Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PAOLO MENGOZZI
presentate il 14 maggio 2014 [1]

Causa C-219/13

K Oy

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Korkein hallinto-oikeus (Finlandia)]

«Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Direttiva 2009/47/CE — Applicazione di un'aliquota IVA ridotta soltanto ai libri stampati, con esclusione dei libri su supporti fisici diversi (CD, CD-ROM, chiavetta USB) — Elementi concreti e specifici — Neutralità fiscale»

I – **Introduzione**

1. Una normativa nazionale che riconosce un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») soltanto ai libri stampati, con esclusione dei libri su supporti fisici diversi, quali i CD, i CD-ROM o le chiavette USB, è contraria alle disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [2] e al principio di neutralità fiscale?

2. È questa essenzialmente la questione sottoposta alla Corte dal Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) nell'ambito di una controversia che oppone la società K Oy (in prosieguo: la «K») alla Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, vale a dire l'amministrazione fiscale finlandese, in relazione a una decisione preliminare della Keskusverolautakunta (commissione tributaria centrale) con la quale quest'ultima ha respinto la domanda della K, per i periodi di imposta 2011 e 2012, diretta a sapere se l'aliquota IVA ridotta del 9% applicabile ai libri stampati potesse essere applicata agli audiolibri e ai libri digitali, editi dalla suddetta società, registrati su supporti fisici che riproducono il testo di un libro stampato.

3. In primo luogo, la commissione tributaria centrale ha ritenuto che debbano considerarsi libri solo le pubblicazioni stampate o prodotte in maniera comparabile, ai sensi dell'articolo 85 bis, paragrafo 1, punto 7, e paragrafo 3, della legge 1265/1997 in materia di IVA (arvonlisäverolaki 1265/1997).

4. In secondo luogo, la suddetta commissione ha ritenuto che l'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, e l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA, come modificata dalla direttiva 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009, per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto [3], nonché il principio di neutralità fiscale non ostino all'applicazione alla vendita di libri registrati su un supporto fisico diverso da quello cartaceo dell'aliquota IVA ordinaria, vale a dire, nel caso di specie, del 23% della base imponibile, invece dell'aliquota ridotta del 9% applicata ai libri stampati. Infatti, secondo la

1 — Lingua originale: il francese.
2 — GU L 347, pag. 1.
3 — GU L 116, pag. 8.

commissione tributaria centrale, gli audiolibri e i libri digitali registrati su un supporto fisico diverso da quello cartaceo sarebbero, per la loro natura, le loro caratteristiche e il loro modo di impiego, comparabili ai corrispondenti libri disponibili in formato elettronico, ai quali non si applicano, a norma dell'articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, le aliquote ridotte.

5. La K ha quindi presentato ricorso dinanzi al Korkein hallinto-oikeus contro la decisione preliminare della commissione tributaria centrale, chiedendo, da una parte, l'annullamento di tale decisione e, dall'altra, di dichiarare che gli audiolibri e i libri digitali registrati su supporti fisici quali i CD, i CD-ROM o le chiavette USB e altri prodotti simili descritti nella domanda siano considerati, ai sensi dell'articolo 85, paragrafo 1, punto 7, della legge 1265/1997 in materia di IVA come libri stampati la cui vendita è soggetta a un'aliquota IVA ridotta.

6. Dopo aver chiesto il parere del Valtiovarinministeriö (Ministero delle Finanze) che ha sostanzialmente condiviso la posizione assunta dalla commissione tributaria centrale, il Korkein hallinto-oikeus ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 98, paragrafo 2, [primo] comma, e l'allegato III, punto 6, della direttiva [IVA] nella versione, quanto a quest'ultimo punto, introdotta con la direttiva 2009/47/CE, tenendo conto del principio di neutralità dell'imposta, ostino a una normativa nazionale in base alla quale ai libri stampati viene applicata un'aliquota IVA ridotta mentre ai libri registrati su altri supporti fisici, come i CD, i CD-ROM o le chiavette USB, si applica l'aliquota normale.

Se la risposta possa variare a seconda che:

— un libro sia destinato alla lettura o all'ascolto (audiolibro);

— esista un libro stampato avente lo stesso contenuto del libro o di un audiolibro registrato su CD o CD-ROM, chiavetta [USB] o altro supporto fisico simile;

— si possano utilizzare caratteristiche tecniche proprie del supporto fisico diverso da quello cartaceo, quali le funzioni di ricerca».

