



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

5 ottobre 2023*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 98, paragrafo 2 – Facoltà per gli Stati membri di applicare un'aliquota ridotta a determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi – Allegato III, punti 1 e 12 bis – Alimenti simili preparati con il medesimo ingrediente principale – Bevande calde preparate a base di latte – Applicazione di aliquote IVA ridotte differenti – Beni aventi le medesime caratteristiche e le medesime proprietà oggettive – Beni accompagnati o meno da servizi di preparazione e di messa a disposizione da parte del fornitore»

Nella causa C-146/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia), con decisione del 28 gennaio 2022, pervenuta in cancelleria il 1° marzo 2022, nel procedimento

YD

contro

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

con l'intervento di:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da M. Safjan, presidente di sezione, N. Jääskinen (relatore) e M. Gavalec, giudici,

avvocato generale: J. Richard de la Tour

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per YD, da S. Czajka, J. Orłowski, I. Rymanowska e A. Tałasiewicz, doradcy podatkowi;

* Lingua processuale: il polacco.

- per il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, da K. Nowicka e B. Rogowska-Rajda;
- per il Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, da P. Chrupek, radca prawny;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e A. Stobiecka-Kuik, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), dell'articolo 14, paragrafo 1, dell'articolo 24, paragrafo 1, e dell'articolo 98 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva (UE) 2018/1713 del Consiglio, del 6 novembre 2018 (GU 2018, L 286, pag. 20) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), letti in combinato disposto con i considerando 4 e 7, l'allegato III, punti 1 e 12 bis, i principi di leale cooperazione, di neutralità fiscale, di legalità e di certezza del diritto, nonché con l'articolo 6 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 77, pag. 1).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra YD e il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direttore del Servizio nazionale delle informazioni del Tesoro, Polonia) (in prosieguo: l'«autorità tributaria») in merito all'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) applicabile alle operazioni di vendita di bevande al latte e cioccolato realizzate da YD nei suoi stabilimenti di consumo.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

La NC

- 3 La voce 2202 della nomenclatura combinata contenuta nell'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 1987, L 256, pag. 1), nella versione risultante dal regolamento (CE) n. 1549/2006 della Commissione, del 17 ottobre 2006 (GU 2006, L 301, pag. 1) (in prosieguo: la «NC»), comprende le «[a]cque, comprese le acque minerali e le acque gassate, con aggiunta di zucchero o di altri dolcificanti o di aromatizzanti, ed altre bevande non alcoliche, esclusi i succhi di frutta o di ortaggi della voce 2009».

Direttiva IVA

4 Ai sensi dei considerando 4 e 7 della direttiva IVA:

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

(...)

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

5 L’articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), di tale direttiva prevede quanto segue:

«Sono soggette all’IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

6 L’articolo 14, paragrafo 1, della direttiva suddetta così dispone:

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

7 Ai sensi dell’articolo 24, paragrafo 1, della medesima direttiva:

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

8 L’articolo 96 della direttiva IVA dispone quanto segue:

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

9 L’articolo 98 di tale direttiva così recita:

«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, a eccezione di quelli che rientrano nell'allegato III, punto 6).

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

- 10 L'allegato III della direttiva IVA, intitolato «Elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98», enumera, ai punti 1 e 12 bis:

«1) Prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari;

(...)

12 bis) servizi di ristorazione e catering, con la possibilità di escludere la fornitura di bevande (alcoliche e/o non alcoliche)».

Regolamento di esecuzione n. 282/2011

- 11 L'articolo 6 del regolamento di esecuzione n. 282/2011 così prevede:

«1. I servizi di ristorazione e di catering consistono nella fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, destinati al consumo umano, accompagnata da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato. La fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente dell'insieme in cui i servizi prevalgono. Nel caso della ristorazione tali servizi sono prestati nei locali del prestatore, mentre nel caso del catering i servizi sono prestati in locali diversi da quelli del prestatore.

2. La fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, compreso o meno il trasporto ma senza altri servizi di supporto, non è considerata un servizio di ristorazione o di catering ai sensi del paragrafo 1».

