Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

5 marzo 2015*

«Inadempimento di uno Stato — Fiscalità — IVA — Applicazione di un'aliquota ridotta — Fornitura di libri digitali o elettronici»

Nella causa C-502/13,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'articolo 258 TFUE, proposto il 18 settembre 2013,

Commissione europea, rappresentata da C. Soulay e F. Dintilhac, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

sostenuta da:

Consiglio dell'Unione europea, rappresentato da E. Chatziioakeimidou e A. de Gregorio Merino, in qualità di agenti,

interveniente,

contro

Granducato di Lussemburgo, rappresentato da D. Holderer, in qualità di agente,

convenuto,

sostenuto da:

Regno del Belgio, rappresentato da M. Jacobs e J.-C. Halleux, in qualità di agenti,

interveniente,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan e A. Prechal (relatore), giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: A. Calot Escobar

* Lingua processuale: il francese.

vista la fase scritta del procedimento,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il suo ricorso, la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che il Granducato del Lussemburgo, avendo applicato un'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») 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 (GU L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010 (GU L 326, pag. 1; in prosieguo: la «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 (GU L 77, pag. 1).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

2 L'articolo 14 della direttiva IVA, al suo paragrafo 1, così dispone:

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

3 Ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva:

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

4 L'articolo 96 della direttiva in argomento prevede 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».

5 A termini dell'articolo 97 della direttiva IVA:

«A decorrere dal 1º gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2015 l'aliquota normale non può essere inferiore al 15%».

6 L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, di detta direttiva così dispone:

«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».

7 L'articolo 99, paragrafo 1, della citata direttiva enuncia quanto segue:

«Le aliquote ridotte sono fissate ad una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5%».

8 Ai sensi dell'articolo 110 della medesima direttiva:

«Gli Stati membri che al 1º 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 e essere state adottate per ragioni di interesse sociale ben definite e a favore dei consumatori finali».

9 L'articolo 114, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Gli Stati membri che, al 1º gennaio 1993, sono stati obbligati ad aumentare di più del 2% l'aliquota normale in vigore al 1º 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.

(...)».

10 L'allegato II della direttiva IVA, che include un «[e]lenco 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».

11 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:

«fornitura di libri, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i fogli illustrativi ed il materiale stampato analogo, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), giornali e periodici, escluso il materiale interamente od essenzialmente destinato alla pubblicità».

12 La direttiva 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009 (GU L 116, pag. 18), ha modificato la direttiva 2006/112. Il considerando 4 della direttiva 2009/47 così recita:

«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».

13 A partire dal 1º giugno 2009, data di entrata in vigore della direttiva 2009/47, l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA è così formulato:

«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».

14 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».

15 Il regolamento di esecuzione n. 282/2011 dispone, al suo articolo 7, paragrafi 1 e 2:

«1. 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.

2. In particolare, rientrano nell'ambito d'applicazione del paragrafo 1:

(...)

f) i servizi elencati nell'allegato I».

16 L'allegato I del regolamento di esecuzione n. 282/2011, intitolato «Articolo [7] del presente regolamento», al suo punto 3 dispone come segue:

«Punto 3 dell'allegato II della direttiva [IVA]:

(...)

c) contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche;

(...)».

Il diritto lussemburghese

17 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 al Granducato di Lussemburgo il 25 ottobre 2012 (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), prevede, al suo articolo 39, paragrafo 3, quanto segue:

«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».

18 Ai sensi dell'articolo 40 della legge sull'IVA:

«1. Nei limiti ed alle condizioni che saranno stabilite con regolamento granducale, l'[IVA] è riscossa:

(...)

2° 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 presente legge;

(...)

2. L'[IVA] è riscossa all'aliquota normale del 15% per le operazioni imponibili diverse da quelle di cui al paragrafo 1.

(...)».

19 Il punto 5° dell'allegato B della legge sull'IVA, intitolato «Elenco dei beni e servizi soggetti all'aliquota super ridotta», indica:

«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. Sono esclusi il materiale interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità nonché i libri, i giornali e le pubblicazioni pornografiche».