7. Su tale questione hanno presentato osservazioni scritte i governi finlandese, tedesco, estone, irlandese e greco, nonché la Commissione europea.

8. Le suddette parti interessate sono state altresì sentite in occasione dell'udienza tenutasi il 13 marzo 2014, ad eccezione dei governi tedesco ed estone che non si sono fatti ivi rappresentare.

II – **Analisi**

9. L'articolo 96 della direttiva IVA precisa che la stessa aliquota IVA, definita aliquota normale, si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi.

10. In deroga a tale principio, l'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA riconosce agli Stati membri la facoltà di applicare aliquote ridotte unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III della direttiva di cui trattasi.

11. Mentre il punto 6 del suddetto allegato si riferiva, prima della modifica introdotta con la direttiva 2009/47, alla «fornitura di libri (...)», quest'ultima direttiva ha sostituito il testo del punto 6 dell'allegato III, precisando che esso comprendeva da lì in avanti la «fornitura di libri *su qualsiasi tipo di supporto fisico* (…)» [4].

12. Posto che la Repubblica di Finlandia, in linea con la grande maggioranza degli Stati membri [5], ha validamente optato per l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri stampati – già, del resto, a norma dell'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), e dell'allegato H, punto 6, della sesta direttiva 77/388/CEE [6], che hanno preceduto l'articolo 98, paragrafo 1, e l'allegato III della direttiva IVA – la questione sottoposta dal giudice del rinvio mira essenzialmente a sapere se, in ragione della modifica introdotta dalla direttiva 2009/47, uno Stato membro sia tenuto a estendere l'applicazione di una tale aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri su supporti fisici diversi dalla carta, quali i CD, i CD-ROM o le chiavette USB.

13. I governi che hanno preso parte al procedimento propongono di rispondere in senso negativo alla suddetta questione. In sostanza, essi fondano la propria argomentazione sulla natura facoltativa dell'applicazione delle aliquote IVA ridotte, sul carattere meramente tecnico della modifica introdotta con la direttiva 2009/47 e sulla mancanza di comparabilità tra i libri su supporto cartaceo e quelli su un diverso supporto fisico. Limitare l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alla fornitura dei soli libri su supporto cartaceo non lederebbe pertanto il principio di neutralità fiscale. In ogni caso, i governi sostengono che spetterebbe agli Stati membri e ai giudici nazionali verificare, in concreto, il rapporto di concorrenza esistente tra tali diverse categorie di libri.

14. Di contro, nelle sue osservazioni scritte, la Commissione ha ritenuto che l'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta ai soli libri su supporto cartaceo contrasti con l'obiettivo, perseguito dalla Commissione e dal legislatore dell'Unione con l'adozione della direttiva 2009/47 che ha modificato l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA, di garantire il rispetto del principio di neutralità fiscale tra tutti i libri che, a prescindere dal loro supporto fisico, forniscono essenzialmente il medesimo contenuto di informazioni.

15. Tuttavia, in udienza la Commissione ha voluto «sfumare» la sua posizione a seguito della lettura delle osservazioni delle altre parti interessate. Considerando che era possibile che, nell'adottare la direttiva 2009/47, il legislatore dell'Unione avesse voluto prendere le distanze dalla proposta di direttiva della Commissione del 7 luglio 2008, che aveva portato all'adozione della direttiva 2009/47 [7] e non rendere obbligatoria l'aliquota IVA ridotta per la fornitura di tutti i libri a prescindere dal loro supporto fisico, la Commissione ha quindi sostenuto che l'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, e l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA, come modificata dalla direttiva 2009/47, non ostano *necessariamente* a una normativa nazionale che applichi un'aliquota IVA ridotta ai soli libri stampati con esclusione dei libri registrati su altri supporti fisici che forniscono essenzialmente il medesimo contenuto di informazioni *nella misura in cui sia rispettato il principio di neutralità fiscale*.

4 — Il corsivo è mio. Come osservato da tutte le parti interessate, la presente causa non verte quindi sul trattamento fiscale dei libri digitali, vale a dire forniti per via elettronica, ma soltanto di quelli disponibili su un qualsiasi supporto fisico.

5 — In base a un documento della Commissione che ricapitola le aliquote IVA applicate negli Stati membri dell'Unione europea al 13 gennaio 2014, 26 dei 28 Stati membri applicano un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri stampati [v. documento taxud.c.1(2014) 48867, pag. 4].

