

**Causa C-741/22****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

2 dicembre 2022

**Giudice del rinvio:**

Tribunal de première instance de Liège (Belgio)

**Data della decisione di rinvio:**

18 novembre 2022

**Ricorrenti:**

Casino de Spa e a.

**Convenuto:**

État belge (SPF Finances)

**I. Oggetto del procedimento principale**

- 1 Ventisette società di diritto belga, tra cui la Casino de Spa SA, che insieme costituiscono l'«unità IVA» GAMING ARDENT, e che sono quindi considerate come un unico soggetto passivo ai fini dell'IVA, gestiscono giochi online. Una legge federale belga del 2016 aveva soppresso l'esenzione dall'IVA di cui beneficiavano i giochi d'azzardo e le scommesse proposti per via elettronica. La Cour constitutionnelle (Corte costituzionale) belga ha annullato tale legge con sentenza del 22 marzo 2018, dichiarandola 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 deciso di mantenere gli effetti delle disposizioni di legge annullate per quanto riguarda le imposte già versate per il periodo compreso tra il 1° luglio 2016 e il 21 maggio 2018, tenuto conto delle difficoltà di bilancio e amministrative che il rimborso di tali imposte avrebbe provocato. L'unità IVA GAMING ARDENT (in prosieguo, anche: l'«UIVA GAMING ARDENT» o la «ricorrente») ritiene che il mantenimento di tali effetti sia contrario al principio di neutralità dell'IVA, in quanto gli altri giochi d'azzardo e le altre scommesse sono esenti, nonché ad altre norme del diritto dell'Unione, tra cui il divieto di aiuti di Stato. Il procedimento principale ha ad oggetto un

ricorso proposto da tale unità IVA ai fini dell'annullamento di una decisione dell'amministrazione tributaria belga, di assoggettare all'IVA le operazioni di gioco online realizzate da tale unità IVA nel corso di detto periodo.

## **II. Oggetto e base giuridica del rinvio pregiudiziale**

- 2 Il tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi) considera che, per essere in grado di statuire sul procedimento principale, esso debba sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, in forza dell'articolo 267 TFUE, questioni relative: 1) all'interpretazione del principio di neutralità fiscale per quanto riguarda l'assoggettamento all'IVA dei giochi online e l'esenzione dall'IVA di altri giochi d'azzardo; 2) alla limitazione nel tempo degli effetti dell'annullamento di una legge eventualmente contraria al diritto dell'Unione; e 3) all'interpretazione del divieto di aiuti di Stato applicato alla disparità di trattamento, dal punto di vista dell'IVA, tra diversi tipi di giochi d'azzardo.

## **III. Questioni pregiudiziali**

- 1) Se 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, 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 2006/112 del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 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 (sentenza del 10 aprile 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06), 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 di giustizia in cui si afferma, in risposta a questioni pregiudiziali, da un lato, il contrasto con la direttiva 2006/112 del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 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 201[8], 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.

#### **IV Contesto normativo**

##### **A. Disposizioni di diritto dell'Unione richiamate**

###### ***Trattato sul funzionamento dell'Unione europea***

#### **3 Articolo 107, paragrafi 1 e 3, TFUE:**

«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.

(...)

#### **3. Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:**

- c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;

(...)»

#### **4 Articolo 108, paragrafo 3, TFUE:**

«3. Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale».

***Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.***

5 Articolo 135, paragrafo 1, lettera i):

«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. Disposizioni nazionali richiamate**

##### **Legge speciale che disciplina la Cour constitutionnelle, del 6 gennaio 1989**

6 L'articolo 9 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».

7 L'articolo 8 di tale legge così dispone:

«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. (...)

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».

#### **Codice dell'imposta sul valore aggiunto**

- 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):

*«Sono ancora 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°;*

*(...)*»

**Legge programmatica del 1° luglio 2016**

- 9 Gli articoli 29, 31 e 34 prevedevano quanto segue:

*«Art. 29. All'articolo 1 del Codice dell'imposta sul valore aggiunto (...) va aggiunto un paragrafo avente il seguente tenore:*

*“§ 14. Ai fini dell'applicazione del presente Codice, s'intende per:*

*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”.*

*(...)*

*Art. 31. Nell'articolo 44, § 3, del medesimo Codice, il punto 13° (...) è sostituito dal seguente:*

*“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, § 1, comma 2, punto 16°;”.*

(...)