Diritto polacco

- 12 La ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. n. 54, posizione 535), nella versione applicabile alla controversia principale (Dz. U. del 2018, posizione 2174) (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), all'articolo 41, paragrafo 2, dispone che «[p]er i beni e servizi elencati nell'allegato 3 della legge», diversi da quelli che rientrano nella sezione 56 del Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (regolamento del Consiglio dei Ministri relativo alla classificazione polacca dei prodotti e dei servizi), del 4 settembre 2015 (Dz. U. del 2015, posizione 1676; in prosieguo: il

«PKWiU»), «l'aliquota dell'imposta è pari al 7%, fatto salvo l'articolo 114, paragrafo 1». L'aliquota IVA prevista in tale disposizione è stata portata all'8% in forza dell'articolo 146aa, paragrafo 1, punto 1, di tale legge.

- 13 L'articolo 41, paragrafo 2a, della legge sull'IVA prevede che «[p]er i beni e i servizi elencati nell'allegato 10 della legge», diversi da quelli rientranti nella sezione 56 del PKWiU, «l'aliquota dell'imposta è del 5%».
- 14 Ai sensi dell'articolo 41, paragrafo 12f, punto 1, di tale legge:
«L'aliquota d'imposta di cui al paragrafo 2 si applica alla fornitura di beni e servizi classificati secondo la classificazione polacca dei prodotti e dei servizi nel gruppo dei servizi di ristorazione e di vendita di bevande (PKWiU 56), ad eccezione delle vendite riguardanti: bevande diverse da quelle elencate nell'allegato 3 o nell'allegato 10 della legge o nei regolamenti di esecuzione che ne derivano, ivi compresa la loro preparazione e il loro servizio».
- 15 L'allegato 10, punto 17, di detta legge riguarda «le acque, comprese le acque minerali e le acque gassate, con aggiunta di zucchero o di altri dolcificanti o di aromatizzanti, ed altre bevande non alcoliche, esclusi i succhi di frutta o di ortaggi della voce NC 2009 – esclusivamente i seguenti prodotti: 1) yogurt, latticello, kefir, latte non rientrante nella voce 04 della NC – esclusi i prodotti contenenti caffè ed estratti, essenze o concentrati di caffè; 2) bevande analcoliche nelle quali la proporzione, in peso, di succhi di frutta, di ortaggi o di succhi di frutta e di ortaggi non è inferiore al 20% delle materie prime».
- 16 La sezione 56 del PKWiU, intitolata «Servizi di ristorazione e di vendita di bevande», comprende i «[s]ervizi di ristorazione e ristorazione mobile», i «[s]ervizi di preparazione e fornitura di prodotti alimentari (catering) a clienti esterni e altri servizi di ristorazione» e i «[s]ervizi di preparazione e fornitura di bevande».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 17 YD, ricorrente nel procedimento principale, gestisce una catena di caffè a Breslavia (Polonia) che commercializza una bevanda denominata «Classic Hot Chocolate», che si presenta sotto forma di cioccolata calda preparata a base di latte e di una salsa al cioccolato.
- 18 YD ha inviato all'autorità tributaria una richiesta di informazioni vincolanti riguardanti l'aliquota IVA applicabile a tale bevanda. Con parere del 17 giugno 2020, tale autorità ha ritenuto che la vendita da asporto e la vendita in loco di detta bevanda dovessero essere considerate cessioni di beni accompagnate da servizi accessori, vale a dire la preparazione e la fornitura della bevanda al cliente per un consumo immediato. Essa ne ha concluso che tale prestazione rientrava nella sezione 56 del PKWiU, intitolata «Servizi di ristorazione e di vendita di bevande», cosicché tali cessioni di beni sono soggette all'aliquota IVA ridotta dell'8%.
- 19 YD ha contestato tale parere sostenendo che occorre applicare un'aliquota IVA ridotta del 5%, per analogia con le altre cessioni di beni di cui all'allegato 10 della legge sull'IVA, il quale comprende, in particolare, le bevande a base di latte. A tale proposito, essa invocava, a causa della somiglianza tra tali prodotti e la bevanda di cui trattasi nel procedimento principale, una violazione del principio di neutralità dell'IVA, una violazione delle regole di concorrenza e un'errata attuazione della legge sull'IVA.

