

## **Corte di Giustizia UE, sez. IV, sentenza 5 marzo 2015, C-479/13**

### *Sentenza*

1 Con il suo ricorso, la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica francese, avendo applicato un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») alla fornitura di libri di libri digitali (o elettronici), è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli articoli 96 e 98 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 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010 (GU L 326, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), letti in combinato disposto con gli allegati II e III della suddetta direttiva e con il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU L 77, pag. 1).

### **Contesto normativo**

#### *Il diritto dell'Unione*

2 L'articolo 14 della direttiva IVA, al suo paragrafo 1, così dispone:

«Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

3 Ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva:

«Si considera “prestazione di servizi” ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

4 L'articolo 96 della direttiva in argomento prevede quanto segue:

«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».

5 L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, di detta direttiva così dispone:

«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».

6 L'allegato II della direttiva IVA, che include un «[e]lenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica di cui all'articolo 58 e all'articolo 59, primo comma, lettera k)», là dove questi due articoli sono destinati alla determinazione del luogo delle prestazioni di servizi fornite ad una persona che non è soggetto passivo, indica, al suo punto 3:

«fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati».

7 Nella versione iniziale della direttiva 2006/112, l'allegato III della stessa, recante l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98 di tale direttiva, menzionava, al suo 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 od essenzialmente destinato alla pubblicità».

8 La direttiva 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009 (GU L 116, pag. 18), ha modificato la direttiva 2006/112. Il considerando 4 della direttiva 2009/47 così recita:

«La direttiva 2006/112/CE 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».

9 A partire dal 1° giugno 2009, data di entrata in vigore della direttiva 2009/47, l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA è così formulato:

«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».

10 Il regolamento di esecuzione n. 282/2011 dispone, al suo articolo 7, paragrafi 1 e 2:

«1. I “servizi prestati tramite mezzi elettronici”, di cui alla direttiva [IVA], comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione.

2. In particolare, rientrano nell'ambito d'applicazione del paragrafo 1: (...)

f) i servizi elencati nell'allegato I».

11 L'allegato I del regolamento di esecuzione n. 282/2011, intitolato «Articolo [7] del presente regolamento», al suo punto 3 dispone come segue:

«Punto 3 dell'allegato II della direttiva [IVA]: (...)

c) contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche; (...))».

### *Il diritto francese*

12 L'articolo 278-0 bis del code général des impôts (codice generale delle imposte), nella sua versione vigente alla scadenza del termine fissato nel parere motivato indirizzato alla Repubblica francese il 25 ottobre 2012 (in prosieguo: il «CGI»), prevede quanto segue:

«L'[IVA] è riscossa ad un'aliquota ridotta pari al 5,5% per quanto riguarda:

A. – Le operazioni di acquisto, d'importazione, di acquisto intracomunitario, di vendita, di cessione, di commissione, di mandato o simili vertenti su: (...)

3° libri, inclusa la loro locazione. Il presente numero 3 si applica ai libri su qualsiasi tipo di supporto fisico, inclusi quelli forniti mediante scaricamento. (...))».

### **Procedura precontenziosa e procedimento dinanzi alla Corte**

13 La Commissione ha ritenuto che il fatto di estendere il beneficio dell'aliquota IVA ridotta alle operazioni vertenti sui libri forniti mediante scaricamento, il cui fatto generatore sia avvenuto a partire dal 1° gennaio 2012, fosse contrario alla direttiva IVA. Di conseguenza, essa ha indirizzato alla Repubblica francese, il 4 luglio 2012, una lettera di diffida. Tale Stato membro ha risposto con lettera in data 3 agosto 2012.

14 Il 25 ottobre 2012 la Commissione ha emesso un parere motivato, invitando la Repubblica francese ad adottare le misure necessarie per conformarsi entro il termine di un mese a decorrere dalla sua ricezione. Tale Stato membro ha risposto con lettera in data 23 novembre 2012.

15 La Commissione, non ritenendosi soddisfatta delle spiegazioni fornite dalla Repubblica francese, ha deciso di proporre il presente ricorso.

