

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

9 novembre 2017 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 98 – Facoltà per gli Stati membri di applicare un'aliquota ridotta a determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi – Allegato III, punto 1 – Prodotti alimentari – Prodotti di pasticceria – Termine minimo di conservazione o data di scadenza – Principio della neutralità fiscale»

Nella causa C-499/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, , ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 16 giugno 2016, pervenuta in cancelleria il 16 settembre 2016, nel procedimento

**AZ**

contro

**Minister Finansów,**

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da C. G. Fernlund (relatore), presidente di sezione, S. Rodin e E. Regan, giudici,

avvocato generale: Y. Bot,

cancelliere: A. Calot Escobar,

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per AZ, da M. Machciński, adwokat;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da E. De Bonis, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, da M. Owsiany-Hornung e K. Herrmann, in qualità di agenti;

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

**Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 98 della

direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), alla luce del principio della neutralità fiscale.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'AZ e il Minister Finansów (Ministro delle Finanze, Polonia), in merito a due pareri individuali di quest'ultimo, relativi alle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) applicabili alle cessioni di beni di tale società.

## **Contesto normativo**

### *Diritto dell'Unione*

3 Il considerando 4 della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«La realizzazione dell'obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d'[IVA], al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario».

4 Ai sensi del considerando 7 della medesima direttiva:

«Il sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione».

5 L'articolo 96 di detta direttiva 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».

6 L'articolo 98 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«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.

(...)

3. Quando applicano le aliquote ridotte previste al paragrafo 1 alle categorie relative a beni, gli Stati membri possono far ricorso alla nomenclatura combinata per delimitare con precisione la categoria in questione».

7 Al punto 1 dell'allegato III della direttiva IVA figurano, in particolare, i «prodotti alimentari (...) destinati al consumo umano».

### *Diritto polacco*

8 Dall'articolo 41, paragrafo 1, e dall'articolo 146a, punto 1, della legge dell'11 marzo 2004, relativa all'imposta sui beni e sui servizi, nella sua versione applicabile ai fatti di cui al procedimento (Dz. U. del 2011, n. 177, posizione 1054; in prosieguo: la «legge sull'IVA») risulta che

l'aliquota IVA normale era del 23% nel periodo dal 1° gennaio 2011 fino al 31 dicembre 2016.

9 Durante lo stesso periodo, l'aliquota applicabile ai beni e servizi elencati nell'allegato 3 della legge era dell'8%, ai sensi dell'articolo 41, paragrafo 2, e dell'articolo 146a, punto 2, della legge suddetta.

10 Alla voce 32 di tale allegato figurano i seguenti prodotti, vale a dire «Prodotti di pasticceria freschi, il cui termine minimo di conservazione, determinato in conformità a disposizioni speciali, non supera i 45 giorni, e, nel caso di indicazione su tali prodotti, in conformità a disposizioni speciali, della sola data di scadenza, anche tale data non supera i 45 giorni».

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

11 La AZ è una società polacca fabbricante prodotti di pasticceria, in particolare cornetti ripieni e panini dolci ripieni con diverse coperture, aventi il termine minimo di conservazione stabilito oltre i 45 giorni.

12 Nel 2010, i prodotti dell'AZ sono stati classificati come «Fette biscottate e biscotti, prodotti di pasticceria conservati», ai sensi della normativa nazionale sulla classificazione statistica dei prodotti del 2008. Tuttavia, nel 2013, questi prodotti sono stati classificati, dal direttore della commissione doganale di Varsavia (Polonia), nella voce 1905 90 60 della nomenclatura combinata di cui all'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 1987, L 256, pag. 1), così come modificata dal regolamento di esecuzione (UE) n. 927/2012 della Commissione, del 9 ottobre 2012 (GU 2012, L 304, pag. 1; in prosieguo: la «NC»), che corrisponde a un'altra classificazione di tale normativa nazionale, vale a dire quella di «Prodotti di pasticceria freschi».

13 Il 14 novembre 2013, l'AZ ha presentato una domanda di parere individuale al Ministro delle Finanze, per determinare se potesse applicare l'aliquota IVA ridotta dell'8% alle forniture dei prodotti di cui trattasi i quali, pur corrispondendo alla classificazione «Prodotti di pasticceria freschi» a norma del codice della NC, hanno il termine minimo di conservazione o la data di scadenza superiore ai 45 giorni. In tale domanda, la società ha sostenuto che la voce 32 dell'allegato 3 della legge sull'IVA introduce, in contrasto con il diritto dell'Unione, un criterio di applicazione dell'aliquota IVA ridotta che non risulta né dalla direttiva IVA né dalla NC. In effetti, la voce 1905 90 60 della NC non contiene distinzioni relative al carattere fresco dei prodotti, al loro termine minimo di conservazione o alla loro data di scadenza.