*Art. 34. Il presente capo entra in vigore il 1° luglio 2016».*

### **Legge del 19 aprile 2002, recante razionalizzazione del funzionamento e della gestione della Loterie nationale**

10 L'articolo 6 dispone quanto segue:

*«§ 1. La società per azioni di diritto pubblico Loterie nationale ha come suo oggetto:*

*1° l'organizzazione, nell'interesse generale e secondo metodi commerciali, delle lotterie pubbliche nelle forme e secondo le modalità generali stabilite dalla Corona, su proposta del Ministro;*

*2° l'organizzazione, nell'interesse generale e secondo metodi commerciali, di giochi d'azzardo e di scommesse nelle forme e secondo le modalità generali stabilite dalle relative disposizioni della legge del 7 maggio 1999, in materia di giochi d'azzardo, scommesse, case da gioco e tutela dei giocatori, compresi i relativi decreti di esecuzione, e conformemente al contratto di gestione di cui all'articolo 14;*

*3° l'organizzazione di tutte le forme di concorso nelle forme e secondo le modalità generali stabilite dalla Corona, su proposta del Ministro».*

### **V. Presentazione dei dei fatti e del procedimento principale**

11 Le società facenti parte dell'unità IVA GAMING ARDENT gestiscono giochi online. Tale attività era esente da IVA.

12 Gli articoli da 29 a 34 della legge programmatica del 1° luglio 2016 hanno tuttavia abrogato l'esenzione dall'IVA sui giochi d'azzardo con poste in denaro online diversi dalle lotterie. Pertanto, l'IVA diventava applicabile a tale attività, mentre i giochi d'azzardo con poste di denaro «classici» nonché tutte le lotterie restavano, dal canto loro, esenti.

13 La Cour constitutionnelle è stata investita di un ricorso di annullamento, da un lato, da imprese di giochi d'azzardo con poste di denaro online e, dall'altro, dalla Regione vallona. I ricorsi sono stati riuniti. Tali ricorsi riguardavano, da un lato, la violazione delle norme in materia di ripartizione delle competenze tra lo Stato federale e le Regioni, quali stabilite dall'articolo 177 della Costituzione e dalla legge speciale del 16 gennaio 1989, che disciplina il finanziamento delle comunità e delle regioni e, dall'altro, la violazione degli articoli 10, 11 e 172 della Costituzione, considerati isolatamente o in combinato disposto con il principio di

neutralità applicato dalla Corte di giustizia e con gli articoli 107 e 108 TFUE, nonché degli articoli 401 e 135 della direttiva IVA.

- 14 Con sentenza pronunciata il 22 marzo 2018<sup>1</sup>, la Cour constitutionnelle ha dichiarato quanto segue:
- i motivi vertenti sulla violazione dell’articolo 177 della Costituzione, in combinato disposto con l’articolo 3, comma 1, punto 1°, della legge speciale sul finanziamento sono fondati;
  - gli articoli da 29 a 34 della legge programmatica del 1° luglio 2016 devono essere annullati;
  - non occorre esaminare gli altri motivi, in quanto non potrebbero comportare un annullamento più esteso;
  - tenuto conto delle difficoltà di bilancio e amministrative che provocherebbe il rimborso di tali imposte già versate, occorre mantenere definitivamente gli effetti delle disposizioni annullate, in applicazione dell’articolo 8 della legge speciale del 6 gennaio 1989, che disciplina la Cour constitutionnelle.
- 15 Con sentenza pronunciata l’8 novembre 2018<sup>2</sup>, la Cour constitutionnelle ha statuito sull’interpretazione della sua sentenza di annullamento del 22 marzo 2018 e ha precisato quanto segue:
- la pubblicazione della sentenza sul Moniteur belge del 22 maggio 2018 ha comportato la scomparsa dall’ordinamento giuridico, con effetti retroattivi, delle disposizioni annullate, disposizioni che non possono più costituire il fondamento giuridico dell’assoggettamento all’IVA dei giochi d’azzardo con poste di denaro proposti per via elettronica;
  - il mantenimento, in base alla sentenza n. 34/2018, degli effetti degli articoli da 29 a 34 della legge programmatica del 1° luglio 2016 deve essere interpretato, di conseguenza, nel senso che gli effetti delle disposizioni annullate, che vengono mantenuti, si limitano alle imposte già versate per il periodo dal 1° luglio 2016 al 21 maggio 2018.
- 16 Tenuto conto dell’annullamento delle disposizioni che introducono l’IVA sui giochi online, la ricorrente ha ritenuto, nella sua dichiarazione IVA periodica del settembre 2019, che l’IVA versata all’Erario nel periodo compreso tra il 1° luglio 2016 e il 21 maggio 2018 dovesse esserle restituita.
- 17 Essa ha quindi riportato l’importo di EUR 29 328 371,20 nella tabella 62 «Varie regolarizzazioni IVA a favore del dichiarante».

