



N. 58 - marzo 2015

Pronunce della Corte di giustizia dell'Unione europea del 5 marzo 2015 sull'applicazione di un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto alla fornitura di libri digitali o elettronici: i casi della Repubblica francese e del Granducato di Lussemburgo

Alcuni Stati membri dell'Unione europea, tra i quali la Francia, il Lussemburgo e, a decorrere dal 1° gennaio 2015, l'Italia, hanno previsto l'applicazione di aliquote dell'IVA *ridotte* alla fornitura di libri digitali o elettronici (nel caso di Italia e Lussemburgo, le aliquote in questione sono, addirittura, *super-ridotte*, ossia inferiori al 5%, con conseguenti ulteriori profili di incompatibilità con il diritto UE).

In merito alla possibilità di introdurre aliquote di tale tipologia, la Corte di giustizia dell'Unione europea ha assunto un orientamento di tipo restrittivo, non reputando ammissibile che uno Stato membro estenda l'ambito di applicazione delle aliquote dell'IVA *ridotte* al di fuori dei casi e delle condizioni previste dalla disciplina comunitaria in materia (su cui si veda il paragrafo 1).

Per quanto concerne la posizione del Governo italiano, il Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, Dario Franceschini, aveva avuto modo di dichiarare, in un comunicato stampa del 19 novembre 2014, che un «libro è un libro indipendentemente dal suo formato, solo un incomprensibile meccanismo burocratico può consentire un regime fiscale discriminatorio per gli e-book». Il comunicato proseguiva annunciando l'avvenuta presentazione, per il Governo, di un emendamento all'articolo 17 della legge di stabilità 2015 (già Atto Camera n. 2679-*bis*), che prevedeva, ai fini della imposta sul valore aggiunto,

di considerare libri tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica. «Con le nuove norme l'IVA sugli e-book viene abbassata pertanto al 4% ed equiparata a quella prevista per i libri cartacei, superando così un regime fiscale discriminatorio sulla lettura. L'emendamento, già bollinato della Ragioneria dello Stato, si aggiunge agli emendamenti parlamentari in materia presentati da PD, Forza Italia e SEL a seguito di un ampio e condiviso dibattito che ha caratterizzato i lavori della Commissione Bilancio della Camera».

Successivamente, in seguito alla pronuncia - in data 5 marzo 2015 - delle sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea sulle aliquote IVA ridotte previste dalla Francia e dal Lussemburgo, il Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo ha osservato - come riportato in un articolo comparso *on line* sul sito www.illibraio.it - che la «Corte di giustizia europea ha applicato le attuali norme. La Francia, il Lussemburgo e l'Italia, in modo diverso, hanno scelto consapevolmente di fare una scelta giusta e secondo me quasi ovvia, di **ritenere che un libro è un libro che sia su carta o su formato elettronico, sempre libro è, non ha senso che abbia due trattamenti fiscali diversi**. È evidente che anche la scelta del Parlamento e del Governo italiano di equiparare l'IVA dell'ebook, dal primo gennaio

al 4%, a quello del libro su carta deve esser accompagnata da un cambiamento di scelte a livello europeo. **Il Governo italiano è impegnato su questo fronte».**

1. *Le decisioni della Corte di giustizia dell'Unione europea*

È utile premettere che l'articolo 99 della direttiva 2006/112/CE in materia di IVA dispone che le aliquote ridotte sono fissate ad una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5 per cento; inoltre la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea interpreta in modo restrittivo la norma di cui all'articolo 110 della predetta direttiva, che consente aliquote ridotte inferiori al minimo prescritto dall'articolo 99 (ossia “super-ridotte”) con riferimento a quelle in vigore al 1° gennaio 1991. Più nel dettaglio l'IVA è disciplinata a livello europeo dalla direttiva 2006/112/CE, che ha istituito il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. In materia di aliquote, l'articolo 97 della direttiva stabilisce che l'aliquota normale d'imposta fissata da ciascun Paese membro non può essere, fino al 31 dicembre 2015, inferiore al 15 per cento. L'aliquota normale viene 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 (articolo 96). Gli articoli 98 e 99 consentono agli Stati membri la facoltà di applicare una o due aliquote ridotte. Tale facoltà è ammessa esclusivamente per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi delle categorie individuate nell'allegato III della direttiva (e lo stesso vale anche per le aliquote “super-ridotte” legittime, ossia in vigore al 1° gennaio 1991). Le aliquote ridotte (e quindi anche le “super-ridotte” legittime) non si applicano ai servizi forniti per via elettronica.