6 — Direttiva 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 L 145, pag. 1).

7 — Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto [COM(2008) 428 definitivo].

16. Da parte mia, mi preme anzitutto ricordare che riguardo sia all'allegato H della sesta direttiva 77/388 sia all'allegato III della direttiva IVA, la Corte ha statuito che agli Stati membri non è preclusa un'applicazione selettiva dell'aliquota ridotta nell'ambito di una stessa categoria di prestazioni di servizi, a condizione che essa non comporti alcun rischio di distorsione della concorrenza [8], vale a dire che essa rispetti il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA [9].

17. La Corte ne ha di recente tratto la conseguenza che l'esercizio della possibilità di procedere a un'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta accordata agli Stati membri è «soggetto alla duplice condizione, da un lato, di isolare dalla categoria di prestazioni interessata, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, soltanto elementi concreti e specifici e, dall'altro, di rispettare il principio della neutralità fiscale» [10].

18. L'affermazione di tale duplice condizione è relativamente recente.

19. Infatti, se, fino alla pronuncia della sentenza Commissione/Francia (EU:C:2010:253), la Corte formulava la limitazione dell'applicazione di un'aliquota IVA ridotta ad «elementi concreti e specifici» di una stessa categoria di prestazioni di servizi come una *facoltà* accordata agli Stati membri dalla direttiva IVA, *fatto salvo l'obbligo di rispettare il principio di neutralità fiscale* [11], tale sentenza, confermata dalla sentenza Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111), la trasforma in una vera e propria *condizione, distinta dal rispetto del principio di neutralità fiscale*, alla quale è soggetta l'applicazione selettiva di un'aliquota ridotta nell'ambito di una medesima categoria di prestazioni di servizi [12].

20. Secondo la Corte, le due suddette condizioni sono volte a garantire che gli Stati membri utilizzino tale facoltà soltanto in circostanze che assicurino l'applicazione semplice e corretta dell'aliquota ridotta prescelta nonché la prevenzione di frodi, elusioni e abusi eventuali [13].

21. La trasformazione degli «elementi concreti e specifici» in un'autonoma condizione di applicazione di un'aliquota IVA ridotta selettiva nell'ambito di una medesima categoria di cui all'allegato III della direttiva IVA rende in qualche misura più rigido l'esame che la Corte è chiamata a compiere. Tale esame assume infatti ormai carattere di sistematicità e precede quello volto a verificare il rispetto del principio di neutralità fiscale. Benché, dalla sua trasformazione in una vera e propria condizione di applicazione selettiva di un'aliquota IVA ridotta, la Corte abbia sempre ammesso che la condizione relativa agli «elementi concreti e specifici» poteva essere soddisfatta, il riconoscimento di tale nuovo status comporta tuttavia che essa possa non esserlo, senza pertanto che la Corte e i giudici nazionali debbano necessariamente esaminare la condizione del rispetto del principio di neutralità fiscale.

22. Ciò precisato, occorre esaminare le due suddette condizioni d'applicazione selettiva di un'aliquota IVA ridotta nell'ambito di una medesima categoria di cui all'allegato III della direttiva IVA.

8 — V., in particolare, sentenze Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253, punto 25), nonché Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 43).

9 — V., in tal senso, sentenze Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punto 43); Commissione/Francia (EU:C:2010:253, punto 26), nonché Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, punto 44).

10 — V. in particolare, in tal senso, sentenze Commissione/Francia (EU:C:2010:253, punto 30), nonché Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, punto 45).

11 — V. sentenze Commissione/Francia (C-384/01, EU:C:2003:264, punti 25 e 26), e Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, punto 43).

12 — V. sentenze Commissione/Francia (EU:C:2010:253, punto 30), e Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, punto 45).

13 — V., in tal senso, sentenza Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, punto 45).

A – *Sugli «elementi concreti e specifici» nell'ambito di una stessa categoria di fornitura di beni*

23. Nel quadro della presente controversia nessuna delle parti solleva dubbi quanto al soddisfacimento della prima condizione. Sembrano infatti tutte ammettere, quantomeno in modo implicito, che, nell'ambito della categoria della fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico, i libri registrati su supporti diversi dalla carta possono costituire «elementi concreti e specifici» della categoria di cui trattasi.