20 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 (in prosieguo: il «regolamento granducale del 21 dicembre 1991»), al suo articolo 2 prevede quanto segue:

«I beni indicati ai punti da 1º 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 presente regolamento.

(...)

5° Libri, giornali e pubblicazioni periodiche:

a)

— Libri, fogli illustrativi e materiale stampato analogo, anche in fogli sciolti, ad eccezione del materiale interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità nonché dei libri pornografici (ex N. 49.01 TD)

— Incunaboli e altri libri costituenti oggetti d'antiquariato che datano più di cento anni (ex N. 97.06 TD)

(...)».

21 La circolare n. 756 del 12 dicembre 2011 della direction de l'Enregistrement et des Domaines (amministrazione tributaria):

«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], dove si sottolinea (…) che "[u]n 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 presente circolare si applica a partire dal 1º gennaio 2012».

Procedura precontenziosa e procedimento dinanzi alla Corte

22 La Commissione ha ritenuto che l'applicazione, a partire dal 1º gennaio 2012, di un'aliquota IVA «super ridotta» al 3% (in prosieguo: l'«aliquota IVA ridotta al 3%») alla fornitura di libri digitali o elettronici fosse contraria alla direttiva IVA. Di conseguenza, essa ha indirizzato al Granducato di Lussemburgo, il 4 luglio 2012, una lettera di diffida. Tale Stato membro ha risposto con lettera in data 31 luglio 2012.

23 Il 25 ottobre 2012 la Commissione ha emesso un parere motivato, invitando il Granducato di Lussemburgo ad adottare le misure necessarie per conformarvisi entro il termine di un mese a decorrere dalla sua ricezione. Tale Stato membro ha risposto con lettera in data 29 novembre 2012.

24 La Commissione, non ritenendosi soddisfatta delle spiegazioni fornite dal Granducato di Lussemburgo, ha deciso di proporre il presente ricorso.

25 Con decisioni del presidente della Corte del 14 gennaio e del 3 febbraio 2014, il Consiglio dell'Unione europea e il Regno del Belgio sono stati ammessi ad intervenire nella controversia a sostegno delle conclusioni, rispettivamente, della Commissione e del Granducato di Lussemburgo.

Sul ricorso

Osservazioni preliminari

26 La Commissione precisa che, per fornitura di libri digitali o elettronici, si deve intendere la fornitura, a titolo oneroso, mediante scaricamento o trasmissione continua («streaming») a partire da un sito web, di libri in formato elettronico che possono essere consultati su un computer, uno smartphone, un lettore di libri elettronici (ebook reader) o qualsiasi altro sistema di lettura (in prosieguo: la «fornitura di libri elettronici»).

27 Il Granducato di Lussemburgo contesta l'ampiezza dell'oggetto del ricorso. A suo avviso, l'aliquota IVA ridotta al 3% si applica soltanto alla fornitura di libri mediante scaricamento, con esclusione della fornitura di libri mediante trasmissione continua.

28 A tal riguardo, si deve constatare che, come giustamente dedotto dalla Commissione, dal diritto lussemburghese in materia, richiamato ai punti da 17 a 21 della presente sentenza, non risulta che la fornitura di libri mediante trasmissione continua sia esclusa, contrariamente alla fornitura di libri mediante scaricamento, dal beneficio dell'aliquota IVA ridotta al 3%.

29 Pertanto, non occorre limitare l'esame del ricorso ad una categoria di libri digitali o elettronici più ristretta di quella considerata dalla Commissione nel suo atto introduttivo.

Nel merito

30 La Commissione fa valere che l'applicazione, da parte del Granducato di Lussemburgo, di un'aliquota IVA ridotta al 3% alla fornitura di libri elettronici è incompatibile con gli articoli da 96 a 99, 110 e 114 della direttiva IVA, letti in combinato disposto con gli allegati II e III di quest'ultima e con il regolamento di esecuzione n. 282/2011.

31 Tale istituzione osserva 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. In tale contesto, neppure gli articoli 110 e 114 della direttiva IVA consentirebbero di applicare un'aliquota IVA ridotta al 3% alla fornitura di libri elettronici.

