



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

7 marzo 2017\*\*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto (IVA) — Direttiva 2006/112/CE — Punto 6 dell'allegato III — Validità — Procedura — Modifica di una proposta di direttiva del Consiglio a seguito di parere del Parlamento — Assenza di una nuova consultazione del Parlamento — Articolo 98, paragrafo 2 — Validità — Esclusione dell'applicazione di un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri digitali per via elettronica — Principio della parità di trattamento — Comparabilità di due situazioni — Fornitura di libri digitali per via elettronica e su qualsiasi tipo di supporto fisico»

Nella causa C-390/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Trybunał Konstytucyjny (Corte costituzionale, Polonia), con decisione del 7 luglio 2015, pervenuta in cancelleria il 20 luglio 2015, nel procedimento promosso da

**Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)**

con l'intervento di:

**Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,**

**Prokurator Generalny,**

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, A. Tizzano, vicepresidente, R. Silva de Lapuerta e L. Bay Larsen, presidenti di sezione, J. Malenovský (relatore), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C.G. Fernlund, C. Vajda e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 14 giugno 2016,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), da A. Bodnar, Rzecznik Praw Obywatelskich, nonché da M. Wróblewski e A. Grzelak, in qualità di agenti;
- per il Prokurator Generalny, da R. Hernand, in qualità di agente;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, A. Miłkowska e K. Maćkowska, in qualità di agenti;

\* Lingua processuale: il polacco.

— per il governo ellenico, da K. Georgiadis e S. Papaïoannou, in qualità di agenti;

— per il Consiglio dell'Unione europea, da E. Moro, E. Chatziioakeimidou e K. Pleśniak, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'8 settembre 2016,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sulla validità dell'articolo 98, paragrafo 2, e 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 (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009 (GU 2009, L 116, pag. 18) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112 modificata»).
- 2 Tale domanda è stata presentata in seguito alla proposizione, da parte del Rzecznik Praw Obywatelskich (Difensore civico, Polonia), di un ricorso volto a far constatare la non conformità alla costituzione polacca di disposizioni nazionali che escludono l'applicazione di un'aliquota ridotta di imposta sul valore aggiunto (IVA) alla fornitura di libri e di altre pubblicazioni digitali per via elettronica.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

#### *– La sesta direttiva*

- 3 L'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), della 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»), come modificata dalla direttiva 2001/4/CE del Consiglio, del 19 gennaio 2001 (GU 2001, L 22, pag. 17), prevedeva quanto segue:

«L'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto è fissata da ciascuno Stato membro in una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi. A decorrere dal 1° gennaio 2001 e fino al 31 dicembre 2005 tale percentuale non può essere inferiore al 15%.

(...)

Gli Stati membri possono anche applicare una o due aliquote ridotte. Le aliquote sono fissate in una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5% e sono applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato H».

4 Ai sensi dell'articolo 1 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):

«La direttiva 77/388/CEE è temporaneamente modificata come segue:

1) all'articolo 9

a) al paragrafo 2, lettera e), il punto finale è sostituito da una virgola e sono aggiunti i seguenti trattini:

— “(...)

— servizi prestati tramite mezzi elettronici, inter alia quelli di cui all'allegato L.”;

(...)

2) all'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), è aggiunto il seguente quarto comma:

— “Il terzo comma non si applica ai servizi indicati all'ultimo trattino dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera e).”».

5 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/112, che è entrata in vigore il 1° gennaio 2007.

– *Direttiva 2006/112*

6 L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 modificata dispone quanto segue:

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

7 L'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva enuncia quanto segue:

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

8 Ai sensi dell'articolo 25 di tale direttiva:

«Una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, in una delle operazioni seguenti:

a) la cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo;

(...))».

9 L'articolo 96 della direttiva 2006/112 modificata così recita:

«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».

10 L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, di tale direttiva è redatto nei seguenti termini:

«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».

- 11 Il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112, nella sua versione precedente l'entrata in vigore della direttiva 2009/47, faceva riferimento alla:

«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».