<sup>1</sup> C.C., 22 marzo 2018, 34/2018, [www.const-court.be](http://www.const-court.be)

<sup>2</sup> C.C., 8 novembre 2018, 155/2018, [www.const-court.be](http://www.const-court.be)

- 18 Peraltro, ritenendo di non avere più diritto, per tale motivo, alla detrazione, essa ha riportato, nella tabella 61, l'importo dell'IVA detratto durante lo stesso periodo, ossia EUR 13 746 969,14. Da tale dichiarazione risultava un saldo di EUR 15 581 402,06 che doveva essere versato alla ricorrente dallo Stato belga, tenuto conto della compensazione.
- 19 L'amministrazione ha contestato il ragionamento della ricorrente. In un verbale del 5 dicembre 2019, essa ha ricordato che la Cour constitutionnelle aveva limitato il mantenimento definitivo degli effetti «alle imposte già versate» e ne ha concluso che queste ultime non potevano essere recuperate dai contribuenti. Essa ha quindi ritenuto che l'importo di EUR 29 328 370,36, maggiorato degli interessi, dovesse essere riversato allo Stato. L'unità IVA è stata inoltre condannata al pagamento di un'ammenda proporzionale di EUR 2 932 830,00.
- 20 Il reclamo presentato dalla ricorrente è stato respinto, salvo per quanto riguarda la domanda di remissione delle ammende. Infatti, l'ammenda fissata al 10% delle imposte di cui è stata chiesta la restituzione è stata ridotta al 10% dell'importo netto delle imposte di cui è stato chiesto il rimborso (ossia la differenza tra le tabelle 62 e 61); essa è ridotta all'importo arrotondato di EUR 1 558 140,00.
- 21 Con ricorso del 12 ottobre 2020, la ricorrente ha contestato la decisione dell'amministrazione tributaria che le ha addebitato l'IVA, nonché le ammende e gli interessi di mora. Essa chiede l'annullamento e/o lo sgravio totale dalle somme che le sono richieste a causa della violazione del principio di neutralità fiscale dell'IVA, della violazione dell'articolo 107 TFUE, che vieta gli aiuti di Stato, e del diritto alla restituzione dell'IVA non dovuta.
- 22 In subordine, essa invoca la responsabilità dell'État belge, per colpa della Cour constitutionnelle in quanto il mantenimento degli effetti delle disposizioni annullate violerebbe l'articolo 1 del 1° Protocollo addizionale della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, che garantisce il diritto di proprietà.
- 23 In ulteriore subordine, essa invoca la responsabilità dell'État belge, per colpa del legislatore.
- 24 Essa chiede altresì l'annullamento, la sospensione, la remissione o, quanto meno, la riduzione dell'ammenda.
- 25 L'État belge, S.P. F. Finances (Servizio Pubblico Federale delle Finanze), ritiene che la domanda sia infondata e che non possa essere condannato al rimborso dell'IVA.

## **VI. Argomenti essenziali delle parti del procedimento principale**

- 26 La ricorrente deduce tre motivi: violazione del principio di neutralità fiscale; violazione del divieto di mantenimento in vigore delle disposizioni annullate dalla

Cour constitutionnelle; e violazione dell'articolo 107 TFUE, che vieta gli aiuti di Stato.

**A. Violazione del principio di neutralità fiscale**

27 L'UIVA GAMING ARDENT lamenta l'esistenza di una disparità di trattamento, dal punto di vista dell'IVA, tra i prodotti (tra cui le lotterie) offerti online dalla Loterie nationale (esenti dall'IVA) e i giochi e le scommesse<sup>3</sup> offerti online da diversi operatori economici privati (soggetti all'IVA).

28 Essa cita diverse sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea tra cui, in particolare, la sentenza del 27 giugno 2019<sup>4</sup>, in cui la Corte ha ricordato la portata del principio di neutralità fiscale nei seguenti termini:

*«28. In secondo luogo, gli Stati membri devono rispettare il principio di neutralità fiscale, il quale osta a che prestazioni simili, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA (sentenza del 27 aprile 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).*

(...)