Con sentenze del 5 marzo 2015, emanate nelle cause¹, rispettivamente, [C-479/13](#) (Commissione europea contro Repubblica francese) e [C-502/13](#) (Commissione europea contro Granducato di Lussemburgo), la Corte di giustizia dell'Unione europea ha statuito che la Repubblica francese e il Granducato di Lussemburgo, **avendo entrambi applicato un'aliquota ridotta (nel caso del**

Lussemburgo “super-ridotta”) dell'imposta sul valore aggiunto alla fornitura di libri digitali o elettronici, sono venuti meno agli obblighi ad essi incombenti in forza della [direttiva 2006/112/CE](#) (cd. [Direttiva IVA](#)), del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010, letti in combinato disposto con gli allegati II e III della suddetta direttiva e con il [regolamento di esecuzione \(UE\) n. 282/2011](#) del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112. La Corte ha così accolto i ricorsi per inadempimento, ai sensi dell'articolo 258 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, proposti dalla Commissione europea, il 6 settembre 2013 contro la Repubblica francese e il 18 settembre 2013 contro il Granducato di Lussemburgo.

Per quanto riguarda la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in relazione alla possibilità, per gli Stati membri, di estendere l'ambito di applicazione delle aliquote super-ridotte dell'IVA a fattispecie non contemplate al 1° gennaio 1991, giova ricordare che è prevalso un orientamento ermeneutico di segno restrittivo (causa [C-462/05](#), Commissione c. Portogallo; causa [C-240/05](#), Eurodental; causa [C-169/00](#), Commissione c. Finlandia). La Corte ha inoltre affermato che uno Stato che abbia deciso di escludere determinate operazioni dall'aliquota IVA super-ridotta, riconducendole alle aliquote ordinarie o ridotte, non può più applicare a tali operazioni l'aliquota super-ridotta, pena la violazione del diritto comunitario (causa [C-119/11](#), Commissione c. Francia; causa [C-462/05](#), Commissione c. Portogallo; causa [C-414/97](#), Commissione c. Spagna; causa [C-74/91](#), Commissione c. Germania). La direttiva 5 maggio 2009, n. 2009/47/CE è intervenuta sulla direttiva 2006/112/CE apportando, tra l'altro, modifiche all'allegato III della direttiva 2006/112/CE, che, come detto, elenca le cessioni di beni e le prestazioni di servizi assoggettabili ad aliquota ridotta. Le modifiche intervenute, per quanto qui interessa, hanno avuto tra gli obiettivi quello di “*precisare ed adeguare al progresso tecnologico il riferimento ai libri nell'allegato III*” (Considerando

¹Si veda il [comunicato stampa n. 30/15 del 5 marzo 2015](#).

n. 4 della Direttiva 2009/47). Il detto obiettivo è stato perseguito specificando, nell'allegato III, che "fornitura di libri" è da intendersi come "fornitura di libri **su qualsiasi supporto fisico**".

2. Le normative nazionali di Francia e Granducato di Lussemburgo

Per quanto riguarda la **Repubblica francese**, l'[articolo 278-0 bis del code général des impôts](#) (codice generale delle imposte, «CGI»), nella sua versione vigente alla scadenza del termine fissato nel parere motivato indirizzato dalla Commissione europea alla Repubblica francese il 25 ottobre 2012, prevede che l'IVA è riscossa ad un'aliquota ridotta pari al 5,5% per quanto riguarda, tra le altre, le operazioni di acquisto, d'importazione, di acquisto intracomunitario, di vendita, di cessione, di commissione, di mandato o simili vertenti su libri, inclusa la loro locazione. Tale disposizione si applica ai libri su qualsiasi tipo di supporto fisico, inclusi quelli forniti mediante scaricamento.

Per quanto riguarda il **Granducato di Lussemburgo**, la [legge del 12 febbraio 1979](#) riguardante l'imposta sul valore aggiunto, nella sua versione vigente alla scadenza del termine fissato nel parere motivato indirizzato dalla Commissione europea al Granducato di Lussemburgo il 25 ottobre 2012 («legge sull'IVA»), prevede, al suo articolo 39, paragrafo 3, che l'aliquota IVA normale applicabile alle operazioni imponibili è fissata al 15% della base imponibile. L'aliquota ridotta dell'imposta è fissata al 6% della suddetta base imponibile. L'aliquota super ridotta dell'imposta è fissata al 3% della suddetta base imponibile. Ai sensi dell'articolo 40, paragrafo 1, n. 2), della legge sull'IVA, nei limiti ed alle condizioni che saranno stabilite con regolamento granducale, l'IVA è riscossa all'aliquota super ridotta del 3%, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nonché per gli acquisti intracomunitari e le importazioni di beni, che abbiano ad oggetto i beni ed i servizi indicati all'allegato B della medesima legge; il paragrafo 2 dispone che l'IVA è riscossa all'aliquota normale del 15% per le operazioni imponibili diverse da quelle di cui al paragrafo 1. Il punto 5° dell'allegato B della legge sull'IVA, intitolato «Elenco dei beni e servizi soggetti all'aliquota super ridotta», menziona i libri