- 20 L'autorità tributaria ha confermato il suo parere con decisione dell'11 dicembre 2020. Essa ha rilevato che i prodotti alimentari classificati alla sezione 56 del PKWiU, come la bevanda di cui trattasi, non erano intercambiabili con le bevande al latte offerte in vendita al dettaglio, assoggettate all'aliquota IVA ridotta del 5%. Essa ha sottolineato la differenza che, a suo avviso, distingue una bevanda pronta all'uso venduta in negozio da una bevanda calda preparata da un dipendente, su ordinazione e in un caffè, tenendo conto dei desideri individuali del cliente interessato. La cessione è accompagnata, nel secondo caso, da servizi accessori che incidono sulla decisione del consumatore di acquistare il prodotto di cui trattasi.
- 21 A seguito di tale decisione, YD ha presentato un ricorso al Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia), giudice del rinvio, deducendo una violazione dell'articolo 41, paragrafo 12f, punto 1, della legge sull'IVA, in combinato disposto con l'articolo 41, paragrafo 2a, e con il punto 17, paragrafo 1, dell'allegato 10 di tale legge, nonché dell'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA e dei considerando 4 e 7 di tale direttiva. A suo avviso, è in base ad un'interpretazione erronea di tali disposizioni che l'autorità tributaria ha concluso che la fornitura della bevanda di cui trattasi nel procedimento principale doveva essere assoggettata all'aliquota IVA ridotta dell'8%. YD ritiene che tale bevanda debba essere assoggettata a una tassazione analoga a quella a cui sono assoggettati gli altri beni elencati nell'allegato 10 della legge sull'IVA, ossia una tassazione con un'aliquota IVA ridotta del 5%, al fine di garantire condizioni di concorrenza eque tra tali beni.
- 22 Il giudice del rinvio nutre dubbi quanto alla compatibilità della normativa e della prassi nazionali di cui trattasi con la direttiva IVA, come interpretata dalla giurisprudenza della Corte, nonché con i principi del sistema comune dell'IVA.
- 23 Tale giudice indica, in sostanza, che il legislatore polacco ha previsto di applicare aliquote IVA ridotte ai «prodotti alimentari» di cui al punto 1 dell'allegato III della direttiva IVA e ai «servizi di ristorazione e catering» di cui al punto 12 bis di tale allegato III. Infatti, l'articolo 41, paragrafo 2a, della legge sull'IVA prevede che ai beni e servizi elencati nell'allegato 10 di tale legge, che fa riferimento alla voce 2202 della NC, sia applicabile un'aliquota IVA ridotta pari al 5%. Tuttavia, tali beni e servizi non possono beneficiare di tale aliquota se rientrano nella sezione 56 del PKWiU.
- 24 In tale contesto, detto giudice si chiede, in primo luogo, se, alla luce del principio della certezza del diritto, il legislatore nazionale possa ricorrere a due fonti di classificazione diverse, la NC e il PKWiU, per definire l'aliquota IVA applicabile a una stessa categoria di beni o di servizi.
- 25 In primo luogo, esso afferma che la legge sull'IVA e il PKWiU non perseguono gli stessi obiettivi.
- 26 In secondo luogo, esso considera che si possa ritenere che l'autorità tributaria benefici di un potere discrezionale troppo ampio nella determinazione dell'aliquota IVA da applicare a beni e servizi che rispondono alla medesima esigenza per un consumatore medio, il che non sarebbe conforme al principio di neutralità dell'IVA.
- 27 In terzo luogo, esso rileva che il legislatore polacco fa riferimento al PKWiU, mentre quest'ultimo interpreta la nozione di «attività imponibile» diversamente dal sistema comune dell'IVA, in particolare per quanto riguarda la qualificazione di una prestazione composta da una prestazione principale e da più prestazioni accessorie.