- 12 Il 7 luglio 2008 la Commissione europea ha presentato una proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112 per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto [COM (2008) 428 definitivo; in prosieguo: la «proposta di direttiva»] che prevedeva di sostituire il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112, nella sua versione precedente l'entrata in vigore della direttiva 2009/47, con il seguente testo:

«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, 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».

- 13 Con una risoluzione legislativa del 19 febbraio 2009 il Parlamento europeo ha approvato, dopo averla emendata, la proposta di direttiva. Nessuno degli emendamenti accolti dal Parlamento verteva sul testo proposto dalla Commissione al fine di sostituire il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112, nella sua versione precedente l'entrata in vigore della direttiva 2009/47.

- 14 Il 5 maggio 2009 il Consiglio ha approvato il testo definitivo della direttiva 2009/47. Il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata ha ora il seguente tenore:

«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».

#### *Diritto polacco*

- 15 Conformemente all'articolo 146 nonché all'articolo 41, paragrafi 2 e 2a, della ustawa o podatku od towarów i usług (legge sulle imposte sui beni e le prestazioni di servizi), dell'11 marzo 2004, nella sua versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale (Dz. U. del 2011, n. 177, posizione 1054; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), in combinato disposto con le posizioni da 72 a 75 dell'allegato 3 a tale legge nonché con le posizioni da 32 a 35 dell'allegato 10 alla medesima legge, le forniture di pubblicazioni su carta o su supporto fisico sono soggette a un'aliquota IVA ridotta. Per contro, le trasmissioni di pubblicazioni per via elettronica non godono di un'aliquota IVA ridotta.

## Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 16 Con ricorso del 6 dicembre 2013 il Difensore civico ha chiesto al Trybunał Konstytucyjny (Corte costituzionale, Polonia) di constatare la non conformità alla costituzione polacca, da un lato, delle posizioni da 72 a 75 dell'allegato 3 alla legge sull'IVA, in combinato disposto con l'articolo 41, paragrafo 2, di tale legge, nonché, dall'altro, delle posizioni da 32 a 35 dell'allegato 10 alla medesima legge, in combinato disposto con l'articolo 41, paragrafo 2a, di questa stessa legge, in quanto tali disposizioni prevedono l'applicazione di aliquote IVA ridotte alle sole pubblicazioni messe a disposizione su supporto fisico, restando escluse le pubblicazioni trasmesse per via elettronica.
- 17 Nel corso del procedimento principale, il Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (Maresciallo della Camera bassa del Parlamento della Repubblica di Polonia) e il Prokurator Generalny (Procuratore generale, Polonia) hanno sottolineato che, poiché le disposizioni della legge polacca in esame erano state adottate al fine di trasporre nel diritto interno l'articolo 98, paragrafo 2, e il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata, il legislatore polacco non se ne poteva discostare senza violare i propri obblighi derivanti dal diritto dell'Unione. La stessa opinione è stata sostenuta dai membri del governo polacco invitati dal giudice del rinvio ad esprimere il loro parere relativamente a tale causa.
- 18 Il giudice del rinvio ritiene che vi siano tuttavia ragioni per dubitare della validità di queste due disposizioni della direttiva 2006/112 modificata.
- 19 In primo luogo, tale giudice rileva che la direttiva 2009/47, da cui trae origine il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata, potrebbe essere inficiata da un vizio di procedura, in quanto il tenore letterale di tale punto differisce dal testo della proposta di direttiva che era stata trasmessa al Parlamento.
- 20 In secondo luogo, detto giudice ritiene che l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 modificata, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III a tale direttiva, potrebbe essere contrario al principio di neutralità fiscale. Infatti, mentre i libri digitali messi a disposizione su supporto fisico e quelli trasmessi per via elettronica presentano proprietà analoghe e rispondono agli stessi bisogni dei consumatori, il suddetto articolo 98, paragrafo 2, autorizza l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta solo alla fornitura di libri digitali su supporto fisico.
- 21 Di conseguenza, il Trybunał Konstytucyjny (Corte costituzionale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se il punto 6 dell'allegato III alla direttiva [2006/112 modificata] 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 [2006/112 modificata], 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».