(compresi stampati, fogli illustrativi e materiale stampato analogo, album, album da disegno o da colorare per bambini, musica stampata o manoscritta, mappe e carte idrografiche o altri tipi di carte), giornali e periodici ed esclude, tra gli altri, il materiale interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità. Il regolamento granducale del 21 dicembre 1991, che stabilisce i limiti e le condizioni di applicazione dell'aliquota ridotta, super ridotta e intermedia dell'imposta sul valore aggiunto, nella sua versione in vigore alla scadenza del termine fissato nel parere motivato, al suo articolo 2, punto 5, lettera a), menziona i beni indicati ai punti da 1° a 7° dell'allegato B della legge sull'IVA definiti in modo più dettagliato con riferimento alle rispettive voci della tariffa dei dazi d'entrata (TD) prevista all'articolo 1 del medesimo regolamento. Il punto 5, lettera a), richiama, in relazione ai libri, giornali e pubblicazioni periodiche, le seguenti tipologie: libri, fogli illustrativi e materiale stampato analogo, anche in fogli sciolti, ad eccezione del materiale interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità. Successivamente è intervenuta la [circolare n. 756 del 12 dicembre 2011](#) della *direction de l'Enregistrement et des Domaines* (amministrazione tributaria), la quale afferma che dato che la nozione di "libri" non è oggetto di un'interpretazione unanime in seno agli Stati membri dell'Unione europea, il Governo ha deciso, per ragioni di neutralità, di dover riconoscere un'accezione ampia a questo termine, indicato al punto 5 dell'allegato B della legge sull'IVA ed all'articolo 2, punto 5, lettera a), del regolamento granducale del 21 dicembre 1991, nel senso che, a parità di funzione, non occorre distinguere tra supporto fisico e supporto digitale. Tale interpretazione è implicitamente confermata dalla Comunicazione del 6 dicembre 2011 della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo sul futuro dell'IVA [[COM \(2011\) 851 definitivo](#)], in cui si sottolinea che "un altro aspetto che ha suscitato numerose reazioni nella consultazione pubblica è rappresentato dalla parità di trattamento dei prodotti disponibili su supporto tradizionale e on line. Tali aspetti devono essere affrontati". La suddetta circolare ha trovato applicazione a partire dal 1° gennaio 2012.

3. *Le sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea nei confronti della Repubblica francese e del Granducato di Lussemburgo*

Con la sentenza del 5 marzo 2015, nella causa [C-479/13](#) (Commissione europea contro Repubblica francese), la Corte di giustizia dell'Unione europea ha statuito che **la Repubblica francese, avendo applicato un'aliquota ridotta (nella misura del 5,5%) dell'imposta sul valore aggiunto alla fornitura di libri digitali o elettronici, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli articoli 96 e 98 della direttiva 2006/112/CE, del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010 («direttiva IVA»), letti in combinato disposto con gli allegati II e III della suddetta direttiva e con il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112.**

Speculare il dispositivo della sentenza pronunciata nei confronti del Lussemburgo: infatti nella causa [C-502/13](#) la Corte ha statuito che **il Granducato di Lussemburgo, avendo applicato un'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto del 3% alla fornitura di libri digitali o elettronici, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza degli articoli da 96 a 99, 110 e 114 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010, letti in combinato disposto con gli allegati II e III della suddetta direttiva e con il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112.**

Nel merito dei ricorsi sottoposti al suo esame, la Corte ha ricordato che, secondo la Commissione, l'applicazione, da parte dei predetti Stati membri, di un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri elettronici è incompatibile con gli articoli 96² e

² L'articolo 96 della direttiva IVA prevede che gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponi-

98³ della direttiva IVA, letti in combinato disposto con gli allegati II⁴ e III⁵ di quest'ultima e con il regolamento di esecuzione n. 282/2011⁶. La

bile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi.

³ L'articolo 98, paragrafo 1, della direttiva IVA dispone che gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte; il paragrafo 2 prevede che 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.

⁴ L'allegato II della direttiva IVA, che include un elenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica di cui all'articolo 58 e all'articolo 59, primo comma, lettera k), là dove questi due articoli sono destinati alla determinazione del luogo delle prestazioni di servizi fornite ad una persona che non è soggetto passivo, indica, al suo punto 3: «fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati».

