



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
dell'8 settembre 2016¹

Causa C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Trybunał Konstytucyjny (Corte costituzionale, Polonia)]

«Normativa tributaria — Imposta sul valore aggiunto — Aliquota ridotta per la fornitura di libri, giornali e periodici — Validità del punto 6 di cui all'allegato III alla direttiva 2006/112/CE, nella versione della direttiva 2009/47/CE — Articolo 113 TFUE — Coinvolgimento del Parlamento europeo — Principio della parità di trattamento — Differenza di trattamento tra le pubblicazioni cartacee e su altri supporti fisici e le pubblicazioni fornite per via elettronica»

I – Introduzione

1. Il diritto dell'Unione in materia di imposta sul valore aggiunto permette agli Stati membri di prevedere agevolazioni fiscali per la vendita di libri, giornali e periodici. Tale possibilità è tuttavia prevista in maniera illimitata soltanto per le versioni cartacee. Gli Stati membri possono assoggettare la loro vendita a un'aliquota ridotta da cui sono escluse, in larga misura, le edizioni digitali.

2. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale la Corte costituzionale polacca mette in discussione la validità dell'aliquota IVA ridotta per libri ed altre pubblicazioni come disciplinata nel diritto dell'Unione. L'esame della Corte dovrà quindi prendere le mosse da una serie di questioni, ossia occorre verificare quali siano i vincoli che il principio della parità di trattamento pone a carico del legislatore dell'Unione nell'ambito della normativa in materia di IVA e in che misura quest'ultimo abbia inoltre soddisfatto le suddette condizioni nel caso delle aliquote ridotte per libri, giornali e riviste.

II – Contesto normativo

3. L'articolo 93 del Trattato CE² (oggi articolo 113 TFUE) disciplinava le seguenti competenze legislative della Comunità:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno entro il termine previsto dall'articolo 14».

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Trattato che istituisce la Comunità europea nella versione del Trattato di Amsterdam (GU 1997, C 340, pag. 173).

4. Su tale base è stata adottata la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto³ (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

5. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, sono soggette a imposta «le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale». Lo stesso vale, in base alla lettera c) della disposizione di cui trattasi, per le «prestazioni di servizi».

6. In materia di aliquota, l'articolo 96 della direttiva IVA stabilisce che gli Stati membri prevedono un'«aliquota normale» che non può essere inferiore al valore indicato nell'articolo 97. Ad integrazione, l'articolo 98 della direttiva IVA, nella versione della direttiva 2008/8/CE⁴, dispone 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.

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

3. (...)».

7. L'allegato 3 alla direttiva IVA cui fa riferimento l'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, contiene l'«elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98». Nella versione della direttiva 2009/47/CE⁵, oggetto della presente controversia principale, il suo punto 6 ha il seguente tenore:

«6. 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».

8. Prima della modifica intervenuta con la direttiva 2009/47, la disposizione in parola era formulata come segue:

«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».

9. La proposta della Commissione, da cui ha avuto origine la direttiva di modifica 2009/47, conteneva ancora la seguente versione della disposizione in parola⁶:

«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,

3 — GU 2006, L 347, pag. 1.

4 — V. articolo 2, punto 2, della direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU 2008, L 44, pag. 11).

5 — V. articolo 1, punto 13, in combinato disposto con il punto 1 dell'allegato della direttiva 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009, recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto (GU 2009, L 116, pag. 18).

6 — V. pag. 16, punto 3, della proposta della Commissione, del 7 luglio 2008, per una direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto (COM[2008] 428 definitivo).

nonché audiolibri, CD, CD-ROM o qualunque supporto fisico analogo che riproduca essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati), giornali e periodici, escluso il materiale interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità».

10. Con l'articolo 41, paragrafi 2 e 2a, in combinato disposto con l'allegato 3, posizioni da 72 a 75, e con l'allegato 10, posizioni da 32 a 35, dell'Ustawa o podatku od towarów i usług (legge dell'11 marzo 2004 sulle imposte sui beni e le prestazioni di servizi), la Repubblica di Polonia si è avvalsa della possibilità riconosciuta nell'articolo 98 in combinato disposto con il punto 6 di cui all'allegato III alla direttiva IVA. In base alle disposizioni citate, sono attualmente applicate aliquote ridotte dell'8% o del 5% su libri, giornali e periodici in forma stampata o su altri supporti (in particolare CD o cassette). I libri, i giornali e i periodici pubblicati in forma elettronica sono assoggettati all'aliquota normale del 23%.

III – Controversia principale e procedimento dinanzi alla Corte

11. Secondo il Rzecznik Praw Obywatelskich (Difensore civico polacco), la diversa tassazione di pubblicazioni identiche, riscontrabile nel diritto polacco, violerebbe il principio della parità di trattamento fiscale come sancito nella Costituzione polacca. Esso ha quindi richiesto al Trybunał Konstytucyjny (Corte costituzionale, Polonia) di esaminare la conformità alla Costituzione delle disposizioni polacche in materia di aliquota ridotta per le pubblicazioni.

12. Secondo la Corte costituzionale polacca, la Repubblica di Polonia è tenuta, in base alle disposizioni della direttiva IVA, ad applicare l'aliquota normale ai libri forniti per via elettronica e alle altre pubblicazioni elettroniche. Essa dubita tuttavia della validità delle relative disposizioni della direttiva IVA. Da un lato, nel corso dell'iter legislativo che ha portato all'adozione della direttiva 2009/47, su cui si basa l'attuale versione del punto 6 di cui all'allegato III alla direttiva IVA, il testo della direttiva sarebbe stato sensibilmente modificato previa consultazione del Parlamento europeo. Dall'altro lato, essa ritiene che l'esclusione dell'applicazione di un'aliquota ridotta alle pubblicazioni elettroniche scaricate da Internet sotto forma di file o messe a disposizione attraverso il cosiddetto streaming sia incompatibile con il principio di neutralità fiscale che costituirebbe un'espressione del principio di parità di trattamento nell'ambito dell'IVA.

13. In data 20 luglio 2015, la Corte costituzionale polacca ha pertanto sollevato le seguenti questioni ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

- «1. Se il punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA sia invalido per il fatto che nel processo legislativo è stata violata la formalità sostanziale consistente nella consultazione del Parlamento europeo.
2. Se l'articolo 98, paragrafo 2, in combinato disposto con il punto 6 di cui all'allegato III alla direttiva IVA, sia invalido perché viola il principio di neutralità fiscale nella parte in cui esclude l'applicazione delle aliquote ridotte ai libri pubblicati in forma digitale e ad altre pubblicazioni elettroniche».

14. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte in merito alle suddette questioni il Difensore civico polacco, il Prokurator Generalny (procuratore generale dello Stato polacco), la Repubblica ellenica, la Repubblica di Polonia, il Consiglio dell'Unione europea e la Commissione europea. All'udienza del 14 giugno 2016 hanno presenziato il Difensore civico polacco, la Repubblica di Polonia, il Consiglio e la Commissione.

IV – Analisi

15. Con le sue questioni pregiudiziali la Corte costituzionale polacca desidera essenzialmente sapere se la versione attuale del punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA, come risulta dall'articolo 1, punto 13, in combinato disposto con il punto 1, dell'allegato alla direttiva 2009/47, sia valida sotto due profili, ossia quello formale e quello sostanziale.

A – Sulla prima questione pregiudiziale: validità formale

16. La prima questione pregiudiziale mira a chiarire se il processo legislativo che ha condotto all'adozione della direttiva 2009/47, da cui il punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA trae la sua attuale formulazione, si sia svolto regolarmente. Si ipotizza, infatti, che il Parlamento non sia stato sufficientemente coinvolto per quanto riguarda la succitata modifica.