## Sulle questioni pregiudiziali

### *Sulla prima questione*

- 22 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata sia invalido per il fatto che il procedimento legislativo che ha portato alla sua adozione sarebbe stato viziato da una violazione delle forme sostanziali. Infatti, dal momento che il tenore letterale del punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata è diverso dal testo contenuto nella proposta di direttiva sulla cui base il Parlamento è stato consultato, il giudice del rinvio si chiede se quest'ultimo non avrebbe dovuto essere consultato nuovamente.
- 23 Nel caso di specie, si deve rilevare che, conformemente all'articolo 93 TCE, divenuto articolo 113 TFUE, che prevede una procedura legislativa speciale, il Parlamento doveva essere consultato prima dell'adozione della direttiva 2009/47 e, di conseguenza, prima della sostituzione, da parte di tale direttiva, del punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112.
- 24 Infatti, la regolare consultazione del Parlamento nei casi previsti dal Trattato CE, divenuto Trattato FUE, costituisce una formalità sostanziale la cui inosservanza implica la nullità dell'atto considerato (sentenza del 10 maggio 1995, Parlamento/Consiglio, C-417/93, EU:C:1995:127, punto 9).
- 25 La partecipazione effettiva del Parlamento all'iter legislativo, conformemente alle procedure previste dal Trattato, rappresenta infatti un elemento essenziale dell'equilibrio istituzionale voluto dal Trattato stesso, e ciò in quanto la competenza del Parlamento riflette un fondamentale principio della democrazia, secondo cui i popoli partecipano all'esercizio del potere per il tramite di un'assemblea rappresentativa (v., in tal senso, sentenze del 5 luglio 1995, Parlamento/Consiglio, C-21/94, EU:C:1995:220, punto 17, e del 10 giugno 1997, Parlamento/Consiglio, C-392/95, EU:C:1997:289, punto 14).
- 26 L'obbligo di consultare il Parlamento nel corso del procedimento legislativo, nei casi previsti dal Trattato, implica che esso sia nuovamente consultato ogni volta che l'atto infine adottato, considerato complessivamente, sia diverso quanto alla sua stessa sostanza da quello sul quale il Parlamento è già stato consultato, eccetto i casi in cui gli emendamenti corrispondono essenzialmente al desiderio espresso dal Parlamento stesso (v., in tal senso, sentenza del 5 ottobre 1994, Germania/Consiglio, C-280/93, EU:C:1994:367, punto 38 e giurisprudenza citata).
- 27 Occorre pertanto esaminare se il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata sia diverso, quanto alla sua stessa sostanza, dal testo contenuto nella proposta di direttiva sulla cui base il Parlamento è stato consultato.
- 28 A tale riguardo, si deve rilevare che la proposta di direttiva prevedeva che il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 menzionasse da quel momento in poi, tra le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che potevano essere oggetto delle aliquote IVA ridotte, la «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, 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».