⁵ Nella versione iniziale della direttiva 2006/112, l'allegato III della stessa, recante l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98 di tale direttiva, menzionava, al suo punto 6 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), giornali e periodici, escluso il materiale interamente od essenzialmente destinato alla pubblicità». La direttiva 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009, ha modificato la direttiva 2006/112. Secondo il considerando 4 della direttiva 2009/47, la «direttiva 2006/112/CE dovrebbe essere ulteriormente modificata per consentire l'applicazione di aliquote ridotte o di un'esenzione, rispettivamente, in un numero limitato di situazioni specifiche per motivi sociali o sanitari nonché per precisare e adeguare al progresso tecnologico il riferimento ai libri nell'allegato III di tale direttiva». A partire dal 1° giugno 2009, data di entrata in vigore della direttiva 2009/47, l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA 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».

⁶ Il regolamento di esecuzione n. 282/2011 dispone, al suo articolo 7, paragrafo 1, che i servizi prestati tramite mezzi elettronici, di cui alla direttiva IVA, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione. Il

Commissione aveva infatti osservato che, ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, le aliquote IVA ridotte possono essere applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi elencate nell'allegato III di tale direttiva. Orbene, la fornitura di libri elettronici non rientrerebbe nell'ambito di applicazione del suddetto allegato e non potrebbe, pertanto, beneficiare di un'aliquota IVA ridotta. Siffatta interpretazione sarebbe confermata dall'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, il quale esclude l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta ai servizi forniti per via elettronica. Dal canto suo, la Repubblica francese e il Granducato di Lussemburgo si erano opposti all'interpretazione data dalla Commissione alle disposizioni della direttiva IVA interessate. Secondo tali Stati membri, infatti, la fornitura di libri elettronici rientrerebbe nel punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA e, di conseguenza, potrebbe beneficiare di un'aliquota IVA ridotta.

In proposito, la Corte ha invece rilevato che l'articolo 96 della direttiva IVA prevede che la stessa aliquota IVA, segnatamente l'aliquota normale, si applichi alle forniture di beni e alle prestazioni di servizi. In deroga a tale principio, l'articolo 98, paragrafo 1, di tale direttiva, riconosce agli Stati membri la facoltà di applicare una o due aliquote IVA ridotte. Ai sensi del paragrafo 2, primo comma, di tale articolo, le aliquote IVA ridotte possono essere applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui all'allegato III della direttiva IVA (sentenza *K Oy*, [C-219/13](#), EU:C:2014:2207, punti 21 e 22). Per quanto riguarda l'argomento, sollevato dagli Stati membri convenuti, secondo il quale la fornitura di libri elettronici rientrerebbe nel punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA, la Corte ha ricordato che, per delimitare la portata di una disposizione del diritto dell'Unione, si deve tener conto allo stesso tempo del suo tenore letterale, del suo contesto e delle sue finalità (si veda, in particolare, la sentenza

paragrafo 2 dispone che, in particolare, rientrano nell'ambito d'applicazione del paragrafo 1, tra gli altri, i servizi elencati nell'allegato I del medesimo regolamento di esecuzione n. 282/2011, intitolato «Articolo [7] del presente regolamento», il quale, al suo punto 3, lettera c), richiama il contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche.

NCC Construction Danmark, [C-174/08](#), EU:C:2009:669, punto 23 e la giurisprudenza ivi citata). Dopo aver rilevato che detto allegato III menziona espressamente, al suo punto 6, nella categoria delle prestazioni che possono essere oggetto di aliquote IVA ridotte, la «fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico», la Corte ha ritenuto che risulta dalla formulazione di tale punto che **l'aliquota IVA ridotta è applicabile all'operazione consistente nel fornire un libro che si trova su un supporto fisico**. Come giustamente osservato dalla Commissione, qualsiasi altra interpretazione priverebbe del loro senso i termini «su qualsiasi tipo di supporto fisico» che appaiono in detto punto. La Corte ha quindi affermato che, **se è ben vero che il libro elettronico necessita, ai fini della sua lettura, di un supporto fisico, quale un computer, un simile supporto non è tuttavia incluso nella fornitura di libri elettronici**. Ne consegue - ad avviso della stessa Corte - che, alla luce della **formulazione di detto punto 6**, tale disposizione non include nel suo ambito di applicazione la fornitura di libri elettronici. Siffatta interpretazione è corroborata dal contesto della suddetta disposizione. Infatti, quest'ultima costituisce una deroga al principio secondo cui gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale alle operazioni soggette a detta imposta e, pertanto, **dev'essere interpretata restrittivamente** (vedi, in particolare, la sentenza *Commissione/Spagna*, [C-360/11](#), EU:C:2013:17, punto 18 e la giurisprudenza ivi citata). La Corte ha riconosciuto che è vero, come rilevato in particolare dalla Repubblica francese, che, mediante l'estensione, in seguito alla modifica introdotta dalla direttiva 2009/47, dell'ambito di applicazione del punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA alla «fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico», il legislatore dell'Unione europea, come risulta dal considerando 4 della direttiva 2009/47, ha perseguito l'obiettivo di precisare e adeguare al progresso tecnologico il riferimento alla nozione di «libri» che appare in tale punto. Allo stesso modo, come affermato in particolare dalla Repubblica francese, quando ha redatto l'allegato III della direttiva 2006/112, il suddetto legislatore si è prefisso che i beni essenziali nonché i beni e i servizi corrispondenti a scopi sociali o culturali, purché non presentassero alcun rischio o presen-