- 28 In secondo luogo, il giudice del rinvio indica che è pacifico che la vendita della bevanda di cui trattasi costituisce una cessione di beni. Tuttavia, esso nutre dubbi quanto al fatto che l'autorità tributaria possa ritenere che i servizi accessori connessi alla sua preparazione e alla sua commercializzazione possano determinare l'applicazione a tale prodotto di un'aliquota IVA diversa rispetto a prodotti simili, ma che non sono accompagnati da tali servizi.
- 29 In tali circostanze, il Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c); l'articolo 14, paragrafo 1, l'articolo 24, paragrafo 1; e l'articolo 98, paragrafi da 1 a 3, della [direttiva IVA], in combinato disposto con l'articolo 6, paragrafi 1 e 2, del [regolamento di esecuzione n. 282/2011], in combinato disposto con l'allegato III, punti 1 e 12 bis, della citata direttiva e con i considerando 4 e 7 della [stessa], nonché il principio di leale cooperazione, il principio di neutralità fiscale, il principio di legalità dell'imposta e il principio della certezza del diritto, ostino a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nella presente causa, che prevede l'aliquota IVA ridotta del 5% per i prodotti alimentari, tra cui le bevande a base di latte, [rientranti nella] voce NC 2202 della nomenclatura combinata, escludendo dalla suddetta aliquota i prodotti alimentari, tra cui le bevande a base di latte, classificati come servizi di ristorazione e di vendita di bevande secondo la [sezione 56 del PKWiU] e applicando a tali prodotti (alle cessioni e ai servizi ad essi relativi) l'aliquota IVA ridotta dell'8%, in una situazione in cui il consumatore medio, acquistando i prodotti o servizi in parola, considera tali cessioni (servizi) come rispondenti alle stesse esigenze.
- 2) Se sia compatibile con i principi di neutralità fiscale e di certezza del diritto una prassi amministrativa che implica l'applicazione di due diverse aliquote IVA ridotte a prodotti aventi le stesse caratteristiche e qualità oggettive, a seconda che vengano o meno prestati i servizi di preparazione e di somministrazione di tali prodotti, differenziando in tal modo i prodotti in parola in funzione del fattore soggettivo e non oggettivo».

Sulle questioni pregiudiziali

- 30 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 98 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'allegato III, punti 1 e 12 bis, di quest'ultima, l'articolo 6 del regolamento di esecuzione n. 282/2011 nonché il principio di neutralità fiscale, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che prevede che prodotti alimentari composti dal medesimo ingrediente principale e rispondenti alla medesima esigenza per un consumatore medio siano assoggettati a due aliquote IVA ridotte diverse, a seconda che siano venduti al dettaglio in un negozio o siano preparati e forniti caldi a un cliente su sua richiesta per il loro consumo immediato.
- 31 In limine, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 96 della direttiva IVA, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi si applica, in linea di principio, un'aliquota IVA identica, ossia l'aliquota normale fissata da ciascuno Stato membro.