*47. Tale principio osta a che beni o prestazioni di servizi simili, che si trovino in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in modo diverso dal punto di vista dell'IVA (sentenze dell'11 settembre 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 24, e del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punto 30)».*

29 Essa ne conclude che tale disparità di trattamento violerebbe il principio di neutralità, in quanto queste due prestazioni di servizi sarebbero simili perché:

- presenterebbero proprietà analoghe e risponderebbero alle medesime esigenze del consumatore, in base a un criterio di comparabilità nell'uso,
- le differenze esistenti non influirebbero significativamente sulla decisione del consumatore medio di ricorrere all'una o all'altra di dette prestazioni.

30 **L'État belge** ritiene, dal canto suo, che la disparità di trattamento tra le lotterie e i giochi d'azzardo con poste di denaro online sia giustificata, cosicché non vi

<sup>3</sup> Come definiti dall'articolo 1, § 14, annullato, del codice IVA, articolo i cui effetti sono stati mantenuti dal 1° luglio 2016 al 21 maggio 2018 in applicazione della sentenza della Cour constitutionnelle dell'8 novembre 2018, n. 155/2018.

<sup>4</sup> Sentenza del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a. (C-597/17, EU:C:2019:544).

sarebbe violazione del principio di neutralità fiscale, in quanto le prime costituirebbero una categoria distinta, non simile, dagli altri giochi.

- 31 A sostegno della sua posizione, l'État belge invoca i seguenti elementi:
- l'esistenza di un potere discrezionale in capo agli Stati membri di esentare talune categorie di giochi e di assoggettarne altre all'IVA;
  - l'appartenenza delle lotterie ad una categoria di giochi distinta di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA;
  - i diversi quadri normativi che si applicano alla Loterie Nationale e agli altri giochi d'azzardo;
  - le autorità di controllo diverse;
  - gli obiettivi societari e di tutela dei giocatori perseguiti dalla normativa applicabile alla Loterie nationale.

***B Violazione del divieto di mantenere in vigore le disposizioni annullate dalla Cour constitutionnelle***

- 32 **L'UIVA GAMING ARDENT** sostiene che, sebbene il mantenimento degli effetti rientri effettivamente, in linea di principio, in una valutazione insindacabile della Cour constitutionnelle, ciò avverrebbe solo a condizione che sia rispettato il diritto europeo applicabile alla controversia di cui trattasi e fatto valere dinanzi ad essa. Una sentenza di mantenimento della Cour constitutionnelle, che violi il diritto europeo, resterebbe, al pari di qualsiasi atto dello Stato, inficiata da un vizio di diritto, che autorizzerebbe effettivamente i giudici a pronunciarsi su tale vizio di diritto.
- 33 **L'État belge** è del parere che, poiché il mantenimento degli effetti rientra in una pura valutazione insindacabile della Cour constitutionnelle, non spetterebbe né al tribunale né alle parti pronunciarsi sull'opportunità e sulla motivazione del provvedimento di limitazione nel tempo degli effetti della sentenza di annullamento n. 34/2018.
- 34 Esso sostiene altresì che, poiché la Cour constitutionnelle non si sarebbe pronunciata su un'eventuale violazione del principio di neutralità fiscale in materia di IVA, l'autorità di cosa giudicata non si applicherebbe a tale punto di diritto sul quale essa non si sarebbe pronunciata. Poiché le disposizioni di legge sarebbero state annullate in quanto votate in violazione delle norme in materia di ripartizione delle competenze e tali disposizioni di legge non avrebbero costituito una trasposizione scorretta o una violazione della direttiva 2006/112/CE, la Cour constitutionnelle, in forza dell'articolo 8, comma 3, della legge speciale, sarebbe stata legittimata a mantenere gli effetti di tali disposizioni annullate. Nell'adottare tale decisione essa non avrebbe agito né in contrasto con la giurisprudenza costante della Corte di giustizia, né in violazione della stessa.

**C. *Violazione dell'articolo 107 TFUE, che vieta gli aiuti di Stato***

- 35 **L'UIVA GAMING ARDENT** ricorda che, affinché un vantaggio possa essere considerato un aiuto di Stato, sarebbero necessari quattro elementi costitutivi:
- 1° l'aiuto dovrebbe essere pubblico: l'aiuto, da un lato, dovrebbe essere imputabile allo Stato e, dall'altro, dovrebbe essere concesso mediante risorse dello Stato membro;
  - 2° il vantaggio economico dovrebbe essere selettivo e non generale, ossia dovrebbe favorire talune imprese o talune produzioni;
  - 3° l'aiuto dovrebbe incidere sulla concorrenza;
  - 4° l'aiuto dovrebbe incidere sugli scambi all'interno dell'Unione europea.
- 36 Essa ritiene che l'esenzione fiscale delle prestazioni di servizi online della Loterie nationale soddisfi queste quattro condizioni.
- 37 **L'UIVA GAMING ARDENT** ritiene quindi che si tratti di un aiuto di natura fiscale, non notificato alla Commissione, contrariamente a quanto prescritto dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE. Tale aiuto sarebbe pertanto illegittimo.
- 38 **L'État belge** è del parere che il quadro giuridico in materia di IVA sia estraneo al quadro giuridico che disciplina gli aiuti di Stato.