17. La direttiva di modifica 2009/47 è stata emanata sulla base dell'articolo 93 del Trattato CE. In base ad esso, il Consiglio adotta le disposizioni che riguardano, in particolare, l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari solo previa consultazione del Parlamento.

18. Secondo una giurisprudenza consolidata, la regolare consultazione del Parlamento nell'ambito del processo legislativo costituisce una formalità sostanziale la cui inosservanza comporta la nullità dell'atto di cui trattasi⁷.

19. Nel caso di specie, il Parlamento è stato consultato in merito alla proposta iniziale di direttiva della Commissione ed ha presentato osservazioni scritte al riguardo⁸. La proposta iniziale prevedeva un'integrazione del punto 6 di cui all'allegato III alla direttiva IVA con l'aggiunta di ulteriori esempi al catalogo di tipologie di «libri» che beneficiano segnatamente dell'aliquota ridotta, ossia gli «audiolibri, CD, CD-ROM o qualunque supporto fisico analogo che riproduca essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati»⁹.

20. Nel prosieguo del processo legislativo il Consiglio si è tuttavia discostato da tale proposta. La direttiva 2009/47, infine emanata, modificava l'allora vigente punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA solo integrando il passaggio iniziale «fornitura di libri» con l'inciso «su qualsiasi tipo di supporto fisico»¹⁰. Non venivano invece mantenuti gli esempi contenuti nella proposta iniziale di direttiva.

21. Il Parlamento non è stato più consultato in merito alla suddetta versione del punto 6 di cui all'allegato III alla direttiva IVA, adottata dal Consiglio. Tuttavia, secondo una giurisprudenza costante, una nuova consultazione del Parlamento è necessaria ogni volta che l'atto infine adottato, «considerato complessivamente», sia diverso «quanto alla sua stessa sostanza» da quello sul quale il Parlamento è stato già consultato, eccetto i casi in cui gli emendamenti corrispondano essenzialmente all'indicazione espressa dal Parlamento stesso¹¹.

7 — V., inter alia, sentenze del 4 febbraio 1982, Buyl e a./Commissione (817/79, EU:C:1982:36, punto 16); dell'11 novembre 1997, Eurotunnel e a. (C-408/95, EU:C:1997:532, punto 45), e del 10 settembre 2015, Parlamento/Consiglio (C-363/14, EU:C:2015:579, punto 82).

8 — V. risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 19 febbraio 2009 sulla proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto [COM(2008)0428 – C6-0299/2008 – 2008/0143(CNS)] (GU 2010, C 76 E, pag. 110).

9 — V., supra, paragrafo 9.

10 — Inoltre, nella versione tedesca del punto 6 di cui all'allegato III alla direttiva IVA, l'esempio «Notenhefte oder – manuskripte» è stato modificato in «Notenhefte oder Manuskripte». Tuttavia, è evidente che, così facendo, si intendeva modificare la versione tedesca soltanto nella formulazione e non sotto il profilo sostanziale, come indicano le versioni inglese e francese rimaste invariate in proposito (sia prima che dopo la modifica introdotta con la direttiva 2009/47 si parla ivi di «music printed or in manuscript form» e di «les partitions imprimées ou en manuscrit»).

11 — V., in particolare, sentenze del 16 luglio 1992, Parlamento/Consiglio (C-65/90, EU:C:1992:325, punto 16); del 5 luglio 1995, Parlamento/Consiglio (C-21/94, EU:C:1995:220, punto 18); dell'11 novembre 1997, Eurotunnel e a. (C-408/95, EU:C:1997:532, punto 46), e del 25 settembre 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punto 100). Si veda già la sentenza del 15 luglio 1970, ACF Chemiefarma/Commissione (41/69, EU:C:1970:71, punti 69, 178 e 179).

22. Posto che, nel caso di specie, non è dato riconoscere un'indicazione in tal senso del Parlamento, si pone soltanto la questione se il Consiglio, a seguito dell'audizione del Parlamento, abbia modificato, «quanto alla sua sostanza», il testo della direttiva 2009/47 «considerato complessivamente» rispetto alla proposta della Commissione.

23. Occorre in primis concordare con la Corte costituzionale polacca che ha proceduto al rinvio nel ritenere che la riformulazione operata dal Consiglio della nuova versione del punto 6 di cui all'allegato III alla direttiva IVA integra una modifica contenutistica.

24. Non è chiaro in effetti se il tenore letterale della nuova versione, contrariamente alla proposta della Commissione, non ricomprenda più gli audiolibri, come ritiene la Corte costituzionale polacca. Gli audiolibri potrebbero, infatti, essere anche considerati un libro su supporto fisico¹².

25. Una modifica del contenuto del testo è tuttavia chiaramente ravvisabile nel fatto che la versione infine approvata del punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA non contiene più la condizione aggiuntiva prevista nella proposta di direttiva, ossia che il supporto deve «riprodu[rrre] essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati». Inoltre, in base alla versione inglese e alla versione francese della proposta di direttiva, l'aliquota ridotta doveva applicarsi in un primo momento soltanto ai supporti fisici *analoghi*, come audiolibri CD e CD-ROM¹³, mentre il punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA si riferisce ora a *ogni* supporto fisico. Entrambe le modifiche in parola hanno, in una certa misura, ampliato l'ambito di applicazione dell'aliquota ridotta rispetto alla proposta della Commissione¹⁴.

26. Ciò non comporta tuttavia una modifica della proposta di direttiva tale da imporre una nuova audizione del Parlamento. In base alla giurisprudenza, le modifiche possono essere infatti classificate come sostanziali solo quando riguardano il contenuto essenziale stesso del dispositivo normativo attuato¹⁵.

27. La proposta di direttiva mirava soprattutto a riconoscere stabilmente agli Stati membri la possibilità di applicare un'aliquota ridotta a taluni servizi prestati localmente¹⁶. L'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'aliquota ridotta per i libri assume invece nella proposta una posizione soltanto secondaria e viene indicato quale mero «adeguamento tecnico nella formulazione»¹⁷.

28. Quand'anche si ritenesse che il criterio di rilevanza debba essere valutato rispetto a ogni singola autonoma disposizione di una proposta di atto legislativo, la soppressione della limitazione relativa al contenuto di un supporto e il passaggio da supporti «analoghi» a «ogni» supporto non riguardano il contenuto essenziale della disciplina di modifica dell'aliquota ridotta per i libri. La disciplina in parola si caratterizza, infatti, in primis, per l'estensione dell'ambito di applicazione dell'aliquota ridotta ai libri su supporti diversi dalla carta. Nell'ambito di detta essenziale estensione, tali ampliamenti dell'ambito di applicazione costituiscono aspetti soltanto secondari.

12 — Al riguardo è irrilevante che il sesto considerando della proposta, che fa riferimento in particolare esplicitamente agli «audiolibri», non si rinvienga nella direttiva 2009/47.

13 — V. pag. 13, sub 3 («audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support») e pag. 15, sub 3 («de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires») della proposta della Commissione (cit. alla nota 6).

14 — Nella sentenza del 5 marzo 2015, Commissione/Lussemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143, punto 53), la Corte ha in effetti dichiarato che il testo adottato dal Consiglio non sarebbe «altro» che una «semplificazione redazionale» della proposta della Commissione. In mancanza di motivazione e considerato il diverso contesto in cui si collocava il suddetto accertamento, non è possibile però né necessario esaminarlo ulteriormente nell'ambito della presente causa.

15 — Sentenze del 16 luglio 1992, Parlamento/Consiglio (C-65/90, EU:C:1992:325, punto 19); del 5 luglio 1995, Parlamento/Consiglio (C-21/94, EU:C:1995:220, punto 22), e del 10 giugno 1997, Parlamento/Consiglio (C-392/95, EU:C:1997:289, punto 20).

16 — Proposta della Commissione (cit. alla nota 6), motivazione sub 3.1.