- 32 In deroga a tale principio, l'articolo 98 di tale direttiva riconosce agli Stati membri la facoltà di applicare aliquote IVA ridotte. A questo scopo, l'allegato III della suddetta direttiva elenca in maniera esaustiva le categorie di cessioni di beni e di prestazioni di servizi che possono essere assoggettate a tali aliquote ridotte (sentenza del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 La finalità della facoltà concessa agli Stati membri di prevedere aliquote IVA ridotte è quella di rendere meno onerosi e, di conseguenza, maggiormente accessibili al consumatore finale, sul quale grava in definitiva l'imposta, taluni beni e servizi ritenuti particolarmente necessari (sentenza del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 34 Conformemente a giurisprudenza costante della Corte, spetta agli Stati membri, fatta salva l'osservanza del principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, determinare con maggiore precisione, tra le cessioni di beni e le prestazioni di servizi incluse nelle categorie di cui all'allegato III della direttiva IVA, quelle alle quali si applica l'aliquota ridotta (sentenza del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 35 Al riguardo si deve osservare che, ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 3, della direttiva IVA, gli Stati membri possono far ricorso alla NC quando applicano le aliquote ridotte alle categorie relative a cessioni di beni, per delimitare con precisione la categoria in questione. Tuttavia, occorre rilevare che il ricorso alla NC non è che uno dei vari modi di delimitare con precisione la categoria in questione (sentenza del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 Pertanto, a condizione che le operazioni alle quali si applica l'aliquota ridotta rientrino in una delle categorie di cui all'allegato III della direttiva IVA e che il principio di neutralità fiscale sia rispettato, il legislatore nazionale è libero, quando delimita, nel suo diritto interno, le categorie alle quali intende applicare tale aliquota ridotta, di classificare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi incluse nelle categorie di cui all'allegato III della direttiva IVA secondo il metodo che ritiene più adeguato (sentenza del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punto 40).
- 37 In tale contesto, la Corte ha considerato che, fatto salvo il rispetto delle condizioni enunciate al punto precedente, il legislatore nazionale può classificare in una stessa categoria operazioni imponibili diverse, incluse in categorie distinte di tale allegato III, senza operare alcuna distinzione formale tra le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, e assoggettarle alla stessa aliquota IVA ridotta (sentenza del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punto 41).
- 38 Parimenti, essa ha ritenuto che la direttiva IVA non osta a che le cessioni di beni o le prestazioni di servizi rientranti nella medesima categoria di cui all'allegato III di tale direttiva siano assoggettate a due aliquote IVA ridotte diverse (sentenza del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Tuttavia, occorre ricordare che, quando scelgono di applicare una o due aliquote IVA ridotte a taluna delle categorie di cessioni di beni o di prestazioni di servizi elencate nell'allegato III della direttiva IVA o, se del caso, di limitarne l'applicazione in maniera selettiva a una parte delle

cessioni di beni o delle prestazioni di servizi di ciascuna di tali categorie, gli Stati membri devono rispettare il principio di neutralità fiscale (sentenza del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

- 40 Nel caso di specie, dalle spiegazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che la normativa e la prassi di cui trattasi nel procedimento principale portano a distinguere tra le bevande al latte pronte per il consumo che sono commercializzate in negozi, in quanto classificate tra i prodotti alimentari di cui al codice NC 2202, ai quali è applicata un'aliquota IVA ridotta del 5%, e le bevande calde al latte che, al pari della bevanda Classic Hot Chocolate commercializzata dalla ricorrente nel procedimento principale, sono preparate dal dipendente di un caffè su richiesta di un cliente per un consumo immediato, le quali rientrano nella sezione 56 del PKWiU («servizi di ristorazione e di vendita di bevande») e sono assoggettate ad un'aliquota IVA ridotta dell'8%.
- 41 Aliquote IVA ridotte diverse si applicano quindi alle bevande al latte menzionate in precedenza, a seconda che esse siano oggetto di una vendita al dettaglio, in un negozio, come bevanda pronta per il consumo, o che siano preparate e fornite calde ad un cliente, come cessione di beni, su sua richiesta e per il loro consumo immediato. Tale distinzione deriva dalla loro classificazione, rispettivamente come prodotto alimentare rientrante nella NC e come componente di servizi di ristorazione e di vendita di bevande rientrante nel PKWiU.
- 42 Orbene, dalla giurisprudenza menzionata ai punti da 37 a 39 della presente sentenza risulta, in sostanza, che cessioni di beni o prestazioni di servizi che rientrano nell'allegato III della direttiva IVA possono essere assoggettate a due aliquote IVA ridotte diverse, purché sia rispettato il principio di neutralità fiscale.
- 43 Di conseguenza, un metodo di classificazione dei prodotti alimentari, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, che si fonda in particolare sul fatto che essi siano accompagnati o meno da servizi accessori per il loro consumo, non è, di per sé, incompatibile con il diritto dell'Unione.
- 44 Ciò vale a maggior ragione poiché, mentre sia il punto 1 che il punto 12 bis dell'allegato III della direttiva IVA possono riguardare prodotti alimentari identici o simili in quanto, rispettivamente, «prodotti alimentari» e prodotti oggetto di «servizi di ristorazione e catering», dall'articolo 6 del regolamento di esecuzione 282/2011 risulta che, ai fini della qualificazione di un'operazione imponibile come «servizi di ristorazione e catering», il legislatore dell'Unione europea ha inteso attribuire un'importanza determinante non ai prodotti alimentari stessi né alle modalità di preparazione dei cibi o della loro cessione, bensì all'attuazione di servizi di supporto che accompagnano la fornitura di cibi preparati, servizi che devono essere sufficienti a garantire il consumo immediato di tali cibi e predominanti rispetto alla fornitura di questi ultimi (v., in tal senso, sentenza del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punto 58).
- 45 Spetta, tuttavia, al giudice del rinvio verificare che la normativa di cui trattasi nel procedimento principale rispetti il principio di neutralità fiscale.
- 46 A tale proposito, occorre ricordare che tale principio osta a che cessioni di beni o prestazioni di servizi simili, che si trovino in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattate in modo diverso dal punto di vista dell'IVA (sentenza del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