16 Con decisione del presidente della Corte del 6 febbraio 2014, il Regno del Belgio è stato ammesso ad intervenire nella controversia a sostegno delle conclusioni della Repubblica francese.

### **Sul ricorso**

#### *Osservazioni preliminari*

17 La Commissione precisa che, per fornitura di libri digitali o elettronici, si deve intendere la fornitura, a titolo oneroso, mediante scaricamento o trasmissione continua («streaming») a partire

da un sito web, di libri in formato elettronico che possono essere consultati su un computer, uno smartphone, un lettore di libri elettronici (ebook reader) o qualsiasi altro sistema di lettura (in prosieguo: la «fornitura di libri elettronici»).

18 La Repubblica francese fa valere che la definizione di libri digitali o elettronici ai quali può essere applicata un'aliquota IVA ridotta ai sensi dell'articolo 278-0 bis del CGI è più restrittiva di quella fatta propria dalla Commissione. Ad avviso di tale Stato membro, l'aliquota IVA ridotta si applica, in forza di tale disposizione, soltanto ai libri detti «omotetici», vale a dire ai libri analoghi ai libri stampati o ai libri forniti su un altro supporto fisico e che si distinguerebbero da questi ultimi soltanto per qualche elemento inerente al loro formato.

19 A tal riguardo, si deve osservare che la circostanza per cui l'articolo 278-0 bis del CGI si applicherebbe, per quanto riguarda i libri digitali o elettronici, unicamente ai libri omotetici non consente, di per sé, di constatare che la Commissione indirizzi necessariamente il suo ricorso nei confronti di una categoria di libri digitali o elettronici più ampia di quella a cui si applica l'aliquota IVA ridotta ai sensi di tale disposizione. Infatti, i libri digitali o elettronici, contemplati dalla Commissione nel suo ricorso, si definiscono mediante la modalità con cui sono forniti. Orbene, la Repubblica francese non contesta che, alla luce di detto criterio, i libri omotetici sono libri quali quelli considerati dalla Commissione nel suo ricorso.

20 Inoltre, anche se l'articolo 278-0 bis del CGI utilizza il termine «scaricamento», tale Stato membro non asserisce che la fornitura di libri mediante trasmissione continua sia esclusa dall'ambito di applicazione di detta disposizione.

21 Pertanto, non occorre limitare l'esame del ricorso ad una categoria di libri digitali o elettronici più ristretta di quella considerata dalla Commissione nel suo atto introduttivo.

#### *Nel merito*

22 La Commissione fa valere che l'applicazione, da parte della Repubblica francese, di un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri elettronici è incompatibile con gli articoli 96 e 98 della direttiva IVA, letti in combinato disposto con gli allegati II e III di quest'ultima e con il regolamento di esecuzione n. 282/2011.

23 Tale istituzione osserva che, ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, le aliquote IVA ridotte possono essere applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi elencate nell'allegato III di tale direttiva. Orbene, la fornitura di libri elettronici non rientrerebbe nell'ambito di applicazione del suddetto allegato e non potrebbe, pertanto, beneficiare di un'aliquota IVA ridotta. Siffatta interpretazione sarebbe confermata dall'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, il quale esclude l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta ai servizi forniti per via elettronica.

24 La Repubblica francese, sostenuta dal Regno del Belgio, si oppone all'interpretazione data dalla Commissione alle disposizioni della direttiva IVA interessate. Secondo tali Stati membri, la fornitura di libri elettronici rientra nel punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA e, di conseguenza, può beneficiare di un'aliquota IVA ridotta.

25 In proposito, occorre rilevare che l'articolo 96 della direttiva IVA prevede che la stessa aliquota IVA, segnatamente l'aliquota normale, si applichi alle forniture di beni e alle prestazioni di servizi. In deroga a tale principio, l'articolo 98, paragrafo 1, di tale direttiva riconosce agli Stati membri la facoltà di applicare una o due aliquote IVA ridotte. Ai sensi del paragrafo 2, primo comma, di tale articolo, le aliquote IVA ridotte possono essere applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui all'allegato III della direttiva IVA (sentenza K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punti 21 e 22).