tassero pochi rischi di distorsione della concorrenza, potessero essere assoggettati ad un'aliquota IVA ridotta (vedi, in tal senso, la sentenza Commissione/Paesi Bassi, [C-41/09](#), EU:C:2011:108, punto 52). Tuttavia la Corte ha ritenuto che, come risulta dall'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, è **stato altresì stabilito di escludere ogni possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta ai «servizi forniti per via elettronica».** Orbene, secondo la Corte, la fornitura di libri elettronici rappresenta un «servizio fornito per via elettronica», ai sensi di tale articolo 98, paragrafo 2, secondo comma. Infatti, da un lato, conformemente all'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA, si considera «prestazione di servizi» ogni operazione che non costituisce una cessione di beni, mentre, a norma dell'articolo 14, paragrafo 1, della medesima direttiva, si considera «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Orbene, contrariamente a quanto sostenuto in particolare dalla Repubblica francese, secondo l'interpretazione della Corte **la fornitura di libri elettronici non può essere considerata come una «cessione di beni» ai sensi di quest'ultima disposizione, non potendosi il libro elettronico qualificare come bene materiale. Infatti, il supporto fisico che consente la lettura di tale libro, che potrebbe essere qualificato come «bene materiale», non è presente al momento della fornitura.** Ne consegue che, in applicazione di detto articolo 24, paragrafo 1, **la fornitura di libri elettronici deve essere qualificata come prestazione di servizi.** Dall'altro lato, conformemente all'articolo 7, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, costituiscono **servizi prestati tramite mezzi elettronici**, ai sensi della direttiva IVA, «i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione». La Corte ha evidenziato come **si debba constatare che la fornitura di libri elettronici rientra in tale definizione.** Tale interpretazione è confermata dal punto 3 dell'allegato II della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 7, paragrafi 1 e 2,

del suddetto regolamento di esecuzione e il punto 3 dell'allegato I di quest'ultimo, dal quale risulta che la fornitura del contenuto digitale di libri costituisce un servizio di questo tipo. A ciò non osta la circostanza che l'allegato II della direttiva IVA reca un elenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica di cui all'articolo 58 e all'articolo 59, primo comma, lettera k), della direttiva IVA. Infatti, la circostanza che tale allegato elenca soltanto i servizi forniti per via elettronica che sono pertinenti ai fini dell'applicazione di queste ultime due disposizioni è privo di incidenza sulla natura stessa di tali servizi. Del resto, come risulta dalla formulazione dell'articolo 7, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, il riferimento effettuato, nel contesto di tale disposizione, ai servizi elencati al punto 3 dell'allegato II della direttiva IVA serve a determinare i servizi forniti per via elettronica che non sono indicati dalla direttiva IVA in generale e non soltanto da alcune disposizioni di tale direttiva. Di conseguenza, dato che la fornitura di libri elettronici costituisce un «servizio fornito per via elettronica», ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, e dato che tale disposizione esclude qualsiasi possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta a servizi di questo tipo, la Corte ha concluso che **il punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA non può essere interpretato come comprendente nel suo ambito di applicazione la fornitura di libri elettronici senza violare l'intenzione del legislatore dell'Unione di escludere tali servizi dal beneficio di un'aliquota IVA ridotta.** Ne consegue che, tenuto conto tanto dei termini del punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA quanto del suo contesto e delle finalità della normativa nella quale detta disposizione s'iscrive, questo punto non può essere interpretato come comprendente nel suo ambito di applicazione la fornitura di libri elettronici. La Corte ha altresì chiarito che, contrariamente a quanto sostenuto in particolare dalla Repubblica francese, siffatta interpretazione non è rimessa in discussione dal **principio di neutralità fiscale**, il quale costituisce la traduzione, operata dal legislatore dell'Unione, in materia di IVA, del principio generale di parità di trattamento (sentenza NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, punto