17 — Proposta della Commissione (cit. alla nota 6), motivazione sub 5.3 sull'articolo 1 e considerando 6 del testo della direttiva; v. anche la sintesi della valutazione di impatto nel documento di lavoro dei servizi della Commissione (SEC[2008]2191), che non affronta nemmeno la modifica relativa ai libri.

29. Il Parlamento aveva peraltro avuto la possibilità di esprimersi su tali aspetti nell'ambito della sua audizione, dal momento che le limitazioni – successivamente eliminate – dell'ambito di applicazione erano già parte della proposta originaria della Commissione¹⁸.

30. Considerato quindi che il Parlamento ha regolarmente partecipato al processo legislativo che ha portato all'emanazione della direttiva 2009/47, la validità dell'attuale versione del punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA risulta impregiudicata al riguardo.

B – Sulla seconda questione pregiudiziale: la validità sostanziale

31. Con la sua seconda questione pregiudiziale la Corte costituzionale polacca intende sapere se il punto 6 dell'allegato III, in combinato disposto con l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, sia invalido nella misura in cui esclude l'applicazione di un'aliquota ridotta ai libri forniti in formato digitale e ad altre pubblicazioni elettroniche.

32. Benché nella formulazione della domanda pregiudiziale il giudice del rinvio faccia riferimento a una violazione del principio della neutralità fiscale, secondo quanto risulta chiaramente dalla motivazione della decisione di rinvio, lo stesso auspica che si proceda a un esame sulla base del principio della parità di trattamento¹⁹.

33. Peraltro, solo un controllo siffatto risulta possibile. L'invalidità del punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA può, infatti, risultare unicamente da una violazione del diritto primario. Il principio di neutralità fiscale è tuttavia *di per sé* soltanto uno strumento per l'interpretazione della direttiva IVA che non ha rango di diritto primario²⁰. Ciò vale anche nella misura in cui il principio della neutralità fiscale, nel suo ulteriore significato di neutralità rispetto alla concorrenza²¹, rappresenta un'espressione del principio della parità di trattamento²². Infatti, ciononostante, l'esame della validità di una disposizione della direttiva IVA può essere compiuto solo alla luce del principio della parità di trattamento che riveste, esso soltanto, carattere di diritto primario e che, in base alla giurisprudenza, fissa in dettaglio anche requisiti diversi rispetto al principio di neutralità fiscale.

34. Dalla questione pregiudiziale si evince, alla luce della sua motivazione contenuta nell'ordinanza di rinvio, che si discute di varie situazioni di non identico trattamento, di cui si chiede di esaminare la compatibilità con il principio della parità di trattamento. Il giudice del rinvio eccepisce, in primo luogo, che i libri *digitali* sono trattati in maniera diversa a seconda che siano messi a disposizione dell'acquirente tramite un supporto fisico, ad esempio un CD-ROM, oppure per via elettronica – ad esempio mediante download da Internet²³ (v. infra, sub 1). Con la questione pregiudiziale viene inoltre messo in discussione il differente trattamento accordato a pubblicazioni diverse dai libri - ossia giornali e periodici – rientranti anch'esse nella fattispecie dell'aliquota ridotta. Si procede qui a esaminare in

18 — V., sulla rilevanza di una siffatta possibilità di presentare un parere, la sentenza dell'11 novembre 1997, Eurotunnel e a. (C-408/95, EU:C:1997:532, punto 58).

19 — V. l'ordinanza di rinvio, punto 3.2.22.

20 — V. sentenze del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punto 42); del 19 luglio 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punto 45); del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 50); del 13 marzo 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punto 40), e del 2 luglio 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punto 37).

21 — V., sui diversi significati del principio in parola, sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punti da 46 a 48) e, ad integrazione, sentenze del 17 maggio 2001, Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, punto 76) e del 2 luglio 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punto 40).

22 — V., sul punto, sentenze dell'8 giugno 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punto 48); del 10 aprile 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punto 49); del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punto 41); del 10 giugno 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punto 64); del 19 luglio 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, punto 45), e del 28 novembre 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punto 38).

23 — V. ordinanza di rinvio, punti 3.2.30 e 3.2.31.

primis il fatto che tali pubblicazioni in formato digitale siano escluse dall'applicazione di un'aliquota ridotta anche qualora siano fornite su un supporto fisico (v., infra sub 2), prima di analizzare, in conclusione, il non identico trattamento a danno di tutte le pubblicazioni digitali fornite in via elettronica rispetto alle pubblicazioni su carta (v., sul punto, infra sub 3).

35. La Corte non si è, ad oggi, ancora espressa su nessuno dei succitati aspetti. Anche nell'ambito di una procedura d'infrazione conclusasi di recente - e che verteva sull'applicazione del punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA ai libri digitali trasferiti per via elettronica - tale organo giurisdizionale ha rinunciato espressamente ad affrontare la questione se la disposizione in parola sia compatibile con il principio di parità di trattamento²⁴.

1. Sul diverso trattamento dei libri digitali a seconda delle modalità di trasferimento

36. Occorre anzitutto chiarire se il punto 6 dell'allegato III in combinato disposto con l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA violi il principio di parità di trattamento nella parte in cui autorizza gli Stati membri a prevedere un'aliquota ridotta per i libri e gli audiolibri digitali soltanto se trasferiti su supporto fisico e non per via elettronica²⁵.

37. Secondo costante giurisprudenza, il principio della parità di trattamento impone che situazioni analoghe non siano trattate dal legislatore dell'Unione in modo dissimile, a meno che tale trattamento non sia obiettivamente giustificato²⁶. Il suddetto principio generale della parità di trattamento risulta, ormai, sancito nell'articolo 20 della Carta²⁷.

a) Situazioni analoghe

38. In primis si pone la questione se la fornitura di libri digitali su supporto fisico, da un lato, e la loro fornitura in formato elettronico, dall'altro, costituiscano situazioni simili.

39. In base a una giurisprudenza ormai consolidata, la comparabilità di due situazioni dev'essere esaminata nel suo complesso tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni esaminate nonché dei principi e degli obiettivi del settore²⁸. Per negare la comparabilità di due situazioni non è quindi sufficiente né accertare semplicemente delle differenze oggettive senza dimostrarne la rilevanza rispetto all'obiettivo della disciplina²⁹, né seguire ciecamente la valutazione del legislatore dell'Unione³⁰.

24 — Sentenza del 5 marzo 2015, Commissione/Lussemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143, punti 55 e 56).

25 — V., sul suddetto contenuto della normativa, sentenze del 5 marzo 2015, Commissione/Francia, C-479/13 (EU:C:2015:141, punti 17, 40 e 41), e del 5 marzo 2015, Commissione/Lussemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143, punti 26, 47 e 49). V. anche gli orientamenti del Comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto elaborati nel corso della sua 92ª riunione del 7/8 dicembre 2010, Documento A – taxud.c.1(2011)157667 – 684, e, sul significato di tali orientamenti, le mie conclusioni nella causa RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12 (EU:C:2013:57, paragrafi da 47 a 50).

26 — V., in particolare, sentenze del 19 ottobre 1977, Ruckdeschel e a. (117/76 e 16/77, EU:C:1977:160, punto 7); del 12 marzo 1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, punto 23); del 17 settembre 1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, punto 41); del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punto 23) e del 4 maggio 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punto 35). V., su un diverso approccio sulla base dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, la sentenza del 29 aprile 2015, Léger, C-528/13 (EU:C:2015:288, punti da 50 a 52).

27 — Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000 nella versione adottata a Strasburgo il 12 dicembre 2007 (GU 2016, C 202, pag. 389).