14 Nei pareri individuali del 3 dicembre 2013 e del 14 gennaio 2014, il Ministro delle Finanze ha considerato errata la tesi dell'AZ, ritenendo che il legislatore polacco potesse legittimamente adottare un criterio di applicazione dell'aliquota IVA ridotta come quello in esame.

15 L'AZ ha presentato ricorso contro tali pareri individuali davanti il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia). Quest'ultimo ha respinto il ricorso, rilevando che gli additivi presenti nella composizione dei prodotti di pasticceria, come i conservanti, che prolungano la durata di conservazione, influenzano la decisione del consumatore medio.

16 Nei limiti in cui, secondo tale autorità giurisdizionale, il legislatore dell'Unione e il legislatore nazionale hanno considerato la data di scadenza come un elemento essenziale per la tutela del consumatore, i prodotti che hanno date di scadenza diverse possono validamente essere considerati diversi.

17 Detta autorità giurisdizionale ha rilevato altresì che l'AZ non ha dimostrato l'esistenza sul mercato di altri prodotti specifici che possono essere considerati simili ai suoi. Pur riconoscendo che il criterio di durata di conservazione di 45 giorni possedeva un carattere soggettivo, la stessa ha considerato, nella sua sentenza, che la direttiva IVA non osta all'applicazione di un tale criterio, nella misura in cui il principio della neutralità fiscale non sia violato.

18 L'AZ ha impugnato tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio.

19 Il giudice del rinvio constata che, ai sensi della normativa polacca, il solo criterio determinante per l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ad alcuni prodotti di pasticceria fresca è il loro termine minimo di conservazione o la loro data di scadenza, ossia il criterio legato alla durata di conservazione di 45 giorni. Dopo aver altresì constatato che un tale criterio non discende dal diritto dell'Unione, detto giudice si chiede se sia possibile distinguere dei prodotti sufficientemente diversi per giustificare l'applicazione di aliquote IVA distinte, tanto più che il giudice di primo grado ha affermato che il legislatore dell'Unione considera la data di scadenza di un prodotto come un elemento essenziale della protezione dei consumatori, che sarebbe quindi sufficiente per distinguere i prodotti dal punto di vista delle aliquote dell'IVA.

20 È alla luce di tali considerazioni che il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la subordinazione dell'aliquota d'imposta, adottata nel caso di prodotti di pasticceria, al solo criterio del "termine minimo di conservazione" o "data di scadenza", come all'articolo 41, paragrafo 2, in combinato disposto con la voce 32 dell'allegato n. 3 alla [legge sull'IVA], violi il principio di neutralità dell'IVA e il divieto di trattamento differenziato dei beni ai sensi dell'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva [IVA]».

### **Sulla questione pregiudiziale**

21 Mediante la questione sollevata il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 98 della direttiva IVA, letto alla luce del principio della neutralità fiscale, debba essere interpretato nel senso che osta a una legislazione nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che subordina l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ai prodotti di pasticceria freschi al solo criterio del «termine minimo di conservazione» o della «data di scadenza».

22 In via preliminare occorre ricordare che, secondo l'articolo 96 della direttiva IVA, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi si applica la stessa aliquota IVA, ossia l'aliquota normale fissata da ciascuno Stato membro. È in deroga a tale principio che è prevista la possibilità di applicare aliquote IVA ridotte, in forza dell'articolo 98 di tale direttiva. L'allegato III della direttiva elenca le categorie di cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono fare oggetto delle aliquote ridotte di cui allo stesso articolo 98 (sentenza del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punti 20 e 21).

23 Riguardo all'applicazione di aliquote IVA ridotte, dalla giurisprudenza della Corte risulta che spetta agli Stati membri, fatta salva l'osservanza del principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, determinare con maggiore precisione tra le cessioni di beni e le prestazioni di servizi incluse nelle categorie di cui all'allegato III della direttiva IVA quelle alle quali si applica l'aliquota ridotta (sentenza dell'11 settembre 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 23).

24 La possibilità di procedere a una tale applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta è

giustificata in particolare dalla considerazione che, costituendo tale aliquota un'eccezione, la limitazione della sua applicazione ad elementi concreti e specifici della categoria di prestazioni di cui trattasi è coerente con il principio secondo il quale le esenzioni e le deroghe devono essere interpretate in senso restrittivo (sentenza del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, punto 29).

