

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

11 settembre 2014 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 98, paragrafo 2 – Allegato III, punto 6 – Aliquota IVA ridotta applicabile ai soli libri stampati su carta – Libri pubblicati su supporti fisici diversi dalla carta soggetti all'aliquota IVA normale – Neutralità fiscale»

Nella causa C-219/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Korkein hallinto-oikeus (Finlandia), con decisione del 22 aprile 2013, pervenuta in cancelleria il 25 aprile 2013, nel procedimento promosso da

K Oy,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, C.G. Fernlund (relatore), A. Ó Caoimh, C. Toader e E. Jarašič, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 13 marzo 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo finlandese, da H. Leppo, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per il governo estone, da K. Kraavi-Käerdi e N. Grünberg, in qualità di agenti;
- per il governo greco, da I. Bakopoulos, in qualità di agente;
- per il governo irlandese, da A. Joyce, in qualità di agente e C. Toland, BL, mandatari di L. Williams, solicitor;
- per la Commissione europea, da C. Soulay e I. Koskinen, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 maggio 2014, ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, e dell'allegato III, punto 6, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009 (GU L 116, pag. 18; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di un procedimento proposto dalla K Oy (in prosieguo: la «K») contro la decisione della Keskusverolautakunta (commissione tributaria centrale), secondo cui l'aliquota ridotta d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), prevista per la fornitura di libri pubblicati in formato cartaceo, non può essere applicata alla fornitura di libri pubblicati su supporti fisici diversi dalla carta.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 96 della direttiva IVA così dispone:

«Gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi».

4 L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, di tale direttiva così prevede:

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

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

Le aliquote ridotte non si applicano ai servizi forniti per via elettronica».

5 Anteriormente alla sua modifica ad opera della direttiva 2009/47, l'allegato III della direttiva IVA, comprendendo l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che potevano essere assoggettate alle aliquote ridotte previste al suo articolo 98, menzionava tra esse, al punto 6:

«fornitura di libri, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i fogli illustrativi ed il materiale stampato analogo, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), giornali e periodici, escluso il materiale interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità».

6 Il considerando 4 della direttiva 2009/47 così recita:

«La direttiva [IVA] dovrebbe essere ulteriormente modificata per consentire l'applicazione di aliquote ridotte o di un'esenzione, rispettivamente, in un numero limitato di situazioni specifiche per motivi sociali o sanitari nonché per precisare e adeguare al progresso tecnologico il riferimento ai libri nell'allegato III di tale direttiva».

7 A partire dal 1° giugno 2009, l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA è formulato come segue:

«fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i fogli illustrativi ed il materiale stampato analogo, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), giornali e periodici, escluso il materiale interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità».

Il diritto finlandese

8 L'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, della legge 1501/1993 in materia di imposta sul valore aggiunto [arvonlisäverolaki (1501/1993)], del 30 dicembre 1993, nella sua versione in vigore per gli esercizi 2011 e 2012 (in prosieguo: la «legge in materia di IVA»), così prevede:

«L'[IVA] è riscossa a vantaggio dello Stato secondo le modalità definite nella presente legge:

1) per ogni vendita di beni e di servizi effettuata in Finlandia nell'ambito di un'attività commerciale».

9 Ai sensi dell'articolo 84 della legge in materia di IVA:

«L'aliquota applicabile è del 23[%] della base imponibile, fatti salvi gli articoli 85 o 85 bis».

10 Secondo l'articolo 85 bis di detta legge:

«Un'imposta dell'importo del 9[%] della base imponibile dovrà essere pagata sulla vendita dei seguenti servizi, nonché sulla vendita, gli acquisti intracomunitari, i trasferimenti dal regime di deposito e le importazioni relative ai [seguenti beni]:

(...)

7) [i] libr[i];

(...)