28 — Sentenze del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punto 26); del 12 maggio 2011, Lussemburgo/Parlamento e Consiglio (C-176/09, EU:C:2011:290); del 18 luglio 2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, punto 16); del 26 settembre 2013, IBV & Cie, C-195/12 (EU:C:2013:598, punto 52), e del 6 novembre 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, punto 51). V., inoltre, sul divieto di discriminazione nell'ambito delle libertà fondamentali, tra le altre, sentenze del 27 novembre 2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punto 27) e del 2 giugno 2016, Pensioenfond Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punto 48).

29 — V., tuttavia, in particolare, ancora la sentenza del 13 dicembre 1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, punto 31).

30 — V. tuttavia in tal senso, proprio in materia di IVA, la sentenza del 13 marzo 2014, Jetair e BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punto 55).

i) Sugli obiettivi del settore

40. Il sistema comune dell'IVA, di cui fa parte la disciplina di cui trattasi sull'aliquota ridotta, mira, in base al considerando 4 della direttiva IVA, a instaurare il mercato interno. A tal fine, occorre evitare, mediante un'armonizzazione a livello di Unione, le distorsioni della concorrenza derivanti dalla riscossione di imposte sul volume d'affari da parte degli Stati membri e ciò sia a livello transfrontaliero che all'interno degli Stati membri.

41. In base al considerando 8 della direttiva IVA, l'armonizzazione delle imposte sul volume d'affari è diretta anche alla determinazione di una base imponibile uniforme a livello di Unione ai fini delle risorse proprie dell'Unione. Tale obiettivo del settore non assume tuttavia alcun rilievo ai fini del caso di specie, posto che le disposizioni qui controverse della direttiva IVA riguardano l'aliquota d'imposta e non la determinazione della base imponibile.

42. Per quanto attiene all'obiettivo di evitare distorsioni della concorrenza, la Corte ha già stabilito che una violazione del principio della parità di trattamento nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto non è ipotizzabile soltanto nel caso di operatori economici concorrenti³¹. Tuttavia, in presenza di una situazione di concorrenza che può essere oggetto di distorsioni in ragione di disposizioni in materia di IVA tra loro diverse, occorre presupporre una comparabilità delle situazioni dal punto di vista dell'obiettivo fondamentale del sistema comune dell'IVA³². Il riferimento alla situazione di concorrenza tra due prodotti corrisponde peraltro all'approccio che la Corte ha già adottato nell'elaborare, nella propria giurisprudenza³³, il principio della parità di trattamento.

43. Nel caso di specie, i libri digitali commercializzati su supporto fisico e i libri digitali commercializzati per via elettronica si trovano tra loro in concorrenza. Per il consumatore, infatti, le cui esigenze sono alla base dell'insorgere di una situazione di concorrenza, si tratta di uno stesso prodotto, ossia del file di un libro digitale che, in entrambi i casi, è fruibile soltanto con l'ausilio di un ulteriore apparecchio di lettura. Solo le modalità di trasferimento al consumatore differiscono. Quest'ultimo opterà quindi per l'una o l'altra possibilità al fine di ottenere uno stesso prodotto in base alle condizioni dell'offerta.

44. Come affermato dalla Commissione in udienza, lo stesso vale in genere anche se il consumatore, in caso di acquisto per via elettronica, diversamente da quanto accade con un libro digitale su supporto fisico non ha il diritto di cedere il file a un'altra persona³⁴. Di norma, infatti, un consumatore acquista i libri digitali per il proprio utilizzo con la conseguenza che la cedibilità di un file a terzi, quand'anche essa dipenda effettivamente dalla modalità di trasferimento, non incide in maniera decisiva sulla situazione della concorrenza. La Corte ha inoltre già stabilito, nell'ambito della tutela del diritto d'autore, che la vendita di contenuti su CD-ROM e la vendita mediante download via Internet sono «dal punto di vista economico, analoghe»³⁵.

45. I due formati di un libro digitale sono quindi comparabili dal punto di vista dell'obiettivo fondamentale del sistema comune dell'IVA di evitare distorsioni della concorrenza.

31 — V. sentenze del 10 aprile 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punto 49) e del 25 aprile 2013, Commissione/Svezia (C-480/10, EU:C:2013:263, punto 17).

32 — V., al riguardo, anche le sentenze del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punto 44) e del 19 luglio 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, punto 45).

33 — V. sentenze del 19 ottobre 1977, Ruckdeschel e a. (117/76 e 16/77, EU:C:1977:160, punto 8); del 19 ottobre 1977, Moulins et huileries de Pont-à-Mousson e Providence agricole de la Champagne (124/76 e 20/77, EU:C:1977:161, punto 18), e del 25 ottobre 1978, Royal Scholten-Honig e Tunnel Refineries (103/77 e 145/77, EU:C:1978:186, punti da 28 a 32).

34 — Se ne potrebbe tuttavia dubitare alla luce di quanto riconosciuto nella sentenza del 3 luglio 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407).

35 — Sentenza del 3 luglio 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, punto 61).

ii) Sui principi del settore

46. Ai fini della loro comparabilità non rileva il fatto che, in base alle disposizioni del sistema comune dell'IVA, la fornitura di un libro digitale su supporto fisico costituisce una cessione di un bene (articolo 14, paragrafo 1), mentre nel caso del suo trasferimento elettronico si tratta di una prestazione di servizi (articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA)³⁶.

47. In base al considerando 5 della direttiva IVA, l'imposta è riscossa «nel modo più generale possibile», e quindi su tutti i prodotti. Ciò trova conferma nell'articolo 1, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, in base al quale con il sistema comune dell'IVA si intende realizzare un'imposta *generale* sui consumi. Per tale ragione entrambe le fattispecie generatrici di imposta relative alla cessione di beni [articolo 2, paragrafo 1, lettera a)] e alla prestazione di servizi [articolo 2, paragrafo 1, lettera c)], della direttiva IVA, prevedono presupposti identici. L'imposta sul valore aggiunto si applicherà così essenzialmente con modalità identiche al consumo di beni e di servizi.

48. Nei limiti in cui le disposizioni del sistema comune dell'IVA differenziano a titolo di eccezione tra cessioni di beni e prestazioni di servizi, ciò ha, di volta in volta, ragioni specifiche. Ad esempio, per quanto attiene alla determinazione del luogo di un'operazione imponibile (articoli 31 e seguenti della direttiva IVA), può essere fatto riferimento a un trasporto fisico soltanto nel caso della cessione di un bene.

49. Nel caso di specie, relativo alla determinazione dell'aliquota d'imposta, tale differenza nella presenza materiale dei prodotti non assume tuttavia alcuna rilevanza. Nel determinare le aliquote fiscali la direttiva IVA non differenzia di norma tra cessioni di beni e prestazioni di servizi. L'articolo 96 della direttiva IVA stabilisce invece espressamente che l'aliquota normale IVA è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi. Inoltre, anche le aliquote ridotte ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, sono previste sia per le cessioni di beni che per le prestazioni di servizi.

iii) Sull'obiettivo della disciplina esaminata

50. La comparabilità delle forniture «fisiche» ed elettroniche di libri digitali deve essere valutata, da ultimo, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dalla disciplina esaminata.

51. Il punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA consente agli Stati membri di prevedere un'aliquota ridotta per libri, giornali e periodici. Né il disposto della direttiva 92/77/CEE³⁷, con cui tale norma è stata originariamente introdotta, né l'iter che ha portato alla sua adozione fanno tuttavia emergere quale obiettivo persegua la concessione del beneficio fiscale di cui trattasi.

52. Il Consiglio o la Commissione non sono stati in grado di fornire neppure nel corso della presente causa una risposta soddisfacente alla suddetta questione. Da una comunicazione della Commissione del 2007 in materia di aliquote IVA ridotte si evince che le corrispondenti disposizioni della direttiva IVA non sono «basat[e] su un approccio ben strutturato o logico» ma «riflett[ono] semplicemente la situazione esistente negli Stati membri all'inizio degli anni '90»³⁸. La struttura delle aliquote IVA non risponderebbe quindi ad alcuna logica definita³⁹.