- 47 Per quanto attiene alla valutazione della somiglianza dei beni o delle prestazioni di servizi interessati, che spetta in definitiva al giudice nazionale, risulta dalla giurisprudenza della Corte che in via principale occorre tener conto del punto di vista del consumatore medio. Beni o prestazioni di servizi sono simili quando presentano proprietà analoghe e rispondono alle medesime esigenze del consumatore, in base ad un criterio di comparabilità dell'uso, e quando le differenze esistenti non influiscono significativamente sulla decisione del consumatore medio di optare per l'uno o l'altro di tali beni o prestazioni di servizi (sentenza del 9 novembre 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).
- 48 Pertanto, spetta al giudice del rinvio esaminare se le bevande al latte classificate come prodotti alimentari rientranti nella voce 2202 della NC e le bevande calde al latte classificate come servizi rientranti nella sezione 56 del PKWiU («servizi di ristorazione e di vendita di bevande»), siano sostituibili tra loro agli occhi del consumatore medio.
- 49 In tale prospettiva, il giudice del rinvio dovrà tener conto, in primo luogo, per quanto riguarda le proprietà delle bevande di cui trattasi nel procedimento principale, del fatto che queste ultime presentano somiglianze, in particolare del fatto che esse sono preparate a partire dal medesimo ingrediente principale, ossia il latte, e che, secondo le constatazioni dell'autorità tributaria, esse presentano una consistenza liquida e un aspetto esteriore simili.
- 50 Tuttavia, il giudice del rinvio dovrà altresì verificare, in tale contesto, se le bevande di cui trattasi nel procedimento principale possano differire sensibilmente a livello di gusto, consistenza e odore, in particolare perché, come indicato dal governo polacco nelle sue osservazioni scritte, il consumatore potrebbe, per quanto riguarda le bevande calde al latte assoggettate all'aliquota IVA ridotta dell'8%, ordinare ingredienti supplementari che possono avere un impatto non trascurabile su tali elementi. Inoltre, il giudice del rinvio dovrà prendere in considerazione il fatto che le bevande di cui trattasi nel procedimento principale presentano una differenza termica idonea ad esercitare un'influenza considerevole sulle loro rispettive proprietà, come il gusto e l'odore.
- 51 In secondo luogo, dalla decisione di rinvio e dalla formulazione della prima questione pregiudiziale risulta che il giudice del rinvio ha accertato che i due tipi di bevande al latte di cui trattasi nel procedimento principale mirano a soddisfare lo stesso fabbisogno di consumo di bevande analcoliche zuccherate.
- 52 In terzo luogo, per quanto riguarda la questione se le differenze tra le bevande al latte di cui trattasi nel procedimento principale possano esercitare un'influenza determinante sulla scelta del consumatore medio di acquistare l'una o l'altra di tali bevande, si deve ricordare che occorre a tal proposito prendere in considerazione le differenze che riguardano le proprietà dei prodotti o delle prestazioni di servizi in questione nonché la loro utilizzazione e che sono quindi inerenti a tali prodotti o a tali prestazioni di servizi, nonché le differenze attinenti al contesto in cui le cessioni di beni o le prestazioni di servizi vengono effettuate (v., in tal senso, sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 53 In tale contesto, occorre rilevare che le bevande commercializzate da YD, essendo preparate specificamente su richiesta del cliente e fornite calde, sono destinate ad essere consumate immediatamente, mentre ciò non avviene necessariamente nel caso delle bevande al latte commercializzate in negozio, sulla cui composizione il consumatore non ha peraltro alcuna influenza. Orbene, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, sembra che tale differenza possa esercitare un'influenza determinante sulla scelta del consumatore di acquistare