**VII. *Presentazione della motivazione del rinvio pregiudiziale***

**A. *Sulla violazione del principio di neutralità fiscale***

- 39 Nei ricorsi di annullamento depositati presso la Cour constitutionnelle erano stati sollevati motivi vertenti sulla violazione degli articoli 10, 11 e 172, comma 1, della Costituzione, letti da soli o in combinato disposto con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112/CE e con il principio di neutralità fiscale o con l'articolo 107 TFUE. La Cour constitutionnelle non li ha esaminati, «poiché non potrebbero comportare un annullamento più esteso».
- 40 Alla luce della giurisprudenza della Corte, il giudice del rinvio solleva tuttavia la questione della compatibilità del mantenimento, da parte della Cour constitutionnelle, degli effetti delle disposizioni annullate per il periodo dal 1° luglio 2016 al 21 maggio 2018 con il principio di neutralità fiscale. Occorre anzitutto esaminare la portata del principio di neutralità fiscale nel contesto delle lotterie, dei giochi d'azzardo e delle scommesse.

- 41 Nelle sue conclusioni presentate il 15 giugno 2017<sup>5</sup>, l'avvocato generale SZPUNAR ha sintetizzato come segue la portata del principio di neutralità nel contesto dell'esenzione dei giochi d'azzardo: *«Nella sentenza Rank Group la Corte ha dichiarato che una differenza di trattamento ai fini dell'IVA di due prestazioni di servizi identiche o simili dal punto di vista del consumatore e che soddisfano le medesime esigenze di quest'ultimo è sufficiente a dimostrare una violazione del principio di neutralità fiscale nel contesto dell'esenzione dei giochi d'azzardo con poste di denaro prevista dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA La questione se l'attività considerata rientrasse tra le "scommesse, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro" è stata risolta in base alla logica di mercato: se i clienti ritengono che i servizi siano simili, essi devono essere tassati allo stesso modo».*
- 42 Nel diritto belga la legge del 7 maggio 1999, in materia di giochi d'azzardo, scommesse, case da gioco e tutela dei giocatori, non si applica alle lotterie, poiché esse sono state esplicitamente escluse dal legislatore dal suo ambito di applicazione in forza dell'articolo 3 bis di tale legge. Le lotterie sono contemplate dalla legge del 31 dicembre 1851, in materia di lotterie, e dalla legge del 22 luglio 1991, che disciplina la Loterie nationale.
- 43 La Loterie nationale, ente pubblico, gode, in diritto belga, di un monopolio legale per quanto riguarda l'organizzazione delle lotterie. L'oggetto sociale della Loterie nationale riguarda tuttavia anche l'organizzazione di giochi d'azzardo e di scommesse in tutte le sue forme.
- 44 I giochi d'azzardo e le scommesse offerti online dagli operatori economici di diritto privato sono controllati dalla Commissione dei giochi d'azzardo. La Loterie nationale è sotto il controllo dello Stato belga. La Loterie nationale deve, in particolare, concludere un contratto di gestione con l'État belge (articolo 14 della legge del 19 aprile 2002). Tale contratto di gestione impone alla Loterie Nationale, ente di interesse pubblico, diversi obblighi. Viene precisato che la Loterie Nationale è incaricata di organizzare le lotterie, i concorsi, i giochi d'azzardo e le scommesse nell'interesse generale e secondo metodi commerciali (v. articolo 3, § 3, della legge del 19 aprile 2002).
- 45 Il contratto di gestione fissa le modalità di calcolo e di pagamento della rendita di monopolio, dei contributi speciali e della percentuale dell'utile al lordo delle imposte prelevato annualmente:
- a fini di finanziamento di programmi di aiuti a paesi in via di sviluppo («sussidi della Loterie Nationale»),
  - a fini di pubblica utilità, definiti in Consiglio dei Ministri,

<sup>5</sup> Conclusioni dell'avvocato generale Szpunar nella causa The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:464, paragrafo 19).

