottobre 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).
- 61 Il primato e l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione risulterebbero pregiudicati se gli organi giurisdizionali nazionali avessero il potere di attribuire alle disposizioni nazionali, anche solo provvisoriamente, il primato rispetto al diritto dell'Unione al quale esse contravvengono (sentenza del 5 ottobre 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).
- 62 Il principio del primato impone dunque al giudice nazionale di disapplicare le disposizioni nazionali giudicate contrarie al diritto dell'Unione avente effetto diretto, anche qualora il giudice costituzionale nazionale abbia precedentemente deciso di rinviare la perdita dell'efficacia vincolante di tali disposizioni, dichiarate incostituzionali (v., in tal senso, sentenza del 19 novembre 2009, Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, punto 85).
- 63 La Corte ha altresì precisato che il giudice nazionale che abbia esercitato la facoltà ad esso attribuita dall'articolo 267, secondo comma, TFUE, è vincolato, ai fini della soluzione della controversia principale, dall'interpretazione delle disposizioni in questione fornita dalla Corte e deve, se del caso, discostarsi dalle valutazioni dell'organo giurisdizionale di grado superiore qualora esso ritenga, alla luce di detta interpretazione, che queste ultime non siano conformi al diritto dell'Unione (sentenza del 5 ottobre 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, punto 30).
- 64 Alla luce delle considerazioni che precedono, alla terza e alla quarta questione occorre rispondere dichiarando che il principio di leale cooperazione, quale sancito all'articolo 4, paragrafo 3, TUE, e il principio del primato del diritto dell'Unione impongono al giudice nazionale di disapplicare disposizioni nazionali giudicate incompatibili con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, senza che rilevi, al riguardo, l'esistenza di una sentenza del giudice costituzionale nazionale che ha disposto il mantenimento degli effetti di tali disposizioni nazionali.

Sulla quinta questione

- 65 Con la quinta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se a un soggetto passivo possa essere restituita l'IVA da esso versata in contrasto con la direttiva 2006/112 e con il principio di neutralità fiscale sul margine lordo effettivo dei giochi e delle scommesse da esso proposti.
- 66 Nel caso di specie, il giudice del rinvio, sebbene nella quinta questione faccia riferimento al metodo di calcolo relativo al rimborso dell'IVA versata in contrasto con il diritto dell'Unione, non fornisce alcuna spiegazione a tal riguardo nella sua decisione di rinvio.
- 67 Per contro, da tale decisione risulta che, con la quinta questione, il giudice del rinvio chiede se, nell'ipotesi in cui constataste che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, osti alla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, la ricorrente nel procedimento principale avrebbe il diritto ad ottenere il rimborso dell'importo dell'IVA assolta sulla base di tale normativa.