36 — V. sentenze del 5 marzo 2015, Commissione/Francia, C-479/13 (EU:C:2015:141, punti 17 e 35) e Commissione/Lussemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143, punti 26 e 42).

37 — V. articolo 1, paragrafo 5, in combinato disposto con la categoria 6 dell'allegato alla direttiva 92/77/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA) (GU 1992, L 316, pag. 1).

38 — Comunicazione della Commissione del 5 luglio 2007 al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote IVA diverse dall'aliquota IVA normale (COM[2007] 380 def.), sub 3.1.

39 — Comunicazione della Commissione (cit. alla nota 38), sub 4.2.

53. A fronte di una domanda in tal senso, la Commissione ha quindi sostanzialmente dichiarato in udienza, in particolare, che l'aliquota ridotta per libri, giornali e periodici è stata disciplinata all'interno del diritto dell'Unione soltanto perché almeno alcuni Stati membri applicavano, all'epoca, una siffatta aliquota ridotta e non si voleva precludere loro tale possibilità nel diritto dell'Unione.

54. Orbene, è del tutto plausibile che una norma di diritto dell'Unione non persegua alcun obiettivo autonomo oltre a quello di rimettere determinate disposizioni alla responsabilità degli Stati membri. Così non è però nel caso di specie. La direttiva IVA non rimette infatti semplicemente agli Stati membri la disciplina delle aliquote ridotte, ma ammette, ai sensi dell'articolo 98 in combinato disposto con l'allegato III alla direttiva IVA, soltanto quelle applicabili a prestazioni esattamente determinate ed elencate in maniera conclusiva e, per contro, non ad altre. A tal riguardo il diritto dell'Unione fa ricadere nella propria responsabilità la definizione dei presupposti per l'applicazione delle aliquote ridotte da parte degli Stati membri. Di conseguenza, anche gli obiettivi dell'autorizzazione prevista nel diritto dell'Unione per gli Stati membri di applicare aliquote ridotte proprio per libri, giornali e periodici devono essere stabiliti in modo autonomo a livello dell'Unione.

55. Benché sia il Consiglio che la Commissione abbiano sostenuto, nell'ambito della presente causa, che la direttiva IVA non persegue alcun obiettivo di promozione, è tuttavia evidente che la possibilità di applicare un'aliquota ridotta permette agli Stati membri proprio di promuovere le vendite di determinati prodotti e che persegue così determinati obiettivi di carattere politico⁴⁰. Un'aliquota ridotta consente, infatti, ai soggetti passivi di offrire il prodotto a un prezzo più conveniente. Tale promozione del fatturato avviene peraltro a favore dei consumatori posto che, in definitiva, soltanto questi ultimi devono sopportare l'onere dell'IVA⁴¹.

56. Anche la ratio del sostegno fiscale in parola mi sembra evidente. L'aliquota ridotta per libri, giornali e periodici persegue un obiettivo di carattere culturale. Essa mira, in senso ampio, a incentivare l'educazione dei cittadini dell'Unione attraverso la lettura, che si tratti di letteratura o di pubblicazioni tecniche o di giornali e periodici politici, specialistici o di intrattenimento. Un rimando a tale obiettivo si rinviene nella fattispecie di cui al punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA che esclude dall'incentivo le pubblicazioni «interamente od essenzialmente destinat[e] alla pubblicità». Tali pubblicazioni non perseguono, infatti, alcuno scopo educativo. L'obiettivo in parola si rinviene peraltro anche in altri passaggi del sistema comune dell'IVA, in particolare, sotto forma di un'ampia agevolazione fiscale delle prestazioni del settore dell'educazione tramite l'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva IVA.

57. Il raggiungimento del suddetto scopo educativo dipende però soltanto dal contenuto e non dalle modalità di trasferimento di un libro digitale. Tra i libri digitali commercializzati su supporto fisico e i libri digitali trasferiti per via elettronica non sussiste pertanto essenzialmente alcuna differenza sotto il profilo dello scopo di promozione perseguito dal punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA. Le due tipologie di prestazione sono, quindi, comparabili anche dal punto di vista dell'obiettivo della disciplina esaminata.

40 — V. anche il parere della commissione per il mercato interno e la protezione dei consumatori del 22 gennaio 2009 per il Comitato economico e sociale europeo in merito alla proposta per una direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto (COM[2008]0428) (documento di seduta plenaria del Parlamento europeo dell'11 febbraio 2009, A6-0047/2009, pag. 6).

41 — Sentenze del 3 maggio 2012, Lebara, (C-520/10, EU:C:2012:264, punto 25) e del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34).

iv) Conclusione interlocutoria

58. Alla luce di quanto precede si deve constatare che la fornitura di libri digitali su un supporto fisico, da un lato, e la loro fornitura per via elettronica, dall'altro, sono comparabili sia sotto il profilo dell'obiettivo della disciplina esaminata che dal punto di vista degli obiettivi e dei principi del settore in cui rientra tale disposizione.

b) Giustificazione

59. Un trattamento diverso di situazioni comparabili può tuttavia essere giustificato se persegue uno scopo legittimo ed è proporzionato a detto scopo⁴².

60. I requisiti in parola devono essere rispettati a prescindere dal settore in cui emerge un non identico trattamento. Essi valgono anche nei casi in cui la Corte ha esplicitamente riconosciuto al legislatore dell'Unione un ampio margine di discrezionalità⁴³ come, in particolare, in materia di politica agricola comune⁴⁴.

61. Tuttavia, l'intensità della verifica della giustificazione di un non identico trattamento varia a seconda della portata della discrezionalità riconosciuta di volta in volta al legislatore dell'Unione. Se il legislatore dell'Unione opera una distinzione in ragione di un criterio di differenziazione vietato ai sensi dell'articolo 21 della Carta, come ad esempio il sesso o la razza⁴⁵, la giustificazione di un non identico trattamento soggiace così a un controllo rigoroso da parte della Corte⁴⁶. Se, invece, la distinzione si fonda su un criterio diverso, l'esame da parte della Corte diviene meno rigoroso così da evitare che il giudice dell'Unione sostituisca la propria valutazione a quella del legislatore dell'Unione⁴⁷. In base alla giurisprudenza, ciò vale in particolare nel caso di disposizioni nell'ambito delle quali sono compiute complesse valutazioni di natura politica, economica, sociale o medica⁴⁸. Tuttavia, anche in questo caso, in base al principio di proporzionalità, l'esame della Corte deve essere tanto più rigoroso quanto più gravi sono gli effetti di un non identico trattamento per i singoli cittadini dell'Unione⁴⁹.

i) Obiettivo del diverso trattamento

62. Alla luce del suddetto criterio di esame, come circoscritto, occorre anzitutto identificare l'obiettivo perseguito dal legislatore dell'Unione con il non identico trattamento accordato alla fornitura di libri digitali su supporto fisico e alla loro fornitura per via elettronica.

42 — V., in particolare, sentenze del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punto 47); del 17 ottobre 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, punto 77), e del 22 maggio 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punto 43).

43 — V. sentenza del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punti 57 e 58).

44 — V. sentenza del 6 novembre 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, punto 56).

45 — I divieti di discriminazione sono soltanto espressioni specifiche del principio generale di parità di trattamento. V., in particolare, sentenza del 27 gennaio 2005, Europe Chemi-Con (Deutschland)/Consiglio (C-422/02 P, EU:C:2005:56, punto 33).

46 — V., nello stesso senso, già le conclusioni dell'avvocato generale Poiars Maduro nella causa Arcelor Atlantique et Lorraine e a. (C-127/07, EU:C:2008:292, paragrafo 32).

47 — V., in questo senso, in particolare, sentenze del 12 maggio 2011, Lussemburgo/Parlamento e Consiglio (C-176/09, EU:C:2011:290, punto 35) e del 22 maggio 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punto 64).