- 29 Orbene, il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata fa riferimento alla «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».
- 30 Dal raffronto tra i testi rispettivi della proposta di direttiva e del punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata risulta quindi che tale punto si distingue dalla suddetta proposta in quanto non menziona, quali tipi di supporto fisico che possono dar luogo all'applicazione di un'aliquota IVA ridotta, gli «audiolibri, [i] CD, [e i] CD-ROM», elencati dalla proposta, né riguarda espressamente i libri «che riproduca[no] essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati», contrariamente alla suddetta proposta, bensì fa riferimento alla fornitura di libri su «qualsiasi tipo di supporto fisico».
- 31 Tuttavia, da tali differenze non si può dedurre che il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata sia diverso, quanto alla sua stessa sostanza, dal testo contenuto nella proposta di direttiva.
- 32 Infatti, dato che tale proposta precisava che essa riguardava anche i libri forniti su «qualunque supporto fisico analogo» ai libri stampati, agli audiolibri, ai CD e ai CD-ROM, l'elenco contenuto nella suddetta proposta deve essere considerato non tassativo, ma avente ad oggetto di illustrare il fatto che erano compresi tutti i tipi di supporto fisico ipotizzabili, come ha infine stabilito il Consiglio al punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata.
- 33 Vero è che il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata non indica espressamente che, perché si possa applicare un'aliquota IVA ridotta, i supporti fisici di cui trattasi devono riprodurre essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati. Tuttavia, dal momento che tale testo precisa di riguardare solo i «libri», nozione che designa, nel senso ordinario di tale termine, un'opera stampata, ne consegue che, per rientrare nell'ambito di applicazione di tale disposizione, i supporti di cui trattasi devono riprodurre essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati.
- 34 Di conseguenza, occorre constatare, come ha fatto la Corte al punto 53 della sentenza del 5 marzo 2015, Commissione/Lussemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143), che il testo del punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata non è altro che una semplificazione redazionale del testo contenuto nella proposta di direttiva e la cui sostanza è stata integralmente mantenuta.
- 35 In tali circostanze, il Consiglio non era tenuto a consultare nuovamente il Parlamento.
- 36 Da quanto precede risulta che il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata non è invalido per il fatto che il procedimento legislativo che ha portato alla sua adozione sarebbe stato viziato da una violazione delle forme sostanziali.

#### *Sulla seconda questione*

- 37 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede se l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 modificata, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III a tale direttiva, sia invalido in quanto, escludendo l'applicazione delle aliquote IVA ridotte alla fornitura di libri pubblicati in forma digitale e di altre pubblicazioni elettroniche, lede il principio di neutralità fiscale.

#### *Osservazioni preliminari*

- 38 In primo luogo, si deve rilevare che, anche se il giudice del rinvio fa riferimento, nel testo della sua questione, al principio di neutralità fiscale, dalla decisione di rinvio risulta che tale giudice solleva in sostanza la questione della validità dell'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 modificata, in

combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III a tale direttiva, alla luce del principio della parità di trattamento, come enunciato all'articolo 20 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»).

- 39 In secondo luogo, sebbene, nella formulazione della sua questione, il giudice del rinvio menzioni, oltre ai libri pubblicati in forma digitale, le «altre pubblicazioni elettroniche», dalla decisione di rinvio risulta altresì che i dubbi espressi da tale giudice vertono esclusivamente sull'esistenza di un'eventuale disparità di trattamento, operata dalla direttiva 2006/112 modificata, nella fornitura di libri digitali a seconda che questi ultimi siano trasmessi mediante un supporto fisico o per via elettronica.
- 40 In tali circostanze, occorre considerare che il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 modificata, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III a tale direttiva, sia invalido per il fatto che, escludendo ogni possibilità per gli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri digitali per via elettronica, detto articolo viola il principio della parità di trattamento, come enunciato all'articolo 20 della Carta.

#### *Giudizio della Corte*

- 41 Si deve anzitutto ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, il principio della parità di trattamento impone che situazioni comparabili non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, a meno che tale trattamento non sia obiettivamente giustificato (sentenze del 12 novembre 2014, Guardian Industries e Guardian Europe/Commissione, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punto 51, e del 4 maggio 2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, punto 35).

#### *– Sul trattamento di situazioni comparabili*

- 42 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, gli elementi che caratterizzano situazioni diverse nonché l'eventuale comparabilità di queste ultime devono essere determinati e valutati alla luce dell'oggetto e dello scopo delle disposizioni in esame, fermo restando che devono essere presi in considerazione, a tale fine, i principi e gli obiettivi del settore di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e a., C-127/07, EU:C:2008:728, punto 26 nonché giurisprudenza citata).
- 43 Nel caso di specie, il trattamento differenziato cui fa riferimento il giudice del rinvio risulta dall'impossibilità per gli Stati membri di prevedere l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri digitali per via elettronica, mentre l'applicazione di una siffatta aliquota è autorizzata per quanto riguarda la fornitura di libri digitali su qualsiasi tipo di supporto fisico. Di conseguenza, gli elementi che caratterizzano queste due situazioni, nonché la loro eventuale comparabilità, devono essere determinati e valutati alla luce degli scopi perseguiti dal legislatore allorché esso ha consentito agli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri digitali su qualsiasi tipo di supporto fisico.
- 44 A tale riguardo, occorre rilevare che la facoltà per gli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri stampati è stata prevista, per la prima volta, dalla 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), che, con il suo articolo 1, ha inserito nella sesta direttiva un allegato H, relativo all'elenco delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi suscettibili di essere soggette ad aliquote ridotte dell'IVA, il cui punto 6 è stato ripreso al punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112, nella sua versione precedente l'entrata in vigore della direttiva 2009/47. Tale facoltà è stata estesa da quest'ultima direttiva alla fornitura di libri su «qualsiasi tipo di supporto fisico».