24. Occorre ricordare che le cause nelle quali la Corte ha elaborato questo concetto e si è dovuta pronunciare sull'esistenza di tali «elementi concreti e specifici» nell'ambito di una medesima categoria prevista nelle disposizioni della sesta direttiva 77/388 (in particolare nel suo allegato H) o, successivamente, nell'allegato III della direttiva IVA, riguardano al tempo stesso attività rientranti nella qualificazione di cessioni di beni e di prestazioni di servizi.

25. È così che, per la fornitura di merci, la Corte ha riconosciuto che la Repubblica francese poteva limitare l'applicazione di un'aliquota ridotta al solo abbonamento che dava diritto a una fornitura minima di energia, nella misura in cui tale applicazione si limitava ad aspetti concreti e specifici della fornitura di gas naturale ed elettricità [14].

26. Allo stesso modo, per quanto attiene alle prestazioni di servizi, la Corte ha statuito che gli Stati membri erano legittimati ad applicare un'aliquota IVA ridotta ad operazioni concrete e specifiche dell'erogazione di acqua di cui all'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva 77/388, come l'operazione di allacciamento individuale [15], che il trasporto di salme con veicoli costituisce un elemento concreto e specifico nella categoria delle prestazioni di servizi fornite dalle agenzie di pompe funebri [16] o ancora che, nel trasporto di persone e bagagli di cui all'allegato III, punto 5, della direttiva IVA, l'attività di trasporto urbano di persone a mezzo taxi potrebbe costituire un elemento concreto e specifico in quanto sarebbe di per sé individuabile, separatamente dalle altre prestazioni della categoria de qua [17].

27. Il fatto che la Corte abbia dovuto sviluppare il criterio degli «elementi concreti e specifici» idoneo a permettere l'applicazione selettiva di un'aliquota ridotta essenzialmente nel quadro della prestazione di servizi non è affatto sorprendente. Infatti, all'interno delle categorie di prestazioni di servizi, spesso formulate in modo generico, come l'«erogazione di acqua» o il «trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito», si ritrovano solitamente una pluralità di operazioni a catena o di prestazioni di servizi diverse.

28. Resta il fatto che, come mostra la sentenza Commissione/Francia (EU:C:2003:264) in materia di fornitura di elettricità e di gas, la suddetta giurisprudenza può trovare applicazione alla cessione di beni.

29. Occorre ancora stabilire che cosa significhi «elementi concreti e specifici» di una stessa categoria di cui all'allegato III della direttiva IVA e definire quale esame richieda l'identificazione dei suddetti «elementi concreti e specifici».

14 — V. sentenza Commissione/Francia (EU:C:2003:264, punti 28 e 29). La causa in parola verteva sull'articolo 12, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva 77/388. In termini generali ricordo che il gas naturale e l'elettricità rientrano nelle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione delle merci: v. a tal proposito, in particolare, sentenza Commissione/Francia (C-159/94, EU:C:1997:501, punti da 43 a 50).

15 — Sentenza Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, punto 43).

16 — Sentenza Commissione/Francia (EU:C:2010:253, punto 39).

17 — Sentenza Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, punto 50).

30. A tal proposito, dalle sentenze Commissione/Francia (EU:C:2010:253) e Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111), entrambe relative a prestazioni di servizi complesse, emerge che la Corte verifica se la prestazione controversa sia «di per sé individuabile, separatamente dalle altre prestazioni» fornite dalle imprese considerate [18] o della categoria considerata [19].

31. Diversamente da quanto si sarebbe potuto immaginare, la Corte non procede a un esame di natura economica del carattere di per sé individuabile di una prestazione. Infatti, nella sua sentenza Commissione/Francia (EU:C:2010:253), vertente sul trasporto di salme con veicoli fornito dalle agenzie di pompe funebri, la Corte si è discostata dalla posizione della Commissione a detta della quale il carattere «di per sé individuabile» di una prestazione doveva essere valutato dal punto di vista dell'aspettativa del consumatore medio e sotto un profilo economico e doveva consistere nel verificare se un'operazione comprendente più elementi si risolvesse, in realtà, in una prestazione unica soggetta a un unico trattamento fiscale o piuttosto in due o più prestazioni distinte assoggettabili a una tassazione differenziata.