- e per la dotazione annua concessa alla Caisse nationale des calamités (Cassa nazionale contro le calamità), alla Fondation Roi Baudouin (Fondazione Re Baldovino) e al Fonds belge de survie (Fondo belga per la sopravvivenza).
- 46 Il quadro normativo della Loterie nationale impone diverse misure di tutela delle persone (informativa al grande pubblico sulle reali possibilità di vincita per ogni tipo di prodotto proposto, organizzazione di campagne di informazione sui rischi economici, sociali e psicologici connessi alla dipendenza dal gioco).
- 47 Inoltre, l'aliquota di redistribuzione – che rappresenta la quota di denaro riversata ai giocatori su tutte le poste effettuate – è, secondo l'État belge, notevolmente diversa per i giochi di lotteria (bassa percentuale di ritorno al giocatore: tra il 50 e il 60%) rispetto ad altri giochi d'azzardo (alta percentuale di ritorno: 95% e oltre).
- 48 L'État belge ne conclude che le lotterie costituirebbero una categoria distinta di giochi in base all'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA.
- 49 L'UIVA GAMING ARDENT mette in evidenza il fatto che il sito Internet della Loterie nationale offrirebbe un ambiente di gioco simile a quello offerto dai siti Internet delle società di diritto privato di giochi online. Essa menziona l'organizzazione, sul sito Internet della Loterie nationale, di e-games simili ai giochi forniti dagli altri operatori online. Essa rileva infine, facendo riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia, che lo stesso État belge, in particolare mediante la sua pubblicità assai aggressiva<sup>6</sup>, «conduce politiche di espansione dell'offerta atte a sviluppare e a stimolare le attività di gioco, segnatamente al fine di massimizzare gli introiti provenienti da queste ultime»<sup>7</sup>.
- 50 L'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 ha lasciato un ampio margine di valutazione discrezionale agli Stati membri circa l'esenzione o la tassazione dei giochi d'azzardo con poste di denaro, dal momento che consente a detti Stati di fissare le condizioni e i limiti ai quali il beneficio di tale esenzione può essere subordinato. La facoltà di cui gli Stati membri dispongono nel fissare 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<sup>8</sup>.
- 51 Nella sentenza del 24 marzo 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119), la Corte ha dichiarato che le peculiarità delle lotterie (entità delle somme che consentono di raccogliere e dei premi che possono offrire ai giocatori, rischi di frode, incitamento alla spesa, finanziamento di attività di beneficenza o di interesse generale) giustificano il fatto che le autorità nazionali dispongano di un

<sup>6</sup> V. conclusioni aggiuntive e riassuntive, pagg. 21 e segg.: «Diventate scandalosamente ricchi».

<sup>7</sup> CGUE, sentenza dell'8 settembre 2010, Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505), sentenza pronunciata in materia di libera prestazione di servizi.

<sup>8</sup> CGUE, sentenza del 10 giugno 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333).

potere discrezionale sufficiente per definire le esigenze di tutela dei giocatori e, più in generale, tenendo conto delle specificità socio-culturali di ogni Stato membro, di tutela dell'ordine sociale, sia per quanto riguarda le modalità di organizzazione delle lotterie e il volume delle puntate, sia per quanto riguarda la destinazione degli utili da esse ricavati. Tale sentenza è stata pronunciata in materia di libera prestazione dei servizi.

- 52 Nell'ordinanza del 18 maggio 2021, *Fluctus e a.* (C-920/19, non pubblicata, EU:C:2021:395), pronunciata anch'essa in materia di libera prestazione dei servizi, la Corte ricorda che: «L'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che non osta a un sistema dualistico di organizzazione del mercato dei giochi d'azzardo per il solo motivo che le pratiche pubblicitarie del titolare del monopolio sulle lotterie e i casinò mirano a incitare alla partecipazione attiva al gioco, ad esempio banalizzando il gioco, conferendogli un'immagine positiva per effetto dell'impiego dei ricavi per attività di interesse pubblico oppure aumentando il suo potere di attrazione mediante messaggi pubblicitari accattivanti, che prospettino laute vincite».
- 53 Nella sentenza del 10 novembre 2011, *The Rank Group* (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719), pronunciata, questa volta, in materia di IVA, la Corte ha, d'altro canto, ricordato, a proposito della comparabilità tra i bingo e le slot machine, quanto segue:

*«49 Ne consegue che le differenze di regime giuridico menzionate dai giudici del rinvio sono irrilevanti ai fini della valutazione della comparabilità dei giochi di cui trattasi.*