25 Si osserva al riguardo che, ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 3, della direttiva IVA, gli Stati membri possono far ricorso alla NC quando applicano le aliquote ridotte alle categorie relative a beni, per delimitare con precisione la categoria in questione. Tuttavia, occorre constatare che il ricorso alla NC non è che uno dei vari modi di delimitare con precisione la categoria in questione.

26 Nello specifico, il legislatore polacco ha scelto di applicare un'aliquota IVA ridotta ai prodotti di pasticceria freschi con una data di scadenza fissata in modo tale che la durata di conservazione non superi i 45 giorni.

27 È pacifico che tali prodotti di pasticceria costituiscano una limitata categoria di prodotti alimentari destinati al consumo umano, di cui al punto 1, dell'allegato III della direttiva IVA.

28 In tal modo, nella misura in cui la categoria in questione è delimitata con precisione dal criterio legato a un certo numero di giorni di conservazione, occorre constatare che l'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta a un aspetto concreto e specifico dei beni inclusi in una delle categorie di detto allegato è, in principio, compatibile con l'articolo 98 della direttiva IVA.

29 Tuttavia, al fine di rispondere alla questione posta dal giudice del rinvio, occorre verificare se una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, violi il principio della neutralità fiscale.

30 Deriva da giurisprudenza costante che tale principio 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 (sentenza dell'11 settembre 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 24 e giurisprudenza citata).

31 Per quanto attiene alla valutazione della somiglianza dei beni o delle prestazioni di servizi interessati, che spetta in definitiva al giudice nazionale, risulta dalla giurisprudenza della Corte che in via principale occorre tener conto del punto di vista del consumatore medio. Beni o prestazioni di servizi sono simili quando presentano proprietà analoghe e rispondono alle medesime esigenze del consumatore, in base ad un criterio di comparabilità dell'uso, e quando le differenze esistenti non influiscono significativamente sulla decisione del consumatore medio di optare per l'uno o l'altro di tali beni o prestazioni di servizi (sentenza dell'11 settembre 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 25).

32 Spetta quindi al giudice del rinvio avviare un'analisi concreta al fine di stabilire se il fatto che la data di scadenza sia fissata in modo tale che la durata di conservazione non superi i 45 giorni sia determinante nella prospettiva del consumatore medio polacco quando fa la sua scelta di acquisto di prodotti di pasticceria (v., in tal senso, sentenza dell'11 settembre 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 33).

33 Inoltre, è tenuto a esaminare se esistono, sul mercato polacco, dei prodotti di pasticceria che hanno una durata di conservazione non superiore ai 45 giorni, ma che sono comunque simili, agli occhi del consumatore, ai prodotti che hanno un termine minimo di conservazione stabilito oltre i 45 giorni, come quelli prodotti dall'AZ, e che si trovano in un rapporto di sostituzione con quest'ultimi.

34 Se effettivamente tali beni esistono, la durata di conservazione inferiore a 45 giorni non risulterebbe determinante per il consumatore medio polacco e sulla scelta di quest'ultimo potrebbe incidere l'applicazione di aliquote IVA diverse. In tale ipotesi, il principio della neutralità fiscale osterebbe alle disposizioni nazionali di cui trattasi nel procedimento principale.

35 Al contrario, se il giudice del rinvio, nel quadro dell'esame concreto che gli spetta, constatasse che l'aliquota IVA ridotta non favorisce la vendita dei prodotti di pasticceria con una data di scadenza fissata in modo tale che la durata di conservazione non superi i 45 giorni, rispetto a quella dei prodotti con una data di scadenza fissata in modo tale che la durata di conservazione superi i 45 giorni, ne discenderebbe che queste due categorie di pasticceria non sono dei beni simili che si trovano in una relazione di concorrenza tra loro (v., a tale proposito, sentenza del 3 maggio 2001, Commissione/Francia, C-481/98, EU:C:2001:237, punto 27). In tal caso, il principio della neutralità fiscale non osterebbe alle disposizioni nazionali di cui trattasi nel procedimento principale.

36 Tenendo conto dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione presentata dichiarando che l'articolo 98 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, purché sia rispettato il principio della neutralità fiscale, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare, non osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che subordina l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ai prodotti di pasticceria freschi al solo criterio del «termine minimo di conservazione» o della «data di scadenza».

### **Sulle spese**

37 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 (Sesta Sezione) dichiara:

**L'articolo 98 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che, purché sia rispettato il principio della neutralità fiscale, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare, non osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che subordina l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto ai prodotti di pasticceria freschi al solo criterio del «termine minimo di conservazione» o della «data di scadenza».**

Firme

\* Lingua processuale: il polacco.