41 e giurisprudenza ivi citata). Invero, il principio di neutralità fiscale non consente di estendere l'ambito d'applicazione di un'aliquota IVA ridotta in assenza di una disposizione non equivoca (vedi, in tal senso, la sentenza [Zimmermann, C-174/11](#), EU:C:2012:716, punto 50 e la giurisprudenza ivi citata). Orbene, il punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA non è una disposizione che, in modo non equivoco, estende l'ambito di applicazione delle aliquote IVA ridotte alla fornitura di libri elettronici. Al contrario, come sopra ricordato, una simile fornitura non è ricompresa in tale disposizione. Dato che è altresì pacifico che la fornitura di libri elettronici non rientra in alcun'altra categoria di prestazioni di servizi menzionata nell'allegato III della direttiva IVA, **l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta a una simile fornitura non è conforme all'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA. Di conseguenza, la Corte ha dichiarato che la Repubblica francese, avendo applicato un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri elettronici, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli articoli 96 e 98 della direttiva IVA, letti in combinato disposto con gli allegati II e III della suddetta direttiva e con il regolamento di esecuzione n. 282/2011.**

La Corte ha quindi svolto ulteriori specifiche osservazioni con riferimento alla normativa adottata dal Granducato di Lussemburgo. Essa ha in particolare evidenziato che l'interpretazione, sopra sostenuta, secondo cui il punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA non comprende la fornitura di libri elettronici nel suo ambito di applicazione, non è neppure rimessa in discussione dai lavori preparatori della direttiva 2009/47, come aveva sostenuto il Granducato di Lussemburgo, il quale aveva, in particolare, inteso riferirsi al testo del punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA, così come proposto dalla Commissione e a termini del quale sarebbe rientrata nel suddetto allegato 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». Risulta infatti che, come osserva la Commissione, il testo di detto punto 6, così come è stato infine adottato, non sia altro che una semplificazione redazionale del testo inizialmente proposto. Allo stesso modo, la Corte ha ulteriormente respinto l'argomento del Granducato di Lussemburgo secondo cui il punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA dovrebbe essere interpretato come comprendente la fornitura di libri elettronici, a meno di violare l'obiettivo di tale disposizione, dato che non esistono più libri digitali materialmente ceduti ai clienti. Infatti, a tal riguardo la Corte ha reputato sufficiente rilevare che, come dimostrato dalle circostanze della causa che ha dato luogo alla sentenza [K Oy](#), (EU:C:2014:2207), tale argomento si basa su una premessa errata. La Corte ha aggiunto che, riguardo alla parte in cui il Granducato di Lussemburgo aveva rimesso in discussione la validità della direttiva IVA e, in particolare, del punto 6 del suo allegato III alla luce del principio della parità di trattamento, l'esame di tale validità non poteva essere effettuato nell'ambito del ricorso per inadempimento. Infatti, in mancanza di una disposizione del Trattato FUE che lo autorizzi espressamente, uno Stato membro non può utilmente eccepire l'illegittimità di una direttiva di cui sia destinatario come argomento difensivo contro un ricorso per inadempimento basato sulla mancata esecuzione di tale direttiva. Una soluzione diversa potrebbe valere solo se l'atto di cui è causa fosse inficiato da vizi particolarmente gravi ed evidenti, al punto da potersi considerare un atto inesistente, vizi la cui esistenza non è affermata dal Granducato di Lussemburgo (si veda la sentenza [Commissione/Austria, C-189/09](#), EU:C:2010:455, punti da 15 a 17 e la giurisprudenza ivi citata). Il Granducato di Lussemburgo aveva altresì invocato l'articolo 110 TFUE, il quale, a suo avviso, dimostrerebbe che gli autori del Trattato non hanno inteso concedere alle istituzioni dell'Unione il diritto di istituire imposte discriminatorie. Tuttavia, la Corte ha ritenuto che tale argomento coincidesse, sostanzialmente, con l'argomento svolto da tale Stato membro in relazione al principio della parità di trattamento e che dovesse pertanto essere respinto per gli stessi motivi enunciati in precedenza. In via subordinata-