- 45 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 56 delle conclusioni, l'obiettivo sotteso all'applicazione di un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri consiste nell'incentivare la lettura, che si tratti di letteratura, di pubblicazioni tecniche, di giornali o di periodici.
- 46 Si deve pertanto ritenere che la direttiva 2006/112 modificata, allorché consente agli Stati membri di applicare aliquote IVA ridotte alla fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico, persegua un siffatto obiettivo.
- 47 Una simile conclusione è peraltro rafforzata dal fatto che il punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata esclude la possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta alla fornitura del «materiale interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità». Infatti, un materiale di tal genere è caratterizzato dal fatto che esso non persegue in alcun modo l'obiettivo di cui al punto 45 della presente sentenza.
- 48 Ciò detto, affinché un simile obiettivo possa essere raggiunto, ciò che rileva è che i cittadini dell'Unione europea possano effettivamente accedere al contenuto dei libri, mentre le modalità di fornitura dei medesimi non rivestono a tale riguardo un ruolo determinante.
- 49 Di conseguenza, si deve constatare che, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dall'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 modificata, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III a tale direttiva, la fornitura di libri digitali su qualsiasi tipo di supporto fisico, da un lato, e la fornitura di libri digitali per via elettronica, dall'altro, costituiscono situazioni comparabili.
- 50 Tale conclusione non è rimessa in discussione dal fatto che, conformemente all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 modificata, la fornitura di un libro digitale su supporto fisico costituisce, in linea di principio, una cessione di beni, mentre, in forza dell'articolo 24, paragrafo 1, e dell'articolo 25 di tale direttiva, la fornitura di un libro digitale per via elettronica costituisce una prestazione di servizi. Infatti, poiché le norme sull'IVA mirano, in linea di principio, a tassare allo stesso modo il consumo di beni e quello di servizi, questa diversa qualificazione non appare determinante sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dall'articolo 98, paragrafo 2, di tale direttiva, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III alla medesima, richiamato al punto 45 della presente sentenza.
- 51 Di conseguenza, dal momento che l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 modificata, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III a tale direttiva, ha l'effetto di escludere l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri digitali per via elettronica mentre una siffatta applicazione è autorizzata per la fornitura di libri digitali su qualsiasi tipo di supporto fisico, si deve ritenere che tali disposizioni instaurino una differenza di trattamento tra due situazioni peraltro comparabili sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal legislatore dell'Unione.

– *Sulla giustificazione*

- 52 Qualora si constati una differenza di trattamento tra due situazioni comparabili, il principio della parità di trattamento non risulta tuttavia violato se tale differenza è debitamente giustificata (v., in tal senso, sentenza del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e a., C-127/07, EU:C:2008:728, punto 46).
- 53 Ciò avviene, secondo una giurisprudenza costante della Corte, quando la differenza di trattamento sia collegata a un legittimo scopo perseguito dalla misura che ha l'effetto di instaurare una differenza siffatta e quest'ultima sia proporzionata a tale scopo (v., in tal senso, sentenze 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).