l'una o l'altra di tali bevande, in quanto tale scelta non avviene nelle stesse condizioni né con lo stesso obiettivo, e ciò ancor meno se il consumatore può modificare la composizione delle prime bevande ordinando ingredienti supplementari.

- 54 È in particolare alla luce degli elementi esposti ai precedenti punti da 49 a 52 che il giudice del rinvio dovrà stabilire, in primo luogo, se le bevande al latte di cui trattasi nel procedimento principale presentino proprietà analoghe, in secondo luogo, se esse rispondano alle stesse esigenze del consumatore e, in terzo luogo, se le differenze tra tali bevande al latte esercitino un'influenza determinante sulla scelta del consumatore medio di acquistare l'una o l'altra di dette bevande. Si deve sottolineare, a tale proposito, che è sufficiente in particolare che il terzo criterio sia soddisfatto perché si possa ritenere che i beni o le prestazioni di servizi di cui trattasi non siano simili e che il loro assoggettamento ad aliquote IVA ridotte diverse non violi, di conseguenza, il principio di neutralità fiscale (v., in tal senso, sentenza dell'11 settembre 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 31).
- 55 Alla luce dei motivi che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 98 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'allegato III, punti 1 e 12 bis, della stessa, con l'articolo 6 del regolamento di esecuzione n. 282/2011 nonché con il principio di neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che prevede che prodotti alimentari composti dallo stesso ingrediente principale e rispondenti alla medesima esigenza per un consumatore medio siano assoggettati a due aliquote IVA ridotte diverse, a seconda che siano venduti al dettaglio in un negozio o che siano preparati e forniti caldi a un cliente su sua richiesta per il consumo immediato, a condizione che tali prodotti alimentari non presentino proprietà analoghe nonostante l'ingrediente principale che hanno in comune o che le differenze esistenti tra detti prodotti, anche per quanto riguarda i servizi di supporto che accompagnano le loro forniture, influiscano significativamente sulla decisione del consumatore medio di acquistare l'uno o l'altro di essi.

Sulle spese

- 56 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 (Ottava Sezione) dichiara:

L'articolo 98 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2018/1713 del Consiglio, del 6 novembre 2018, in combinato disposto con l'allegato III, punti 1 e 12 bis, della stessa, con l'articolo 6 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112, nonché con il principio di neutralità fiscale,

deve essere interpretato nel senso che:

esso non osta a una normativa nazionale che prevede che prodotti alimentari composti dallo stesso ingrediente principale e rispondenti alla medesima esigenza per un consumatore medio siano assoggettati a due aliquote dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) ridotte diverse, a seconda che siano venduti al dettaglio in un negozio o che siano preparati e

forniti caldi a un cliente su sua richiesta per il consumo immediato, a condizione che tali prodotti alimentari non presentino proprietà analoghe nonostante l'ingrediente principale che hanno in comune o che le differenze esistenti tra detti prodotti, anche per quanto riguarda i servizi di supporto che accompagnano le loro forniture, influiscano significativamente sulla decisione del consumatore medio di acquistare l'uno o l'altro di essi.

Firme