Non sono considerati libri ai sensi del paragrafo 1, punto 7:

- 1) le pubblicazioni prodotte in maniera diversa dalla stampa o da un procedimento comparabile;
- 2) le pubblicazioni periodiche; o
- 3) le pubblicazioni contenenti principalmente annunci pubblicitari».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 K è una società che opera nel campo dell'editoria, che include la pubblicazione di opere di letteratura generale e d'insegnamento. Essa pubblica anche audiolibri e libri digitali.

12 Dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che gli audiolibri e i libri digitali pubblicati da K sono disponibili sotto forma di file elettronici, contenuti in supporti fisici come CD, CD-ROM, chiavette USB o prodotti equivalenti, che riproducono libri comparsi originariamente in formato cartaceo. Un audiolibro, destinato ad essere ascoltato, riproduce il testo scritto di un libro stampato, letto ad alta voce, su un supporto fisico come un CD o un CD-ROM. Un libro digitale

riproduce, sostanzialmente, il contenuto di un libro disponibile originariamente in formato cartaceo, di cui richiama in linea di principio l'aspetto esterno e la struttura, su un supporto fisico come un CD o una chiavetta USB, e può essere caricato su un computer o su un lettore appropriato. Le versioni digitali possono tuttavia differire per il loro contenuto e la loro struttura dai libri stampati su carta.

13 La K ha adito la Keskusverolautakunta sottoponendole una domanda di decisione preliminare allo scopo di verificare se i libri pubblicati su supporti fisici diversi dalla carta, che riproducono il testo scritto di un libro in formato cartaceo, possano essere considerati «libri», ai sensi dell'articolo 85 bis, paragrafo 1, punto 7, della legge in materia di IVA, la cui vendita è oggetto di un'aliquota IVA ridotta.

14 Con decisione preliminare del 25 maggio 2011, la Keskusverolautakunta ha dichiarato che potevano essere considerate libri soltanto le pubblicazioni stampate in formato cartaceo o realizzate in modo analogo, cosicché gli audiolibri e i libri digitali pubblicati su supporti fisici come CD, CD-ROM o chiavette USB, non potevano essere considerate «libri», ai sensi dell'articolo 85 bis, paragrafo 1, punto 7, della legge in materia di IVA.

15 La Keskusverolautakunta ha del pari precisato che l'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'allegato III, punto 6, di essa, nonché il principio di neutralità fiscale non ostano all'applicazione di un'aliquota IVA normale alla vendita di libri pubblicati su un supporto fisico diverso dalla carta, in luogo dell'aliquota ridotta applicata ai libri pubblicati in formato cartaceo.

16 La K ha proposto impugnazione dinanzi al Korkein hallinto-oikeus (Corte suprema amministrativa) per ottenere, da una parte, l'annullamento della decisione preliminare della Keskusverolautakunta, e, dall'altra, una nuova decisione preliminare, in cui si dichiarasse che i libri pubblicati su un supporto fisico diverso dalla carta, come un CD, un CD-ROM, una chiavetta USB o un prodotto analogo, devono essere considerati «libri», ai sensi dell'articolo 85 bis, paragrafo 1, punto 7, della legge in materia di IVA, la cui vendita è soggetta a un'aliquota IVA ridotta.

17 Secondo la K, contrasta con il principio di neutralità fiscale il fatto che uno Stato membro applichi un'aliquota IVA ridotta esclusivamente a libri pubblicati in formato cartaceo, escludendo i libri pubblicati su altri supporti fisici.

18 Il Korkein hallinto-oikeus ha sollecitato il parere del Valtiovarainministeriö (Ministero delle Finanze). Quest'ultimo ha constatato che il regime fiscale dei libri pubblicati su un supporto fisico diverso dalla carta varia nei diversi Stati membri dell'Unione europea. Secondo il Valtiovarainministeriö, gli Stati membri possono applicare selettivamente un'aliquota IVA ridotta alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi elencate nell'allegato III della direttiva IVA. Il potere discrezionale degli Stati membri sarebbe al riguardo ampio. In tal contesto, detti Stati sarebbero legittimati ad applicare un'aliquota IVA ridotta ai libri pubblicati in formato cartaceo e un'aliquota normale a quelli che vengono pubblicati su altri supporti fisici.