- 54 In tale contesto, resta inteso che il legislatore dell'Unione è chiamato, quando adotta una misura di carattere fiscale, a operare scelte di natura politica, economica e sociale, nonché a stabilire un ordine di priorità tra interessi divergenti o a effettuare valutazioni complesse. Di conseguenza, occorre riconoscergli, in tale ambito, un ampio potere discrezionale, di modo che il controllo giurisdizionale del rispetto delle condizioni menzionate al punto precedente della presente sentenza si deve limitare al controllo dell'errore manifesto [v., in tal senso, sentenze del 10 dicembre 2002, *British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, punto 123, nonché del 17 ottobre 2013, *Billerud Karlsborg e Billerud Skärblacka*, C-203/12, EU:C:2013:664, punto 35].
- 55 Nel caso di specie, si deve ricordare che la differenza di trattamento constatata al punto 51 della presente sentenza risulta dall'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 modificata, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III a tale direttiva, il quale esclude l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di tutti i servizi elettronici e, di conseguenza, alla fornitura di libri digitali per via elettronica, contrariamente alla fornitura di libri, eventualmente, digitali, su qualsiasi tipo di supporto fisico.
- 56 A tale riguardo, dai lavori preparatori della direttiva 2002/38 risulta che le modifiche proposte dalla Commissione hanno costituito, per quanto riguarda la tassazione dei servizi forniti per via elettronica, una prima tappa verso l'attuazione di una nuova politica in materia di IVA, diretta a semplificare e a rafforzare il sistema di IVA, in modo da incoraggiare le transazioni commerciali legittime nell'ambito del mercato interno. Emerge infatti da tali lavori preparatori che il commercio elettronico rappresenta un importante potenziale di creazione di ricchezza e di impiego nell'Unione, e che la realizzazione di un contesto normativo chiaro e preciso costituisce un presupposto indispensabile per instaurare un clima di fiducia che stimoli le imprese a investire e a commerciare.
- 57 Come chiarito dal Consiglio e dalla Commissione in risposta a un quesito scritto posto dalla Corte e in udienza, l'esclusione dell'applicazione di un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri digitali per via elettronica, di cui all'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 modificata, va intesa come parte di un sistema particolare di IVA per il commercio elettronico. Dalle spiegazioni date da tali istituzioni risulta infatti che si è ritenuto necessario assoggettare i servizi forniti per via elettronica a norme chiare, semplici e uniformi, affinché l'aliquota IVA applicabile a tali servizi potesse essere stabilita con certezza e la gestione di tale imposta da parte dei soggetti passivi e delle amministrazioni fiscali nazionali fosse così facilitata.
- 58 Orbene, la legittimità di un obiettivo siffatto non può ragionevolmente essere messa in dubbio.
- 59 Il principio di certezza del diritto, sotteso a tale obiettivo, esige infatti che una normativa dell'Unione consenta agli interessati di conoscere senza ambiguità la portata dei propri diritti e obblighi, affinché essi possano regolarsi con cognizione di causa (v., in tal senso, sentenza del 15 luglio 2010, *Commissione/Regno Unito*, C-582/08, EU:C:2010:429, punto 49 e giurisprudenza citata).
- 60 Inoltre, la Corte ha già riconosciuto la legittimità dell'obiettivo consistente, per un legislatore, nello stabilire norme generali che possano essere facilmente applicate da parte degli operatori economici e agevolmente controllate dalle autorità nazionali competenti (v., in tal senso, sentenza del 24 febbraio 2015, *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, punto 33).
- 61 Per quanto concerne l'idoneità della misura, di cui all'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 modificata, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III a tale direttiva, a realizzare l'obiettivo perseguito, quale precisato ai punti 56 e 57 della presente sentenza, non risulta che la valutazione operata dal legislatore dell'Unione abbia ecceduto il potere discrezionale di cui quest'ultimo dispone.