26 Per quanto riguarda l'argomento, sollevato dalla Repubblica francese e dal Regno del Belgio, secondo il quale la fornitura di libri elettronici rientra nel punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA, occorre ricordare che, per delimitare la portata di una disposizione del diritto dell'Unione, si deve tener conto allo stesso tempo del suo tenore letterale, del suo contesto e delle sue finalità (v.,

in particolare, sentenza NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punto 23 e la giurisprudenza ivi citata).

27 Va rilevato che detto allegato III menziona espressamente, al suo punto 6, nella categoria delle prestazioni che possono essere oggetto di aliquote IVA ridotte, la «fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico». Risulta pertanto dalla formulazione di tale punto che l'aliquota IVA ridotta è applicabile all'operazione consistente nel fornire un libro che si trova su un supporto fisico. Come giustamente osservato dalla Commissione, qualsiasi altra interpretazione priverebbe del loro senso i termini «su qualsiasi tipo di supporto fisico» che appaiono in detto punto.

28 Se è ben vero che il libro elettronico necessita, ai fini della sua lettura, di un supporto fisico, quale un computer, un simile supporto non è tuttavia incluso nella fornitura di libri elettronici.

29 Ne consegue che, alla luce della formulazione di detto punto 6, tale disposizione non include nel suo ambito di applicazione la fornitura di libri elettronici.

30 Siffatta interpretazione è corroborata dal contesto della suddetta disposizione. Infatti, quest'ultima costituisce una deroga al principio secondo cui gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale alle operazioni soggette a detta imposta e, pertanto, dev'essere interpretata restrittivamente (v., in particolare, sentenza Commissione/Spagna, C-360/11, EU:C:2013:17, punto 18 e la giurisprudenza ivi citata).

31 È vero, come giustamente rilevato dalla Repubblica francese e dal Regno del Belgio, che, mediante l'estensione, in seguito alla modifica introdotta dalla direttiva 2009/47, dell'ambito di applicazione del punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA alla «fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico», il legislatore dell'Unione europea, come risulta dal considerando 4 della direttiva 2009/47, ha perseguito l'obiettivo di precisare e adeguare al progresso tecnologico il riferimento alla nozione di «libri» che appare in tale punto.

32 Allo stesso modo, come giustamente affermato dalla Repubblica francese, quando ha redatto l'allegato III della direttiva 2006/112, il suddetto legislatore si è prefisso che i beni essenziali nonché i beni e i servizi corrispondenti a scopi sociali o culturali, purché non presentassero alcun rischio o presentassero pochi rischi di distorsione della concorrenza, potessero essere assoggettati ad un'aliquota IVA ridotta (v., in tal senso, sentenza Commissione/Paesi Bassi, C-41/09, EU:C:2011:108, punto 52).

33 Tuttavia, resta il fatto che, come risulta dall'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, è stato altresì stabilito di escludere ogni possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta ai «servizi forniti per via elettronica».

34 Orbene, la fornitura di libri elettronici rappresenta un «servizio fornito per via elettronica», ai sensi di tale articolo 98, paragrafo 2, secondo comma.

35 Infatti, da un lato, conformemente all'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA, si considera «prestazione di servizi» ogni operazione che non costituisce una cessione di beni, mentre, a norma dell'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva, si considera «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Orbene, contrariamente a quanto sostenuto dalla Repubblica francese, la fornitura di libri elettronici non può essere considerata come una «cessione di beni» ai sensi di quest'ultima disposizione, non potendosi il libro elettronico qualificare come bene materiale. Infatti, come emerge dal punto 28 della presente sentenza, il supporto fisico che consente la lettura di tale libro, che potrebbe essere qualificato come «bene materiale», non è presente al momento della fornitura. Ne consegue che, in applicazione di detto articolo 24, paragrafo 1, la fornitura di libri elettronici deve essere qualificata come prestazione di servizi.

36 Dall'altro lato, conformemente all'articolo 7, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, costituiscono servizi prestati tramite mezzi elettronici, ai sensi della direttiva IVA, «i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione». Si deve constatare che la fornitura di libri elettronici rientra in tale definizione.