*50 Tale constatazione non è rimessa in discussione dalla circostanza che, in taluni casi eccezionali, la Corte abbia riconosciuto che, alla luce delle peculiarità dei settori considerati, differenze del contesto normativo e del regime giuridico regolante le cessioni di beni o le prestazioni di servizi interessate, quali ad esempio la possibilità o meno di rimborso di un medicinale oppure l'assoggettamento o meno del prestatore ad obblighi di servizio universale, potessero creare una distinzione agli occhi del consumatore in termini di rispondenza alle proprie esigenze (v. sentenze 3 maggio 2001, Commissione/Francia, cit., punto 27, nonché 23 aprile 2009, causa C-357/07, TNT Post UK, Racc. pag. I-3025, punti 38, 39 e 45).*

*51 Alla luce delle considerazioni che precedono, la prima questione, lett. a), nella causa C-259/10 e la prima questione nella causa C-260/10 vanno risolte dichiarando che, in presenza di una differenza di trattamento di due giochi d'azzardo per quanto riguarda la concessione di un'esenzione dall'IVA ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva, il principio della neutralità fiscale deve essere interpretato nel senso che non va tenuto conto del fatto che i due giochi in questione rientrano in categorie di licenza diverse e siano assoggettati a regimi giuridici diversi per quanto riguarda il controllo e la regolamentazione».*

- 54 Nella sentenza del 10 giugno 2010, *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333), pronunciata in materia di IVA, la Corte ha, questa volta, ricordato quanto segue: «35. Infatti, se non si vuole privare l'art. 135, n. 1, lett. i), della direttiva 2006/112 e l'ampio margine di valutazione discrezionale che tale disposizione riconosce agli Stati membri di ogni effetto utile, tale principio non può essere interpretato nel senso che osta a che una forma di gioco d'azzardo con posta di denaro venga esentata dal pagamento dell'IVA mentre un'altra forma di gioco non lo sia, purché tuttavia le due forme di gioco non siano tra di loro in concorrenza».
- 55 Nel caso di specie, alla luce dell'analisi della giurisprudenza della Corte, si pone un problema di interpretazione del diritto dell'Unione, che giustifica la presentazione delle prime due questioni pregiudiziali.

***B Sulla violazione del divieto di mantenere in vigore le disposizioni annullate dalla Cour constitutionnelle***

- 56 Nella sentenza del 27 giugno 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a.* (C-597/17, EU:C:2019:544), la Corte ha ricordato in questi termini le condizioni del mantenimento in vigore, da parte di uno Stato membro, di una disposizione contraria al diritto dell'Unione:

*«59. Infatti, anche supponendo che sussistano considerazioni imperative di certezza del diritto, idonee a condurre eccezionalmente alla provvisoria sospensione dell'effetto di disapplicazione esercitato da una disposizione di diritto dell'Unione direttamente applicabile nei confronti del diritto nazionale ad essa contrario, tale sospensione va esclusa prima vista nella fattispecie, in quanto il giudice del rinvio non ha menzionato elementi concreti idonei a consentire di accertare specifici rischi relativi alla mancanza di certezza del diritto (v., per analogia, sentenza dell'8 settembre 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, punto 67)».*

- 57 Qualora risulti che gli articoli da 29 a 34 della legge programmatica del 1° luglio 2016 hanno effettivamente violato il principio di neutralità in materia di IVA (v. primo motivo), occorre chiedersi se il punto B.16 della sentenza della Cour constitutionnelle n. 34/2018, mantenendo gli effetti di tali articoli, da 29 a 34, della legge programmatica del 1° luglio 2016 anche dopo il loro annullamento, violi anche il diritto dell'Unione, in quanto mantiene gli effetti di tali articoli «tenuto conto delle difficoltà di bilancio e amministrative che provocherebbe il rimborso delle imposte già versate», anche se l'annullamento verte sulla violazione di disposizioni nazionali (violazione delle norme interne in materia di ripartizione delle competenze) e non europee.
- 58 Peraltro, sorge il dubbio, se tale eventuale violazione conferisca al contribuente il diritto alla restituzione delle imposte mantenute in contrasto con la direttiva 2006/112/CE, con il principio di neutralità fiscale e con l'articolo 4, paragrafo 3, TUE.

- 59 Infatti, nella sentenza del 10 aprile 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punto 36), la Corte ha dichiarato che i principi generali del diritto comunitario, ivi compreso quello di neutralità fiscale, conferiscono all'operatore economico che ha effettuato forniture o prestazioni un diritto a ripetere gli importi erroneamente versati con riferimento alle stesse forniture o prestazioni.
- 60 Pertanto, occorre sottoporre alla Corte la terza e la quarta questione pregiudiziale.