19 Alla luce di quanto esposto, il Korkein hallinto-oikeus ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 98, paragrafo 2, [primo] comma, e l'allegato III, punto 6, della direttiva [IVA] (...), tenendo conto del principio di neutralità dell'imposta, ostino a una normativa nazionale in base alla quale ai libri stampati viene applicata un'aliquota IVA ridotta mentre ai libri registrati su altri supporti fisici, come CD, CD-ROM o chiavette USB, si applica l'aliquota normale.

2) Se la risposta [a tale questione] possa variare a seconda che:

- un libro sia destinato alla lettura o all'ascolto (audiolibro);
- esista un libro stampato avente lo stesso contenuto del libro o di un audiolibro registrato su CD o CD-ROM, chiavetta [USB] o altro supporto fisico simile;
- si possano utilizzare caratteristiche tecniche proprie del supporto fisico diverso da quello cartaceo, quali le funzioni di ricerca».

Sulle questioni pregiudiziali

20 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, da una parte, se l'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, e l'allegato III, paragrafo 6, della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che assoggetta i libri pubblicati in formato cartaceo ad un'aliquota IVA ridotta e quelli che vengono pubblicati su altri supporti fisici, come CD, CD-ROM o chiavette USB, all'aliquota normale di detta imposta e, dall'altra, se la risposta a tale questione possa variare in funzione del tipo di supporto fisico utilizzato, del contenuto del libro di cui trattasi, o delle proprietà tecniche del supporto fisico in parola.

21 L'articolo 96 della direttiva IVA prevede che la stessa aliquota IVA, vale a dire l'aliquota normale, si applichi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi.

22 In deroga a tale principio, l'articolo 98, paragrafo 1, di detta direttiva riconosce agli Stati membri la facoltà di applicare una o due aliquote IVA ridotte. Ai sensi del paragrafo 2, primo comma, di detto articolo, le aliquote IVA ridotte possono essere applicate esclusivamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie che figurano nell'allegato III della direttiva IVA.

23 Riguardo all'applicazione di aliquote IVA ridotte a tali categorie, dalla giurisprudenza della Corte risulta che spetta agli Stati membri, fatta salva l'osservanza del principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, di determinare con maggiore precisione tra le cessioni di beni e le prestazioni di servizi inclusi nelle categorie di cui all'allegato III della direttiva IVA quelli ai quali si applica l'aliquota ridotta (v., in tal senso, sentenze *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* C-442/05, EU:C:2008:184, punti 42 e 43, nonché *Pro Med Logistik*, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 44).

24 Per quanto concerne il principio di neutralità fiscale, occorre ricordare che esso osta a che beni o prestazioni di servizi simili, che si trovano in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in modo diverso dal punto di vista dell'IVA (v. sentenze *Commissione/Francia*, C-384/01, EU:C:2003:264, punto 25, nonché *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

25 Per stabilire se beni o prestazioni di servizi siano simili, si deve principalmente tenere conto del punto di vista del consumatore medio. Beni o prestazioni di servizi sono simili quando presentano proprietà analoghe e rispondono agli stessi bisogni presso il consumatore, in funzione di un criterio di comparabilità nell'uso, e quando le differenze esistenti non influiscono in modo considerevole sulla decisione del consumatore medio di optare per l'uno o per l'altro di detti beni o prestazioni di servizi (v., in tal senso, sentenza *The Rank Group*, EU:C:2011:719, punti 43 e 44).

26 Va osservato che, anteriormente alla modifica introdotta dalla direttiva 2009/47, l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA contemplava «[la] fornitura di libri (...)». La direttiva 2009/47 ha

modificato il testo del punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA, che include ormai la «fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico (...)» nell'elenco dei beni o delle prestazioni che possono beneficiare di un'aliquota IVA ridotta.

27 Si pone pertanto la questione di stabilire se, a causa di tale modifica, uno Stato membro che abbia scelto di sottoporre la fornitura di libri stampati su carta a un'aliquota IVA ridotta si trovi per questa ragione obbligato ad estendere l'applicazione di detta aliquota ridotta alla fornitura di libri pubblicati su qualsiasi supporto fisico diverso dalla carta.