37 Tale interpretazione è confermata dal punto 3 dell'allegato II della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 7, paragrafi 1 e 2, del suddetto regolamento di esecuzione e il punto 3 dell'allegato I di quest'ultimo, dal quale risulta che la fornitura del contenuto digitale di libri costituisce un servizio di questo tipo.

38 A ciò non osta la circostanza che l'allegato II della direttiva IVA reca un elenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica di cui all'articolo 58 e all'articolo 59, primo comma, lettera k), della direttiva IVA. Infatti, la circostanza che tale allegato elenca soltanto i servizi forniti per via elettronica che sono pertinenti ai fini dell'applicazione di queste ultime due disposizioni è privo di incidenza sulla natura stessa di tali servizi.

39 Del resto, come risulta dalla formulazione dell'articolo 7, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, il riferimento effettuato, nel contesto di tale disposizione, ai servizi elencati al punto 3 dell'allegato II della direttiva IVA serve a determinare i servizi forniti per via elettronica che non sono indicati dalla direttiva IVA in generale e non soltanto da alcune disposizioni di tale direttiva.

40 Di conseguenza, dato che la fornitura di libri elettronici costituisce un «servizio fornito per via elettronica», ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, e dato che tale disposizione esclude qualsiasi possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta a servizi di questo tipo, il punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA non può essere interpretato come comprendente nel suo ambito di applicazione la fornitura di libri elettronici senza violare l'intenzione del legislatore dell'Unione di escludere tali servizi dal beneficio di un'aliquota IVA ridotta.

41 Ne consegue che, tenuto conto tanto dei termini del punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA quanto del suo contesto e delle finalità della normativa nella quale detta disposizione s'inscrive, questo punto non può essere interpretato come comprendente nel suo ambito di applicazione la fornitura di libri elettronici.

42 Contrariamente a quanto sostenuto dalla Repubblica francese e dal Regno del Belgio, siffatta interpretazione non è rimessa in discussione dal principio di neutralità fiscale, il quale costituisce la traduzione, operata dal legislatore dell'Unione, in materia di IVA, del principio generale di parità di trattamento (sentenza NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, punto 41 e la giurisprudenza ivi citata)

43 Invero, il principio di neutralità fiscale non consente di estendere l'ambito d'applicazione di un'aliquota IVA ridotta in assenza di una disposizione non equivoca (v., in tal senso, sentenza Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 50 e la giurisprudenza ivi citata). Orbene, il punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA non è una disposizione che, in modo non equivoco, estende l'ambito di applicazione delle aliquote IVA ridotte alla fornitura di libri elettronici. Al contrario, come risulta dal punto 41 della presente sentenza, una simile fornitura non è ricompresa da tale disposizione.

44 Dato che è altresì pacifico che la fornitura di libri elettronici non rientra in alcun'altra categoria di prestazioni di servizi menzionata nell'allegato III della direttiva IVA, l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta a una simile fornitura non è conforme all'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA.

45 Ne consegue che il ricorso della Commissione è fondato.

46 Di conseguenza, si deve dichiarare che la Repubblica francese, avendo applicato un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri elettronici, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli articoli 96 e 98 della direttiva IVA, letti in combinato disposto con gli allegati II e III della suddetta direttiva e con il regolamento di esecuzione n. 282/2011.

### **Sulle spese**

47 Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha

fatto domanda, la Repubblica francese, rimasta soccombente, dev'essere condannata a farsi carico delle proprie spese nonché di quelle sostenute dalla Commissione.

48 Ai sensi dell'articolo 140, paragrafo 1, del medesimo regolamento, gli Stati membri intervenuti nella causa sopportano le proprie spese. Di conseguenza, il Regno del Belgio sopporterà le proprie spese.

*P.Q.M.*

la Corte (Quarta Sezione) dichiara e statuisce:

- 1) La Repubblica francese, avendo applicato un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto alla fornitura di libri digitali o elettronici, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli articoli 96 e 98 della direttiva 2006/112/CE, del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010, letti in combinato disposto con gli allegati II e III della suddetta direttiva e con il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112.**
- 2) La Repubblica francese sopporta le proprie spese nonché quelle sostenute dalla Commissione europea.**
- 3) Il Regno del Belgio sopporta le proprie spese.**