ta, qualora la fornitura di libri elettronici non rientrasse nel punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA, il Granducato di Lussemburgo aveva sostenuto che una tale fornitura rientrerebbe nel punto 9⁷ di detto allegato. Tuttavia, anche tale argomento non è stato accolto dalla Corte. Infatti, una simile interpretazione del suddetto punto 9, relativo alle prestazioni di servizi fornite da o diritti da versare a scrittori, compositori e artisti interpreti, non trova – secondo la Corte – alcun supporto nella formulazione di tale disposizione e comporta l'estensione dell'ambito di applicazione della stessa quando invece è necessaria un'interpretazione restrittiva di questa stessa disposizione. Inoltre la Corte ha evidenziato che, come giustamente rilevato dalla Commissione, il fatto di considerare che la fornitura di libri rientri nell'ambito di applicazione del punto 9 dell'allegato III della direttiva IVA sarebbe tale da privare di significato il punto 6 di detto allegato. In considerazione di quanto precede, la Corte ha quindi ritenuto che la fornitura di libri elettronici non rientra né nel punto 6 né nel punto 9 dell'allegato III della direttiva IVA. Peraltro, essa ha ritenuto pacifico che la suddetta fornitura non rientri in alcun'altra categoria di prestazioni di servizi menzionata in tale allegato. Di conseguenza, l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta a una simile fornitura non è conforme all'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA. La Corte ha anche ricordato che la Commissione aveva contestato al Granducato di Lussemburgo il fatto di applicare l'aliquota IVA ridotta al 3% in violazione degli articoli 99, 110 e 114 della direttiva IVA. Al riguardo, il Granducato di Lussemburgo aveva, di contro, argomentato che gli articoli 110 e 114 della direttiva IVA l'avrebbero autorizzato, in ogni caso, ad applicare una simile aliquota IVA alla fornitura di libri elettronici. Per quanto riguarda l'articolo 110 della direttiva IVA, la Corte ha sostenuto che, come risulta dalla formulazione di tale disposizione, la possibilità per uno Stato membro di applicare aliquote ridotte inferiori al minimo prescritto dall'articolo 99 della direttiva IVA è subordinata alla compresenza di

⁷ Il punto 9 dell'allegato III della direttiva IVA indica, fra le prestazioni di servizi che possono essere assoggettate ad aliquote ridotte, le prestazioni di servizi fornite da o diritti da versare a scrittori, compositori e artisti interpreti.

quattro condizioni cumulative, ed in particolare quella per cui le aliquote ridotte devono essere conformi alla legislazione dell'Unione (sentenza Commissione/Francia, C-596/10, EU:C:2012:130, punto 75). Orbene, ad avviso della Corte, l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri elettronici non è conforme all'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA. Pertanto, senza che occorra esaminare se le ulteriori condizioni previste dall'articolo 110 di tale direttiva siano soddisfatte, la Corte stessa ha ritenuto che **la deroga prevista da quest'ultima disposizione non può giustificare l'applicazione da parte del Granducato di Lussemburgo di un'aliquota IVA ridotta al 3% alla fornitura di libri elettronici** (si veda, in tal senso, la sentenza Commissione/Francia, EU:C:2012:130, punti 76 e 77). Per quanto riguarda l'articolo 114 della direttiva IVA, la Corte ha rilevato che tale disposizione esige espressamente che la cessione di beni o la prestazione di servizi interessata rientri in una delle categorie elencate nell'allegato III della direttiva IVA. Orbene, osserva la Corte, è pacifico che questo non sia il caso della fornitura di libri elettronici. Pertanto, **l'applicazione, da parte del Granducato di Lussemburgo, di un'aliquota IVA ridotta al 3% alla fornitura di libri elettronici non è giustificata né dall'articolo 110 né dall'articolo 114 della direttiva IVA. Di conseguenza, la Corte ha dichiarato che il Granducato di Lussemburgo, avendo applicato un'aliquota IVA ridotta al 3% alla fornitura di libri elettronici, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza degli articoli da 96 a 99⁸, 110⁹ e**

⁸ In relazione agli articoli 96 e 98 della direttiva IVA, si vedano le note 2 e 3. Secondo l'articolo 97 della direttiva IVA, a decorrere dal 1° gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2015 l'aliquota normale non può essere inferiore al 15%. L'articolo 99, paragrafo 1, della citata direttiva stabilisce che le aliquote ridotte sono fissate ad una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5%.

⁹ Ai sensi dell'articolo 110 della direttiva IVA, gli Stati membri che al 1° gennaio 1991 accordavano esenzioni con diritto a detrazione dell'IVA, pagata nella fase precedente, o applicavano aliquote ridotte inferiori al minimo prescritto dall'articolo 99 possono continuare ad applicarle. Le esenzioni e le aliquote ridotte di cui al primo comma devono essere conformi alla legislazione comunitaria ed essere state adottate per ragioni di interesse sociale ben definite e a favore dei consumatori finali.

114¹⁰ della direttiva IVA, letti in combinato disposto con gli allegati II¹¹ e III¹² della suddetta direttiva e con il regolamento di esecuzione n. 282/2011¹³.