48 — V. sentenze del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punto 57) e del 22 maggio 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punto 52); V., specificamente sulla politica agricola comune, tra l'altro, le sentenze del 29 ottobre 1980, Roquette Frères/Consiglio (138/79, EU:C:1980:249, punto 25); del 5 ottobre 1994, Germania/Consiglio (C-280/93, EU:C:1994:367, punto 89 e 90), e del 30 giugno 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punto 47). V. inoltre sui vincoli generali del principio di proporzionalità, in particolare, le sentenze del 12 novembre 1996, Regno Unito/Consiglio (C-84/94, EU:C:1996:431, punto 58); del 1° marzo 2016, National Iranian Oil Company/Consiglio (C-440/14 P, EU:C:2016:128, punto 77), e del 4 maggio 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punto 49).

49 — V., in questo senso, la sentenza del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punto 59); v. in particolare, nel caso di ingerenze nei diritti fondamentali, la sentenza dell'8 aprile 2014, Digital Rights Ireland e a. (C-293/12 e C-594/12, EU:C:2014:238, punto 47).

63. Il diverso trattamento è stato introdotto con la direttiva 2009/47. L'estensione, effettuata con la stessa, dell'agevolazione fiscale di cui al punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA ai libri digitali su supporto fisico è finalizzata, a norma del considerando 4 della direttiva 2009/47, a «precisare e adeguare al progresso tecnologico il riferimento ai libri nell'allegato III». La direttiva 2009/47 non modificava però, in particolare, la disciplina dell'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, in base alla quale l'aliquota ridotta non si applica in alcun modo ai servizi forniti per via elettronica. I libri digitali trasmessi per via elettronica pertanto non possono essere, in quanto tali, assoggettati a un'aliquota ridotta⁵⁰.

64. Non si è quindi tenuto conto pienamente del «progresso tecnologico». La modalità «naturale» di trasferimento dei libri digitali, ossia la fornitura per via elettronica, non doveva proprio beneficiare di un'aliquota ridotta. La ragione di tale previsione si rinviene, in definitiva, nella disposizione di cui all'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA che esclude l'applicazione di un'aliquota ridotta per tutte le prestazioni elettroniche⁵¹ e non soltanto per i libri digitali trasmessi per via elettronica. L'obiettivo della disposizione in parola, applicabile in termini generali al mercato delle prestazioni elettroniche, è quindi dirimente ai fini della giustificazione del non identico trattamento di cui trattasi.

65. L'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA si rifa alla disciplina dell'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), quarto comma, in combinato disposto con l'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), ultimo trattino, della sesta direttiva⁵², introdotto dalla direttiva 2002/38/CE⁵³. I considerando di quest'ultima direttiva non contengono alcuna indicazione circa l'obiettivo perseguito con la disposizione de qua.

66. Tale proposta della Commissione evidenzia però l'incertezza giuridica cui possono essere esposti i fornitori di servizi elettronici per quanto riguarda l'aliquota fiscale applicabile⁵⁴. Con la direttiva 2002/38 è stato infatti introdotto l'obbligo per i fornitori di servizi elettronici stabiliti al di fuori dell'Unione di tassare i propri servizi a favore di consumatori all'interno dell'Unione rispettivamente nello Stato membro di residenza del consumatore⁵⁵. Tale previsione è diretta a evitare distorsioni della concorrenza⁵⁶ che potrebbero scaturire della politica fiscale degli Stati terzi. Tale norma comporta che i servizi elettronici siano assoggettati all'aliquota fiscale dello Stato membro di residenza del rispettivo consumatore.

67. Allo stesso tempo, dovrebbe però essere semplificato l'adempimento, da parte dei soggetti passivi stabiliti al di fuori dell'Unione europea, dei loro nuovi obblighi fiscali all'interno di essa, anche per renderne più probabile il rispetto⁵⁷. Nel contempo le semplificazioni dovrebbero avvantaggiare anche le amministrazioni fiscali degli Stati membri e rafforzare le loro possibilità di controllo⁵⁸. In primo

50 — V. sentenze del 5 marzo 2015, Commissione/Francia (C-479/13, EU:C:2015:141, punti 17 e 40), e Commissione/Lussemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143, punti 26 e 47).

51 — V., sul punto, l'elenco non esaustivo dei servizi elettronici nell'allegato II all'articolo 58, primo comma, lettera c), della direttiva IVA e la definizione integrativa nell'articolo 7 e nell'allegato I del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (rifusione) (GU 2011, L 77, pag. 1).

52 — Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1) che, a norma dell'articolo 411, paragrafo 1, e dell'articolo 413 della direttiva IVA, era applicabile sino al 31 dicembre 2006.

53 — V. articolo 1, punto 2, della direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002, che modifica temporaneamente la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici (GU 2002, L 128, pag. 41).

54 — Proposta della Commissione del 7 giugno 2000 per una direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici (COM[2000] 349 def.), sub 3.1 e 5.2 sull'articolo 1, punto 2.

55 — V. articolo 9, paragrafo 2, lettera f), della sesta direttiva e, ora, l'articolo 58, primo comma, lettera c), della direttiva IVA.

56 — V. ora considerando 23 della direttiva IVA.

57 — V. la proposta della Commissione (cit. alla nota 54), sub 3.1 e 3.2.

58 — V. proposta della Commissione (cit. alla nota 54), sub 5, parte iniziale.

luogo, tale risultato doveva essere raggiunto prevedendo che i soggetti passivi possano adempiere i propri obblighi per l'intera Unione mediante dichiarazioni dei redditi in formato elettronico in un solo Stato membro⁵⁹. La disposizione che ha preceduto l'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA ha inoltre garantito che i servizi elettronici erogati a favore dei consumatori siano sempre assoggettati soltanto all'aliquota normale del rispettivo Stato membro.

68. I fornitori di servizi elettronici stabiliti all'interno dell'Unione si trovavano invece in una situazione diversa in quanto per gli stessi la direttiva 2002/38 non implicava alcun cambiamento. Le disposizioni in materia di luogo di tassazione dei servizi elettronici introdotte ex novo non comportavano, infatti, alcuna modifica della loro posizione. Essi continuavano a dover assoggettare ad imposta i rispettivi servizi elettronici nello Stato membro della propria sede a prescindere dal luogo di residenza del consumatore⁶⁰ ed erano pertanto assoggettati con le loro prestazioni soltanto alle diverse aliquote, al massimo tre, di detto Stato membro.

69. Nella presente causa la Commissione ha tuttavia sostenuto, sostanzialmente, che il divieto di aliquote ridotte per i servizi elettronici assumerebbe un certo significato anche per i soggetti passivi attivi all'interno dell'Unione in quanto eviterebbe una concorrenza fiscale nociva tra gli Stati membri. Infatti, proprio poiché, per i suddetti soggetti passivi, ai fini della determinazione dell'onere fiscale gravante sui servizi elettronici continuava a rilevare il solo luogo della sede, uno Stato membro avrebbe potuto cercare di indurre tali prestatori di servizi a stabilirsi sul suo territorio introducendo una corrispondente aliquota ridotta. La sede centrale di una rete di distribuzione per via elettronica può, infatti, essere trasferita con relativa facilità.

70. Il contesto normativo al riguardo è tuttavia radicalmente mutato a partire dal 1° gennaio 2015. In base al vigente articolo 58, primo comma, lettera c), della direttiva IVA⁶¹, la stessa disciplina prevista per i soggetti stabiliti al di fuori dell'Unione si applica ora ai soggetti passivi stabiliti all'interno di essa; i servizi elettronici devono essere sempre assoggettati ad imposta nello Stato membro del rispettivo consumatore. Da allora, tutti i fornitori possono adempiere i propri obblighi fiscali nei confronti di tutti gli Stati membri mediante una dichiarazione fiscale presentata in un solo Stato membro⁶².