32. Il rigetto dell'argomentazione della Commissione è stato motivato richiamando la limitazione che tale tesi avrebbe comportato all'esercizio da parte degli Stati membri del margine discrezionale loro accordato dalla direttiva IVA in materia di aliquota IVA ridotta, margine discrezionale che richiede l'applicazione di criteri generali e oggettivi [20]. È altresì verosimile che una valutazione in chiave economica del soddisfacimento della condizione succitata avrebbe portato a confondere tale esame con quello volto a controllare il rispetto del principio di neutralità fiscale.

33. La Corte ha quindi verificato il carattere «di per sé individuabile, separatamente dalle altre prestazioni» di una prestazione alla quale uno Stato membro applica un'aliquota IVA ridotta, sulla base di elementi formali e giuridici quali la natura particolare dell'attività considerata rispetto alle altre prestazioni fornite dalle imprese e/o l'esistenza di una normativa particolare relativa a detta prestazione o agli operatori che la erogano [21].

34. Tali elementi non sembrano essere né tassativi, né esaustivi.

35. Anche differenze tecniche proprie dei prodotti o dei servizi considerati o differenze oggettive nell'utilizzo di tali prodotti o di tali servizi potrebbero permettere di identificare, all'interno di una medesima categoria di cessione di beni o di prestazioni di servizi, «elementi concreti e specifici» della categoria in parola idonei a giustificare l'applicazione selettiva di un'aliquota IVA ridotta.

36. Così, nel quadro della presente controversia, si può perfettamente sostenere, come hanno fatto i governi tedesco e finlandese, che, diversamente dai libri su carta, i libri su altri supporti necessitano tutti di un dispositivo tecnico particolare di lettura e possono quindi costituire «elementi concreti e specifici» della categoria «fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico», il che soddisferebbe la condizione posta dalla giurisprudenza della Corte.

18 — Sentenza Commissione/Francia (EU:C:2010:253, punto 35).

19 — Sentenza Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, punti 47 e 50).

20 — Sentenza Commissione/Francia (EU:C:2010:253, punti 33 e 34).

21 — V. sentenze Commissione/Francia (EU:C:2010:253, punti da 35 a 38), nonché Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, punti 48 e 49).

B – *Sul rispetto del principio di neutralità fiscale*

37. Secondo la giurisprudenza, il principio di neutralità fiscale, che è inerente al sistema comune dell'IVA, osta, in particolare, a che merci o prestazioni di servizi simili, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA [22]. Si tratta quindi della traduzione, in materia di IVA, del principio generale di parità di trattamento [23].

38. Ne deriva che merci o prestazioni di servizi simili devono essere assoggettate a un'aliquota IVA uniforme [24].

39. Per verificare il carattere simile delle merci o delle prestazioni di servizi di cui trattasi occorre principalmente porsi dal punto di vista del consumatore medio così da poter verificare se tali merci o prestazioni di servizi soddisfino le medesime esigenze di quest'ultimo, evitando al contempo distinzioni artificiose, basate su differenze trascurabili [25].

40. La Corte ha così stabilito che due prestazioni di servizi sono simili quando presentano proprietà analoghe e rispondono alle medesime esigenze del consumatore, in base a un criterio di comparabilità dell'uso, e quando le differenze esistenti non influiscono significativamente sulla decisione del consumatore medio di optare per l'una o l'altra di tali prestazioni [26].

41. Come ho già osservato, nel caso di specie, le parti interessate hanno discusso a lungo la questione se, adottando la direttiva 2009/47 che ha permesso l'inserimento, nell'allegato III, punto 6, della direttiva IVA, dei libri «su qualsiasi tipo di supporto fisico», il legislatore abbia inteso garantire il rispetto del principio di neutralità fiscale in base alla premessa che, indipendentemente dal loro supporto, tutti i libri menzionati al suddetto punto 6 erano simili e si trovavano quindi in un rapporto di reciproca concorrenza.

42. Mentre, in sostanza, i governi che hanno depositato osservazioni ritengono che il legislatore dell'Unione non intendesse privare gli Stati membri, ivi compresi i giudici nazionali, del loro margine discrezionale obbligandoli a estendere automaticamente l'aliquota IVA ridotta che essi sono legittimati ad applicare alla fornitura di libri stampati su carta ai libri editi su altri supporti fisici, la Commissione ha sostenuto una posizione opposta, benché più sfumata in udienza.