- 62 Infatti, escludendo l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta ai servizi forniti per via elettronica, il legislatore dell'Unione evita ai soggetti passivi e alle amministrazioni fiscali nazionali di dover esaminare, per ogni tipo di servizio elettronico fornito, se esso rientri in una delle categorie di servizi che possono beneficiare di una simile aliquota in forza dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata.
- 63 Pertanto, la misura in questione deve essere considerata idonea a realizzare l'obiettivo di stabilire con certezza l'aliquota IVA applicabile ai servizi forniti per via elettronica e a facilitare così la gestione di tale imposta da parte dei soggetti passivi e delle amministrazioni fiscali nazionali.
- 64 Per quanto riguarda l'esigenza, legata al requisito di proporzionalità, che sia scelta la misura meno gravosa rispetto alle altre misure appropriate ipotizzabili e che gli inconvenienti causati non siano sproporzionati rispetto agli obiettivi perseguiti, si deve rilevare che il legislatore dell'Unione avrebbe eventualmente potuto dissociare la fornitura di libri digitali per via elettronica dall'insieme dei servizi elettronici e, di conseguenza, consentire l'applicazione a tali libri di un'aliquota IVA ridotta.
- 65 Tuttavia, una siffatta soluzione potrebbe essere in contrasto con l'obiettivo perseguito dal legislatore dell'Unione attinente alla necessità di porre rimedio all'incertezza giuridica provocata dalle continue evoluzioni cui sono soggetti i servizi elettronici nel loro complesso, ragion per cui il legislatore dell'Unione ha escluso tutti questi servizi dall'elenco delle operazioni che possono beneficiare di un'aliquota IVA ridotta in forza dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata.
- 66 A tale riguardo, ammettere che gli Stati membri abbiano la possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri digitali per via elettronica, come consentito per la fornitura di libri del genere su qualsiasi tipo di supporto fisico, equivarrebbe a pregiudicare la coerenza d'insieme della misura voluta dal legislatore dell'Unione, consistente nell'escludere tutti i servizi elettronici dalla possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta.
- 67 Quanto all'eventualità di estendere la possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta a tutti i servizi elettronici, si deve rilevare che l'adozione di una misura siffatta avrebbe introdotto, in via generale, una disparità di trattamento tra i servizi non elettronici, che in linea di principio non beneficiano di un'aliquota IVA ridotta, e i servizi elettronici.
- 68 Di conseguenza, il legislatore dell'Unione era legittimato, nell'ambito del margine discrezionale di cui dispone, a ritenere che nessuna delle due misure teoricamente prospettabili fosse appropriata per realizzare i diversi obiettivi da esso perseguiti.
- 69 Occorre aggiungere che dagli articoli 4 e 5 della direttiva 2002/38 nonché dall'articolo 6 della direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU 2008, L 44, pag. 11), risulta che il Consiglio ha previsto di riesaminare il sistema impositivo specifico dei servizi forniti per via elettronica, al fine di tener conto dell'esperienza acquisita. Peraltro la Commissione ha annunciato, in una comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo su un piano d'azione sull'IVA [COM (2016) 148 final], la propria intenzione di esaminare l'elaborazione di un progetto di direttiva recante modifica della direttiva 2006/112 modificata.
- 70 In simili circostanze, la differenza di trattamento risultante dall'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 modificata, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III a tale direttiva, tra la fornitura di libri digitali per via elettronica e la fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico deve essere ritenuta debitamente giustificata.
- 71 Occorre pertanto constatare che l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 modificata, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III a tale direttiva, che ha l'effetto di escludere la possibilità per gli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri digitali per via

elettronica, autorizzandoli al contempo ad applicare un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri digitali su qualsiasi tipo di supporto fisico, non viola il principio della parità di trattamento, come enunciato all'articolo 20 della Carta.

- 72 Come risulta dalle suesposte considerazioni, dall'esame delle questioni pregiudiziali non è emerso alcun elemento idoneo a inficiare la validità del punto 6 dell'allegato III alla direttiva 2006/112 modificata o dell'articolo 98, paragrafo 2, di tale direttiva, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III alla medesima.

### **Sulle spese**

- 73 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 (Grande Sezione) dichiara:

**Dall'esame delle questioni pregiudiziali non è emerso alcun elemento idoneo a inficiare 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, come modificata dalla direttiva 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009, o dell'articolo 98, paragrafo 2, di tale direttiva, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III alla medesima.**

Firme