71. Dobbiamo quindi, in definitiva, occuparci di due diversi obiettivi perseguiti dall'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA e dalla disposizione che lo ha preceduto, obiettivi che devono peraltro essere differenziati sotto il profilo temporale: il divieto di aliquote ridotte per i servizi elettronici mirava, sino al 31 dicembre 2014, da un lato, a semplificare gli obblighi fiscali dei soggetti passivi stabiliti al di fuori dell'Unione, dall'altro, a evitare una concorrenza fiscale nociva tra gli Stati membri. A partire dal 1° gennaio 2015 il divieto mira soltanto a semplificare gli obblighi fiscali con riguardo, però, oggi, all'intero mercato dei servizi elettronici.

ii) Proporzionato perseguimento dell'obiettivo

72. Il legislatore dell'Unione deve però aver anche perseguito gli obiettivi in parola in modo proporzionato. Occorre, a tal fine, comparare le conseguenze del non identico trattamento con i vantaggi derivanti dal perseguimento dell'obiettivo. È necessario tener conto del fatto che il legislatore dell'Unione è chiamato, nell'ambito del diritto tributario, a compiere valutazioni complesse di carattere economico e finanziario e che egli beneficia al riguardo di una certa discrezionalità di valutazione e di azione⁶³.

59 — V. considerando 5 della direttiva 2002/38; v., ora, gli articoli 358 bis e segg. della direttiva IVA.

60 — Ciò emerge dalla regola fondamentale dell'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva; v. la proposta della Commissione (cit. alla nota 54), sub 2.

61 — La disposizione è stata modificata, a decorrere dal 1° gennaio 2015, con l'articolo 5, punto 1, della direttiva 2008/8.

62 — V. articoli da 358 a 369 duodecies della direttiva IVA.

63 — V., supra, paragrafo 61.

73. Per quanto attiene all'obiettivo della semplificazione degli obblighi fiscali in ragione del minor numero di aliquote IVA da considerare occorre pertanto operare una distinzione. A tale riguardo, il divieto di aliquote ridotte per i servizi elettronici mira, infatti, ad avvantaggiare sia i soggetti passivi che le amministrazioni fiscali degli Stati membri⁶⁴.

74. La prevista semplificazione a favore dei soggetti passivi non è proporzionata agli svantaggi che derivano a loro carico dal diniego di un'aliquota ridotta per i libri digitali forniti per via elettronica. La tutela loro accordata a fronte di una maggiore varietà di aliquote fiscali è raggiunta, infatti, a un prezzo eccessivo prevedendo che le loro prestazioni siano assoggettate a un'aliquota fiscale superiore, il che rappresenta quindi per le stesse uno svantaggio competitivo. È ovvio che il ricorso a ciascun beneficio fiscale rende, per il beneficiario, più complicata l'applicazione della normativa fiscale. Tali complicazioni non comportano tuttavia che al legislatore fiscale possa essere riconosciuta carta bianca per trattare in modo non identico fattispecie comparabili.

75. Per quanto riguarda la semplificazione del lavoro delle amministrazioni fiscali degli Stati membri si potrebbe contestare il carattere proporzionato del perseguimento degli obiettivi, citando una vecchia massima della Corte, ossia che difficoltà di ordine pratico non possono giustificare l'imposizione di un onere manifestamente ineguale, nel caso di specie, a carico della commercializzazione dei libri digitali forniti per via elettronica⁶⁵. Nell'ambito del divieto di discriminazione in merito alle libertà fondamentali, la Corte ha tuttavia di recente chiaramente riconosciuto che le amministrazioni fiscali hanno un legittimo interesse alla presenza di regole che possono essere facilmente gestite e controllate⁶⁶.

76. Ricade pertanto essenzialmente nella discrezionalità del legislatore dell'Unione prevedere che tutti i servizi elettronici siano assoggettati a un regime di tassazione differenziato in base al luogo del loro consumo. La necessità di un siffatto regime risulta dal contesto peculiare in cui sono erogati i servizi elettronici che, rispetto al commercio tradizionale di beni, possono essere forniti con assoluta facilità a livello internazionale e che richiedono una presenza fisica minima, aspetto questo che rende più difficile l'intervento delle autorità fiscali nazionali.

77. La Corte ha inoltre già riconosciuto che il legislatore dell'Unione può ricorrere, nel caso di sistemi complessi, a un approccio per fasi⁶⁷. È pertanto comprensibile che il legislatore dell'Unione strutturi, in un primo momento, un nuovo regime fiscale nel modo più semplice possibile. Ciò vale in particolare in un periodo in cui i fornitori di servizi elettronici immettono una molteplicità di nuovi prodotti la cui classificazione nelle categorie preesistenti di aliquote ridotte può essere dubbia.

78. Presupposto per la proporzionalità di un siffatto approccio progressivo è tuttavia un controllo regolare del regime⁶⁸. L'attività dei competenti organi a livello dell'Unione ha, ad oggi, soddisfatto tale requisito. Il Consiglio ha già previsto, in sede di introduzione delle corrispondenti disposizioni, di procedere – dopo un certo periodo – all'esame del regime specifico di tassazione dei servizi elettronici in base all'esperienza acquisita⁶⁹. La Commissione ha inoltre di recente annunciato, ai fini dell'equiparazione dei libri digitali forniti per via elettronica, di voler valutare l'elaborazione di una proposta di direttiva di modifica della direttiva IVA⁷⁰.

64 — V., supra, paragrafo 67.

65 — Sentenza del 25 ottobre 1978, Royal Scholten-Honig e Tunnel Refineries (103/77 e 145/77, EU:C:1978:186, punti 81, 82 e 83).

66 — Sentenza del 24 febbraio 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punto 33).

67 — Sentenze del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punto 57), e del 17 ottobre 2013, Schaible, C-101/12 (EU:C:2013:661, punto 91).

68 — V., in questo senso, sentenza del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punto 62).

69 — V. articoli 4 e 5 della direttiva 2002/38 e articolo 6 della direttiva 2008/8.

70 — V. la comunicazione della Commissione del 7 aprile 2016 al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo su un piano d'azione sull'IVA (COM[2016], 148 final), sub 5.

79. Posto che l'obiettivo della semplificazione del regime fiscale riguardava, sino al 31 dicembre 2014, soltanto i soggetti passivi stabiliti al di fuori dell'Unione, le considerazioni che precedono assumono in effetti un rilievo relativamente ridotto. Ciò viene però compensato, rispetto al suddetto periodo, dall'obiettivo legittimo di evitare la concorrenza fiscale nociva tra gli Stati membri⁷¹.

80. Gli aspetti sull'altro piatto della bilancia non assumono invece particolare peso.

81. Le distorsioni della concorrenza tra i distributori di libri digitali su supporto fisico e quelli che commercializzano libri digitali per via elettronica potrebbero mantenersi entro certi limiti. La Repubblica di Polonia ha infatti correttamente osservato in udienza che i costi del commercio elettronico sono molto inferiori rispetto alla distribuzione tradizionale di beni. Ne consegue che i libri digitali trasferiti per via elettronica possono, di norma, essere proposti a un prezzo inferiore rispetto a quelli su supporto fisico anche se assoggettati ad un'aliquota IVA superiore.

82. Alla luce di quanto precede non è quindi ravvisabile alcun serio pregiudizio a danno dell'accesso transfrontaliero ai libri, come tutelato dalle libertà fondamentali, e neppure all'accesso ai libri da parte di persone con disabilità, aspetto questo correttamente sollevato dal Difensore civico polacco⁷².