43. Come hanno sostenuto i governi che hanno partecipato al presente procedimento, né il testo della direttiva 2009/47, né i suoi considerando indicano che oggetto della modifica apportata all'allegato III, punto 6, della direttiva IVA fosse garantire il rispetto del principio di neutralità fiscale nell'ambito della categoria di cui al suddetto punto.

44. Il considerando 4 della direttiva 2009/47 si limita infatti a indicare che la direttiva IVA doveva «essere ulteriormente modificata (...) per precisare e adeguare al progresso tecnologico il riferimento ai libri nell'allegato III di tale direttiva».

45. Si potrebbe certamente sostenere che l'esigenza sentita di adattare il suddetto riferimento al progresso tecnologico poteva, implicitamente, significare che il legislatore dell'Unione riteneva ormai che i libri pubblicati su supporti diversi dalla carta si ponessero necessariamente in concorrenza con i libri stampati e che occorresse pertanto applicare loro la medesima aliquota IVA ridotta.

22 — V., in particolare, sentenze The Rank Group (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 32), e Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, punto 52).

23 — V., a tal proposito, sentenza NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punto 41 e giurisprudenza citata).

24 — V. sentenza Commissione/Francia (C-481/98, EU:C:2001:237, punto 22).

25 — V., in tal senso, sentenze The Rank Group (EU:C:2011:719, punto 43), nonché Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, punto 53).

26 — Sentenza Pro Med Logistik e Pongratz (EU:C:2014:111, punto 54 e giurisprudenza citata).

46. Tuttavia, oltre al fatto che la Commissione non ha dedotto un tale argomento, dalla direttiva 2009/47 non emerge alcun indizio oggettivo in tal senso.

47. Non solo: compiere, come suggerito anche dalla Commissione, un confronto tra la direttiva 2009/47 e i lavori preparatori che hanno condotto alla sua adozione non fa, in definitiva, che rafforzare la tesi secondo cui il principio di neutralità fiscale non sembra essere stato l'obiettivo perseguito dal legislatore dell'Unione, benché su di esso si fondasse, almeno in parte, la citata relazione che motivava la proposta della Commissione del 7 luglio 2008.

48. Infatti, mentre la relazione che accompagnava tale proposta indicava che «[p]er motivi di neutralità», era «necessario» estendere l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA ai «libri registrati su CD, CD-ROM o qualsiasi altro supporto fisico analogo che riproduca essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati» [27], il testo della proposta stessa si limitava a rilevare la necessità di «prevedere taluni adeguamenti tecnici destinati (...) ad adeguar[e le disposizioni] al progresso tecnologico», rendendo tali adeguamenti «*possibile* l'applicazione di un'aliquota ridotta (...) agli audiolibri, ai CD, ai CD-ROM o qualunque supporto fisico che riproduca essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati» [28].

49. Da una semplice lettura di tale proposta si desume quindi che, benché la Commissione riconoscesse una certa comparabilità tra i diversi supporti fisici succitati e i libri su supporto cartaceo, non si trattava già, tuttavia, di una comparabilità o di una somiglianza totale.

50. Infatti, da una parte, tale comparabilità era limitata ai supporti diversi dalla carta che «riproduc[ono] essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati», il che implicava necessariamente, come testimonia la relazione che accompagna la proposta stessa, che ne fossero esclusi i libri su supporti diversi dalla carta recanti funzionalità supplementari rispetto ai libri stampati, quali funzioni di ricerca o collegamenti verso altri tipi di materiale [29]. Dall'altra, tale grado di comparabilità o di somiglianza non comportava automaticamente, diversamente da quanto dovrebbe richiedere in linea di massima il rispetto del principio di neutralità fiscale, l'estensione ai libri su altri supporti fisici dell'aliquota ridotta prima applicabile ai soli libri stampati, ma induceva semplicemente la Commissione a proporre la *possibilità* di una tale estensione.

51. Il fatto che il legislatore dell'Unione non abbia mantenuto il limite contenuto nella proposta di direttiva della Commissione, secondo cui la facoltà di estendere l'aliquota IVA ridotta si applicava unicamente ai supporti fisici che «riproduc[ono] essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati», facendo riferimento in modo generico ai libri «su qualsiasi tipo di supporto fisico», mi induce a pensare che la sua intenzione non fosse, a fortiori, di riconoscere la somiglianza del complesso dei libri di cui all'allegato III, punto 6, della direttiva IVA, come modificato dalla direttiva 2009/47, a prescindere dal loro supporto fisico, e di obbligare gli Stati membri ad applicare a tali libri un'aliquota IVA ridotta identica a quella cui essi possono assoggettare i libri stampati.