- 68 Siffatta questione deve quindi essere intesa come riguardante l'interpretazione delle norme del diritto dell'Unione relative alla ripetizione dell'indebito (v., per analogia, sentenza del 6 settembre 2011, *Lady & Kid e a.*, C-398/09, EU:C:2011:540).
- 69 In tali circostanze, e tenuto conto della giurisprudenza ricordata ai punti 48 e 49 della presente sentenza, occorre riformulare la quinta questione pregiudiziale nel senso che, con essa, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le norme del diritto dell'Unione relative alla ripetizione dell'indebito debbano essere interpretate nel senso che esse conferiscono al soggetto passivo un diritto ad ottenere il rimborso dell'importo dell'IVA riscossa in uno Stato membro in violazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112.
- 70 Da una costante giurisprudenza risulta che il diritto di ottenere il rimborso di tasse riscosse da uno Stato membro in violazione delle regole del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti agli individui dalle disposizioni del diritto dell'Unione che vietano tali tasse, nell'interpretazione data loro dalla Corte. Gli Stati membri sono quindi tenuti, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione [sentenza del 28 settembre 2023, *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov (Trasferimento del diritto al rimborso)*, C-508/22, EU:C:2023:715, punto 34 e giurisprudenza ivi citata].
- 71 Risulta quindi con evidenza che il diritto alla ripetizione dell'indebito mira a rimediare alle conseguenze dell'incompatibilità della tassa con il diritto dell'Unione, neutralizzando l'onere economico che essa ha fatto indebitamente gravare sul soggetto che, in definitiva, l'ha effettivamente sostenuta (sentenza del 16 maggio 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 72 Tuttavia, eccezionalmente, una restituzione di questo tipo può essere negata qualora comporti un arricchimento senza causa degli aventi diritto. La tutela dei diritti garantiti in tale materia dall'ordinamento giuridico dell'Unione non impone, quindi, il rimborso di dazi, imposte, e tasse riscossi in violazione del diritto dell'Unione quando è appurato che la persona tenuta al loro pagamento li ha di fatto riversati su altri soggetti [v., in tal senso, sentenze del 16 maggio 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, punto 25, nonché del 21 marzo 2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilità di rettifica in caso di aliquota errata)*, C-606/22, EU:C:2024:255, punti 34 e 35].
- 73 Tale eccezione deve nondimeno essere interpretata in modo restrittivo, tenendo conto in particolare del fatto che la traslazione di una tassa sul consumatore non neutralizza necessariamente gli effetti economici dell'imposizione sul soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 2 ottobre 2003, *Weber's Wine World e a.*, C-147/01, EU:C:2003:533, punto 95).
- 74 Così, anche quando è dimostrato che l'onere dell'imposta indebitamente riscossa è stato riversato su terzi, il rimborso di quest'ultima all'operatore non gli procura necessariamente un arricchimento senza causa, giacché l'incorporazione dell'importo di tale imposta nei prezzi praticati può avergli arrecato un danno connesso alla diminuzione del volume delle sue vendite [v., in tal senso, sentenze del 6 settembre 2011, *Lady aKid e a.*, C-398/09, EU:C:2011:540, punto 21, nonché del 21 marzo 2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilità di rettifica in caso di aliquota errata)*, C-606/22, EU:C:2024:255, punto 28].
- 75 Occorre altresì ricordare che l'esistenza e la misura dell'arricchimento senza causa che il rimborso di un tributo indebitamente riscosso alla luce del diritto dell'Unione comporterebbe per un soggetto passivo potranno essere stabiliti solo al termine di un'analisi economica che tenga conto di tutte le circostanze pertinenti [v., in tal senso, sentenze del 10 aprile 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, punto 43, nonché del 21 marzo 2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilità di rettifica in caso di aliquota errata)*, C-606/22, EU:C:2024:255, punto 38].
- 76 Ne consegue che alla quinta questione occorre rispondere dichiarando che le norme del diritto dell'Unione relative alla ripetizione dell'indebito devono essere interpretate nel senso che esse conferiscono al soggetto passivo un diritto ad ottenere il rimborso dell'importo dell'IVA riscossa in uno Stato membro in violazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, a condizione che tale rimborso non comporti un arricchimento senza causa di tale soggetto passivo.

Sulle spese

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

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

- 1) **L'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale,**

deve essere interpretato nel senso che:

esso non osta a una normativa nazionale che opera una differenza di trattamento fra, da un lato, l'acquisto di biglietti di lotteria e la partecipazione ad altri giochi d'azzardo con poste di denaro non forniti per via elettronica (offline) e, dall'altro, la partecipazione ai giochi d'azzardo con poste di denaro diversi dalle lotterie proposti online, escludendo quest'ultima dall'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto applicabile ai primi, purché le differenze oggettive tra queste categorie di giochi d'azzardo con poste di denaro siano idonee ad influire in modo significativo sulla decisione del consumatore medio di optare per l'una o per l'altra categoria di giochi.

- 2) **Il principio di leale cooperazione, quale sancito all'articolo 4, paragrafo 3, TUE, e il principio del primato del diritto dell'Unione impongono al giudice nazionale di disapplicare disposizioni nazionali giudicate incompatibili con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, senza che rilevi, al riguardo, l'esistenza di una sentenza del giudice costituzionale nazionale che ha disposto il mantenimento degli effetti di tali disposizioni nazionali.**
- 3) **Le norme del diritto dell'Unione relative alla ripetizione dell'indebito devono essere interpretate nel senso che esse conferiscono al soggetto passivo un diritto ad ottenere il rimborso dell'importo dell'imposta sul valore aggiunto riscossa in uno Stato membro in violazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, a condizione che tale rimborso non comporti un arricchimento senza causa di tale soggetto passivo.**

Firme