83. Gli obiettivi che il legislatore dell'Unione si pone con l'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA risultano quindi anche perseguiti in modo proporzionato.

c) Conclusione interlocutoria

84. Il diverso trattamento, per quanto riguarda l'aliquota ridotta, dei libri digitali a seconda della modalità di trasmissione, come risultante dal punto 6 dell'allegato III in combinato disposto con l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, è quindi giustificato e non viola pertanto il principio di parità di trattamento.

2. L'esclusione dei giornali e dei periodici digitali su supporto fisico

85. Occorre ora esaminare, in secondo luogo, se il fatto che il punto 6 dell'allegato III, in combinato disposto con l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, non ammette per i giornali e i periodici digitali su supporto fisico alcuna aliquota ridotta sia compatibile con il principio della parità di trattamento. A tal riguardo, devono essere esaminate due diverse forme di non identico trattamento.

a) Confronto con i libri digitali

86. Da un lato, in tal modo i giornali e i periodici digitali sono assoggettati a un trattamento diverso rispetto ai libri digitali, posto che questi ultimi possono godere di un'aliquota ridotta se forniti su supporto fisico.

87. Un'eventuale violazione, per tale ragione, del principio della parità di trattamento presupporrebbe anzitutto che i giornali e i periodici, da una parte, e i libri, dall'altra, siano tra loro comparabili⁷³.

88. La situazione non è tuttavia in questi termini. Le fattispecie non sono comparabili né dal punto di vista dell'obiettivo del settore, né rispetto all'obiettivo della disciplina esaminata⁷⁴.

71 — V., supra, paragrafo 69.

72 — V., al riguardo, l'articolo 26 della Carta.

73 — V., su tale presupposto, supra, paragrafo 37.

74 — V., su tali presupposti, supra paragrafo 39.

89. In primo luogo, i giornali e i periodici non si trovano, di norma, in concorrenza con i libri. Le diverse forme di pubblicazione rispondono a esigenze diverse di un consumatore dal momento che si differenziano usualmente per lunghezza dei testi, tipologia di informazioni, pretese artistiche e importanza sul lungo periodo. Esse non risultano pertanto comparabili alla luce dell'obiettivo di evitare distorsioni della concorrenza perseguito dal sistema comune dell'IVA⁷⁵.

90. In secondo luogo, anche rispetto all'obiettivo della disciplina esaminata non sussiste alcuna comparabilità tra, da una parte, i giornali e i periodici, e dall'altra, i libri. L'obiettivo di educazione perseguito dal punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA⁷⁶ si differenzia, di norma, nettamente in relazione a tali diverse forme di pubblicazione. Mentre i giornali e i periodici hanno tendenzialmente un riferimento pratico e attuale, i libri sono finalizzati spesso a trasmettere conoscenze più significative a lungo termine o costituiscono un'espressione artistica. L'obiettivo perseguito da un'agevolazione fiscale dei libri, da una parte, e dei giornali e dei periodici, dall'altra, nell'ambito del settore dell'educazione, risulta pertanto ampiamente diverso.

91. Il diverso trattamento dei giornali e dei periodici digitali su supporto fisico rispetto ai libri digitali su supporto fisico non viola quindi il principio della parità di trattamento.

b) Sul confronto con i giornali e i periodici su carta

92. Dall'altro lato, i giornali e i periodici digitali su supporto fisico sono trattati diversamente anche rispetto ai giornali e ai periodici su carta.

93. Benché tale conclusione non emerga qui con tanta chiarezza come in precedenza, ritengo che neppure i giornali e i periodici cartacei e i giornali e i periodici digitali su supporto fisico siano, tra loro, oggettivamente comparabili.

94. È vero che, rispetto all'obiettivo fiscale di promozione di cui punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA, occorre riconoscere in linea di principio la comparabilità di giornali e periodici in forma digitale e su carta visto che, a tal fine, dovrebbe rilevare il solo contenuto⁷⁷.

95. Lo stesso non vale però rispetto all'obiettivo del settore, ossia la prevenzione delle distorsioni della concorrenza⁷⁸. La Corte ha infatti già stabilito nella sentenza K, proprio in materia di libri, che la loro versione digitale su supporto fisico e la versione cartacea non si trovano necessariamente in concorrenza. La sussistenza di una siffatta concorrenza dipende invece da una pluralità di circostanze che non solo si differenziano tra Stato membro e Stato membro ma che possono variare anche nel corso del tempo⁷⁹. In presenza di una situazione di fatto così confusa, spetta però esclusivamente al legislatore dell'Unione, e non alla Corte, procedere – nell'ambito della sua discrezionalità legislativa – alla complessa valutazione della concorrenza all'interno dell'intera Unione⁸⁰.

96. Una violazione del principio della parità di trattamento non si ravvisa quindi neppure nel fatto che, a norma del punto 6 dell'allegato III, in combinato disposto con l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, i giornali e i periodici digitali su supporto fisico non possono beneficiare, a differenza di quelli in forma cartacea, di un'aliquota ridotta.

75 — V., supra, paragrafi 40 e 42.

76 — V., supra, paragrafi 55 e 56.

77 — V., supra, paragrafi 56 e 57.

78 — V., supra, paragrafo 40.

79 — V. sentenza dell'11 settembre 2014, K, C-219/13 (EU:C:2014:2207, punti da 24 a 32).

80 — V., supra, paragrafo 61.

3. Il diverso trattamento delle pubblicazioni trasmesse per via elettronica rispetto a quelle cartacee

97. Occorre da ultimo ancora stabilire se il diverso trattamento di tutte le pubblicazioni digitali trasmesse per via elettronica rispetto alle pubblicazioni cartacee, come risultante dal punto 6 dell'allegato III in combinato disposto con l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, possa violare il principio della parità di trattamento.

98. Alla luce degli insegnamenti che precedono tuttavia tale violazione non sussiste.

99. A questo riguardo, in definitiva può essere tralasciata la questione se le pubblicazioni digitali e le pubblicazioni su carta non siano, in termini generali, sufficientemente comparabili ai sensi della giurisprudenza. In tal senso depone, rispetto all'obiettivo della disciplina qui esaminata, il fatto che tra le pubblicazioni digitali trasferite per via elettronica e le pubblicazioni su carta esiste una differenza considerevole sotto il profilo della loro *esigenza* di un sostegno, derivante dai costi di distribuzione estremamente diversi⁸¹. A ciò si aggiungerebbe la necessità di considerare la discrezionalità riconosciuta al legislatore dell'Unione in sede di valutazione dello stato della concorrenza⁸².

100. Tuttavia, quand'anche si riconoscesse la loro comparabilità, il diverso trattamento delle pubblicazioni digitali trasmesse per via elettronica e delle pubblicazioni su carta sarebbe, nel caso di specie, giustificato. Ciò risulta, come abbiamo visto, in particolare dal legittimo obiettivo legislativo di prevedere un regime particolare di tassazione per i servizi elettronici⁸³. Sotto tale profilo, il diverso trattamento delle pubblicazioni trasmesse per via elettronica rispetto a quelle cartacee appare ancor più proporzionato dato che la concorrenza risulta, al riguardo, ancor meno accentuata rispetto a quanto accade nel caso delle pubblicazioni digitali identiche⁸⁴.

101. Il principio della parità di trattamento non è quindi violato nemmeno nella misura in cui il punto 6 dell'allegato III, in combinato disposto con l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, esclude dall'ambito di applicazione dell'aliquota ridotta le pubblicazioni trasmesse per via elettronica a differenza di quelle cartacee.

V – Conclusione

102. Alla luce di quanto precede, propongo alla Corte di pronunciarsi come segue:

«Dall'esame delle questioni pregiudiziali non è emerso alcun elemento idoneo a mettere in discussione la validità del punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nella versione della direttiva 2009/47/CE».

81 — V., supra, paragrafo 81.

82 — V., supra, paragrafo 95.

83 — V., supra, paragrafi 66 e segg.

84 — V., supra, paragrafo 81.