27 — Punto 5.3, pag. 9 della proposta di direttiva citata supra alla nota 7.

28 — Sesto considerando della proposta di direttiva citata supra (il corsivo è mio).

29 — V. proposta di direttiva, cit. supra, punto 5.3, pag. 9. Ciò trova conferma anche negli orientamenti emersi dalle riunioni del comitato IVA, 92ª riunione del 7 e 8 dicembre 2010, doc. A - taxud.c.1(2011)157667-684, che riprendono quasi parola per parola la definizione della nozione di «libri su qualsiasi tipo di supporto fisico» della proposta di direttiva. Come indica il documento stesso, tali orientamenti non sono vincolanti né per la Commissione, né per gli Stati membri.

52. Il legislatore dell'Unione non ha inteso pertanto, a mio avviso, privare gli Stati membri del loro margine discrezionale in merito all'applicazione, eventualmente selettiva, dell'aliquota IVA ridotta nell'ambito della categoria della fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico, di cui all'allegato III, punto 6, della direttiva IVA, come modificato dalla direttiva 2009/47 [30].

53. Tanto premesso e in linea con la giurisprudenza, spetta al giudice del rinvio verificare se i libri stampati e i libri pubblicati su altri supporti fisici siano simili dal punto di vista del consumatore medio in quanto soddisfano le medesime esigenze di quest'ultimo.

54. Come correttamente sostenuto dalle parti interessate in udienza, occorre prendere a riferimento il consumatore medio di ciascuno Stato membro, aspetto questo in effetti comprensibile, posto che la valutazione del consumatore medio può variare in funzione del grado, eventualmente diverso, di penetrazione delle nuove tecnologie in ciascun mercato nazionale e dal livello di accesso ai dispositivi tecnici che permettono a tale consumatore di leggere o di ascoltare i libri registrati su supporti diversi da quello cartaceo.

55. In applicazione della giurisprudenza, spetta al giudice del rinvio, alla luce di tutti gli elementi dinanzi ad esso illustrati, verificare se i libri stampati e i libri registrati su supporti diversi dalla carta presentino caratteristiche analoghe e soddisfino le medesime esigenze del consumatore, in funzione di un criterio di comparabilità dell'uso e in funzione delle differenze esistenti al fine di verificare se tali differenze influenzino o meno in modo rilevante o sensibile la decisione del consumatore di optare per l'uno o l'altro di tali prodotti culturali.

56. A tal proposito, i governi che hanno partecipato al presente procedimento hanno sostenuto, senza essere contraddetti dalla Commissione, che i libri registrati su supporti diversi dalla carta si differenziano oggettivamente, per le loro caratteristiche, dai libri stampati. Tale differenza deriverebbe non soltanto dalla necessità preliminare di disporre di un dispositivo tecnico di lettura [31], ma anche dal fatto che il consumatore medio di libri registrati su supporti diversi dalla carta sceglierà tali prodotti proprio in ragione delle applicazioni e delle funzioni supplementari che essi possono offrire rispetto a quelle dei libri stampati.

57. Ad esempio, come ha osservato il governo finlandese in udienza, la decisione di un consumatore medio di acquistare un audiolibro di rado si baserà soltanto sulla semplice lettura del testo di un libro stampato, ma più frequentemente sulla performance e/o sulla notorietà del lettore nonché sugli effetti speciali o sulla musica riprodotti nella versione audio. Allo stesso modo, in particolare secondo i governi tedesco e finlandese, per quanto riguarda i libri registrati su CD, CD-ROM o su chiavette USB, il consumatore medio sarà influenzato nel suo acquisto dalle funzioni supplementari di ricerca che tali libri offrono o dall'integrazione in tali libri di software o di altri programmi, a differenza dei libri stampati.

58. Spetta al giudice del rinvio, tenuto conto degli elementi di cui dispone, verificare la pertinenza delle affermazioni suddette riguardo al comportamento del consumatore medio in Finlandia.