28 Al riguardo, va osservato, come ha rilevato anche la Commissione europea in udienza, che né il testo della direttiva 2009/47 né i suoi lavori preparatori indicano che il legislatore dell'Unione, modificando il punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA, abbia voluto obbligare gli Stati membri ad applicare un'aliquota IVA ridotta identica a tutti i libri, qualunque sia il supporto fisico sul quale essi sono pubblicati.

29 In ogni caso, alla luce della giurisprudenza della Corte citata al punto 23 della presente sentenza, poiché l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA si limita a contemplare la fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico, spetta agli Stati membri, fatto salvo l'obbligo di rispettare il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, determinare a quali supporti fisici l'aliquota IVA ridotta si applichi.

30 In tale contesto, occorre precisare, come ha fatto il governo irlandese e come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 54 delle sue conclusioni, che, in un caso come quello di cui alla controversia principale, dato che la valutazione del consumatore medio può variare in funzione del grado eventualmente diverso di penetrazione delle nuove tecnologie in ogni mercato nazionale e del grado d'accesso ai dispositivi tecnici che consentono a detto consumatore di avvalersi di libri pubblicati su supporti fisici diversi dalla carta, occorre prendere come riferimento il consumatore medio di ciascuno Stato membro.

31 Alla luce di quanto esposto, spetta al giudice del rinvio verificare, come si è osservato al punto 25 della presente sentenza, se i libri pubblicati in formato cartaceo e quelli che sono pubblicati su supporti fisici diversi siano prodotti idonei ad essere considerati simili da parte del consumatore medio. Spetta a tale giudice valutare, a questo scopo, se detti libri presentino proprietà analoghe e rispondano agli stessi bisogni in funzione di un criterio di comparabilità nell'uso al fine di verificare se le differenze esistenti influiscano o no in modo considerevole o rilevante sulla decisione del consumatore medio di optare per l'uno o per l'altro di tali libri.

32 Tale risposta non varia a seconda del tipo di supporto utilizzato, del contenuto del libro in parola, o a seconda delle proprietà tecniche del supporto fisico di cui trattasi, dato che sono siffatte circostanze, tra le altre, che il giudice del rinvio deve prendere in considerazione al fine di valutare se i libri pubblicati in formato cartaceo e quelli che sono pubblicati su altri supporti fisici siano prodotti idonei ad essere considerati simili da parte del consumatore medio.

33 Se, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 62 delle sue conclusioni, tali circostanze sono determinanti dal punto di vista del consumatore medio dello Stato membro interessato, è giustificato che la legislazione nazionale non conceda alla cessione di libri registrati su supporti diversi dalla carta l'aliquota IVA ridotta applicabile a quella dei libri stampati. Se invece ciò che importa per tale consumatore è essenzialmente il contenuto simile di tutti i libri, indipendentemente dal loro supporto o dalle loro proprietà, allora l'applicazione selettiva di un'aliquota IVA ridotta non è giustificata.

34 Risulta dall'insieme delle considerazioni che precedono che occorre rispondere alle questioni presentate dichiarando che l'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, e l'allegato III, punto

6, della direttiva IVA, devono essere interpretati nel senso che, purché sia rispettato il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che assoggetta i libri pubblicati in formato cartaceo a un'aliquota IVA ridotta e quelli che sono pubblicati su altri supporti fisici, come CD, CD-ROM o chiavette USB, all'aliquota normale di tale imposta.

Sulle spese

35 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 (Terza Sezione) dichiara:

L'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, e l'allegato III, punto 6, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009, devono essere interpretati nel senso che, purché sia rispettato il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che assoggetta i libri pubblicati in formato cartaceo a un'aliquota IVA ridotta e quelli che sono pubblicati su altri supporti fisici, come CD, CD-ROM o chiavette USB, all'aliquota normale di tale imposta.

Firme

* Lingua processuale: il finlandese.