**C. Sulla violazione dell'articolo 107 TFUE, che vieta gli aiuti di Stato**

- 61 L'aiuto statale può essere definito come segue: *«Qualsiasi vantaggio selettivo che lo Stato, in senso ampio, concede a un'impresa (o a più imprese), che può modificare le condizioni di concorrenza e pregiudicare il commercio all'interno dell'Unione»*<sup>9</sup>.
- 62 In materia di aiuti di Stato di natura fiscale, una delle condizioni *«da soddisfare è che il vantaggio sia finanziato direttamente o indirettamente mediante risorse statali; in altri termini, che il vantaggio crei un onere per le finanze pubbliche, onere che può assumere la forma di una spesa o di un'entrata in meno, come avviene ad esempio per le esenzioni fiscali»*.
- 63 Pertanto, *«esiste una pluralità di misure che possono costituire aiuti, superando sia il test dell'imputabilità allo Stato, nel senso ampio del termine, sia quello del finanziamento, presentando quindi un costo per le risorse pubbliche. Possono essere quindi considerati aiuti tutti gli sgravi e le esenzioni fiscali, le sovvenzioni, i riporti d'imposta, gli aiuti sotto forma di garanzie (garanzie sui prestiti agevolati), le acquisizioni di partecipazioni pubbliche nel capitale delle imprese, ecc.»*<sup>10</sup>.
- 64 L'esenzione dall'IVA delle lotterie online organizzate dalla Loterie nationale potrebbe quindi, in teoria, rientrare nella definizione di aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE, qualora ricorrano le condizioni summenzionate.
- 65 Tale misura non è stata notificata dall'État belge alla Commissione europea, contrariamente a quanto prescritto dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE.
- 66 I giudici nazionali devono quindi pronunciarsi sulla qualificazione della misura di cui trattasi come aiuto di Stato ai sensi del TFUE e verificare se le quattro condizioni ricordate dall'UIVA GAMING ARDENT siano, nel caso di specie, soddisfatte.

<sup>9</sup> P.-M. SABBADINI, Les aides d'État – Aspects juridiques et économiques, Bruxelles, Larcier, 2015, pag. 29.

<sup>10</sup> Papadamaki, I., «Introduction» in Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne, I edizione, Bruxelles, Bruylant, 2018, pagg. da 21 a 62.

- 67 La questione se l'aiuto sia selettivo e incida sulla concorrenza o sugli scambi all'interno dell'Unione europea richiede, anzitutto, che sia risolta la questione se le prestazioni siano effettivamente comparabili, trattandosi di imprese in concorrenza nello stesso mercato. Il giudice del rinvio rimanda alle considerazioni svolte nell'ambito del primo motivo.
- 68 Occorre in particolare esaminare se la posizione nel mercato dell'impresa beneficiaria sia rafforzata o, quanto meno, preservata rispetto ai suoi concorrenti<sup>11</sup>. L'État belge ha rilevato (v. supra) che, in considerazione degli obiettivi filantropici perseguiti dalla Loterie nationale, l'aliquota di redistribuzione sarebbe notevolmente diversa per i giochi di lotteria (bassa percentuale di ritorno al giocatore: tra il 50 e il 60%) rispetto ad altri giochi d'azzardo (alta percentuale di ritorno: 95% e oltre). Il giudice si chiede, in particolare, se tale elemento debba essere preso in considerazione, dal momento che non è scontato che l'esenzione fiscale rafforzi le capacità finanziarie proprie della Loterie nationale e, pertanto, la sua capacità di imporsi in un mercato concorrenziale. La misura di esenzione fiscale consente tuttavia alla Loterie nationale di non ripercuotere l'IVA sui consumatori-giocatori finali.
- 69 Occorre in particolare chiedersi se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 e l'ampio potere discrezionale che tale disposizione riconosce agli Stati membri per esentare una forma di gioco d'azzardo con poste di denaro, mentre un'altra forma di gioco non lo è, sia tale da influire sulla definizione di aiuto di Stato nel contesto dei giochi d'azzardo e delle scommesse.
- 70 Si pone quindi un problema di interpretazione del diritto dell'Unione. Pertanto, occorre sottoporre alla Corte di giustizia la quinta e la sesta questione pregiudiziale.

<sup>11</sup> L. VOGEL, «Chapitre 1 – Aide prohibée», in *Traité de droit économique*, Bruxelles, Bruylant, 2015, pag. 752.