4. *La normativa italiana*

Per quanto riguarda la normativa italiana, le aliquote dell'IVA sono disciplinate dall'articolo 16 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante l'istituzione e la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Nel dettaglio, accanto all'aliquota normale (pari al 22 per cento), l'Italia ha introdotto una sola aliquota ridotta fissata al 10 per cento. Inoltre, il nostro ordinamento fiscale prevede anche, come detto, un'aliquota «super-ridotta» del 4 per cento. In particolare, nella parte III della Tabella A allegata al suddetto DPR vi è l'elenco dettagliato dei beni e dei servizi assoggettati all'aliquota del 10 per cento; nella parte II della stessa Tabella A vi è invece l'elenco dettagliato dei beni e dei servizi assoggettati all'aliquota del 4 per cento. Quest'ultima è compatibile con la Direttiva IVA solo nella misura in cui si applicava ai beni e servizi, di cui alla Tabella A, già alla data del 1° gennaio 1991 (si veda al riguardo il più volte menzionato art. 110 della Direttiva).

L'articolo 1, comma 667, della [legge 23 dicembre 2014, n. 190](#) (legge di stabilità 2015), ha assoggettato all'applicazione dell'aliquota dell'IVA «super-ridotta» (nella misura del 4 per cento) anche quelle pubblicazioni che, identificate da codice ISBN, siano però veicolate attraverso mezzi di comunicazione elettronica. L'estensione dell'applicazione dell'aliquota del 4% anche ai libri digitali è stata tecnicamente operata mediante interpretazione autentica del numero 18) della Tabella A, parte II, del DPR n. 633/1972, di mo-

do, così, da evitare di cadere, almeno formalmente, nella violazione del suindicato termine del 1° gennaio 1991. In particolare, il comma 667 dell'articolo 1 precisa che **sono da considerare libri** tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica. In precedenza, le operazioni aventi ad oggetto la fornitura di libri elettronici erano assoggettate all'applicazione dell'aliquota ordinaria del 22 per cento.

Da ultimo, è opportuno compiere due segnalazioni. In primo luogo, si segnala che il Consiglio UE *Istruzione, gioventù, cultura e sport* del 25 novembre u.s., benché non formalmente competente in materia fiscale, ha invitato, nelle sue conclusioni, gli Stati membri e la Commissione a *“promuovere la lettura come strumento per diffondere il sapere, incoraggiare la creatività, sostenere l'accesso alla cultura e la diversità culturale e sviluppare la consapevolezza dell'identità europea, affrontando il tema delle diverse condizioni applicate ai libri elettronici e ai libri a stampa”*. Il Consiglio UE “Cultura” ha, in sostanza, auspicato che sia modificata la Direttiva IVA, al fine di permettere l'applicazione di aliquote ridotte anche ai libri digitali. Si consideri, tuttavia, che anche nel caso in cui la Direttiva IVA fosse modificata in tal senso, l'aliquota IVA al 4% stabilita dalla Legge di Stabilità potrebbe comunque essere ancora *sub iudice*, per violazione dell'art. 110 della Direttiva.

In secondo luogo, si segnala, altresì, che il 5 marzo 2015, la **Federazione degli Editori Europei (FEP)**, la **Federazione delle associazioni europee degli scrittori (EWC)** e la **Federazione europea e internazionale dei librai (EIBF)** hanno inviato [una lettera](#) (sottoscritta, per l'Italia, dal Presidente dell'Associazione Italiana Editori) ai Presidenti della Commissione, del Parlamento europeo e del Consiglio europeo, per sollecitare l'adozione di modifiche alla legislazione europea per far sì che essa tenga conto del progresso tecnologico e rimuova un serio ostacolo allo sviluppo del mercato dell'editoria digitale.

¹⁰ L'articolo 114, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce che gli Stati membri che, al 1° gennaio 1993, sono stati obbligati ad aumentare di più del 2% l'aliquota normale in vigore al 1° gennaio 1991 possono applicare un'aliquota ridotta inferiore al minimo prescritto all'articolo 99 alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato III.

¹¹ In relazione all'allegato II della direttiva IVA, si veda la nota 4.

¹² In relazione all'allegato III della direttiva IVA, si veda la nota 5.

¹³ Sul regolamento di esecuzione n. 282/2011 si veda la nota 6.

a cura di A. Minichiello

L'ultima nota breve:

[Disegno di legge A.S. n. 1504-A: "Disposizioni in materia di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché di comunione tra i coniugi"](#)
(n. 57 - marzo 2015)

nota breve

sintesi di argomenti di attualità
del Servizio Studi del Senato

I testi sono disponibili alla pagina:

<http://www.senato.it> – leggi e documenti – dossier di documentazione. Servizio studi – note brevi

progetto grafico the washing machine

www.senato.it