59. Sulla base delle considerazioni che precedono, propongo di statuire che l'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, e l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA, nella versione, quanto a quest'ultimo punto, introdotta dalla direttiva 2009/47, devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale secondo la quale i libri stampati sono assoggettati a un'aliquota IVA ridotta

30 — Che l'intenzione del legislatore dell'Unione non fosse quella di costringere gli Stati membri a estendere ai libri su supporto diverso da quello cartaceo l'aliquota IVA ridotta riconosciuta da 26 di essi alla fornitura di libri stampati, mi sembra trovi conferma nel fatto che 14 tra tali Stati membri, vale a dire uno in più della maggioranza, hanno deciso di conservare l'applicazione dell'aliquota IVA ordinaria alla fornitura di libri registrati su altri supporti fisici. V., su tali dati, la tabella riprodotta a pagina 4 del citato documento taxud.c.1(2014) 48867, cit. supra alla nota 5, che illustra la situazione delle aliquote IVA applicate negli Stati membri alla data del 13 gennaio 2014.

31 — Come indicato, essenzialmente, dai governi tedesco ed estone, anche il prezzo di acquisto di un tale dispositivo tecnico di lettura (computer, tablet, ecc.) può rappresentare un elemento importante nella scelta del consumatore medio.

mentre i libri registrati su altri supporti fisici, come i CD, i CD-ROM o le chiavette USB, sono assoggettati all'aliquota IVA normale, a condizione che, dal punto di vista del consumatore medio dello Stato membro considerato, i secondi non siano simili ai primi poiché non soddisfano le medesime esigenze di detto consumatore, circostanza che compete al giudice del rinvio verificare.

60. A fini di completezza, aggiungo che la risposta appena fornita non varia, a mio avviso, in funzione delle tre circostanze enumerate dal giudice del rinvio nella sua questione pregiudiziale, ossia, in primo luogo, se il libro sia destinato alla lettura o all'ascolto (audiolibro), in secondo luogo, se esista un libro stampato avente lo stesso contenuto del libro o dell'audiolibro registrato su un supporto fisico quale un CD, un CD-ROM, una chiavetta di memoria USB o un altro supporto fisico simile o, in terzo luogo, se sia possibile utilizzare le caratteristiche tecniche proprie di tale supporto fisico diverso dalla carta, quali le funzioni di ricerca.

61. Il giudice del rinvio deve, infatti, valutare proprio se le caratteristiche dei libri registrati su supporti diversi dalla carta influenzino eventualmente in modo notevole o sensibile la decisione del consumatore medio finlandese di optare per l'acquisto di tali libri invece che dei libri stampati.

62. Se, come sostengono in particolare i governi finlandese e tedesco, tali caratteristiche sono determinanti dal punto di vista del consumatore medio dello Stato membro interessato, il legislatore nazionale è giustificato nel non accordare alla fornitura di libri registrati su supporti diversi dalla carta l'aliquota IVA ridotta applicabile a quella dei libri stampati. Di contro, se tali caratteristiche non incidono o incidono soltanto minimamente sulla scelta del suddetto consumatore medio di procedere all'acquisto di libri registrati su supporti diversi dalla carta – in ragione del fatto che ciò che rileva per tale consumatore è essenzialmente il contenuto simile di tutti i libri, a prescindere dal loro supporto e dalle loro caratteristiche – l'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta non si giustifica.

III – **Conclusione**

63. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale posta dal Korkein hallinto-oikeus come segue:

L'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, e l'allegato III, punto 6, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nella versione, quanto a quest'ultimo punto, introdotta dalla direttiva 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009, devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale secondo la quale i libri stampati sono assoggettati a un'aliquota di imposta sul valore aggiunto ridotta mentre i libri registrati su altri supporti fisici, come i CD, i CD-ROM, o le chiavette USB, sono assoggettati all'aliquota normale di imposta sul valore aggiunto, a condizione che, dal punto di vista del consumatore medio dello Stato membro considerato, i secondi non siano simili ai primi poiché non soddisfano le medesime esigenze di detto consumatore, circostanza questa che compete al giudice del rinvio verificare.

Tale risposta non cambia a seconda che il libro sia destinato alla lettura o all'ascolto (audiolibro), che esista un libro stampato avente lo stesso contenuto del libro o dell'audiolibro registrato su un supporto fisico come un CD, un CD-ROM, una chiavetta USB o un altro supporto fisico simile, o che sia possibile utilizzare le caratteristiche tecniche proprie di tale supporto fisico diverso dalla carta, quali le funzioni di ricerca.