32 Il Granducato di Lussemburgo, sostenuto dal Regno del Belgio, si oppone all'interpretazione data dalla Commissione alle disposizioni della direttiva IVA interessate. Secondo tali Stati membri, la fornitura di libri elettronici rientra nel punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA e, come fatto valere in via subordinata dal Granducato di Lussemburgo, nel punto 9 del medesimo allegato. Inoltre, gli articoli 110 e 114 della direttiva IVA autorizzerebbero, in ogni caso, l'applicazione, da parte di quest'ultimo Stato membro, di un'aliquota IVA ridotta al 3% ad una fornitura di questo tipo.

33 In proposito, occorre rilevare 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, C-219/13, EU:C:2014:2207, punti 21 e 22).

34 Per quanto riguarda l'argomento, sollevato dal Granducato di Lussemburgo e dal Regno del Belgio, secondo il quale la fornitura di libri elettronici rientra nel punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA, occorre ricordare 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 (v., in particolare, sentenza NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punto 23 e la giurisprudenza ivi citata).

35 Va 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». Risulta pertanto 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 sarebbe atta a privare del loro senso i termini «su qualsiasi tipo di supporto fisico» che appaiono in detto punto.

36 Se è 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.

37 Ne consegue che, alla luce della formulazione di detto punto 6, tale disposizione non include nel suo ambito di applicazione la fornitura di libri elettronici.

38 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 (v., in particolare, sentenza Commissione/Spagna, C-360/11, EU:C:2013:17, punto 18 e la giurisprudenza ivi citata).

39 È vero, come giustamente rilevato dal Granducato di Lussemburgo e dal Regno del Belgio, 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, 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.

40 Tuttavia, resta il fatto 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».

41 Orbene, la fornitura di libri elettronici rappresenta un «servizio fornito per via elettronica», ai sensi di tale articolo 98, paragrafo 2, secondo comma.

42 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, di tale direttiva, si considera «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Orbene, 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, come emerge dal punto 36 della presente sentenza, 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.

43 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». Si deve constatare che la fornitura di libri elettronici rientra in tale definizione.

44 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.

45 A ciò non osta, contrariamente a quanto fatto valere dal Granducato di Lussemburgo, 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.

46 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.

47 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, 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.

48 Peraltro, l'argomento del Granducato di Lussemburgo secondo cui la direttiva 2009/47 ha avuto per effetto di modificare, su questo punto, la portata di detto articolo 98, paragrafo 2, secondo comma, non può essere accolto, in quanto una siffatta interpretazione è contraddetta dagli stessi termini di quest'ultima disposizione, che escludono, senza eccezione, tutti i servizi forniti per via elettronica dalla possibilità di beneficiare di un'aliquota IVA ridotta.

49 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'inscrive, questo punto non può essere interpretato come comprendente nel suo ambito di applicazione la fornitura di libri elettronici.

50 Contrariamente a quanto sostenuto dal Granducato di Lussemburgo e dal Regno del Belgio, 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 la giurisprudenza ivi citata).

51 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 (v., in tal senso, 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 risulta dal punto 49 della presente sentenza, una simile fornitura non è ricompresa da tale disposizione.

52 L'interpretazione accolta al punto 49 della presente sentenza non è neppure rimessa in causa dai lavori preparatori della direttiva 2009/47, come sostiene il Granducato di Lussemburgo. Detto Stato membro si riferisce, in particolare, 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».

53 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.

54 Allo stesso modo, non può essere accolto l'argomento del Granducato di Lussemburgo secondo cui il punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA deve 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 è sufficiente rilevare che, come dimostrato dalle circostanze della causa che ha dato luogo alla sentenza K (EU:C:2014:2207), questo argomento si basa su una premessa errata.

55 Occorre aggiungere che, riguardo alla parte in cui il Granducato di Lussemburgo rimette 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 può essere effettuato nell'ambito del presente ricorso per inadempimento.

56 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 (v. sentenza Commissione/Austria, C-189/09, EU:C:2010:455, punti da 15 a 17 e la giurisprudenza ivi citata).

57 Per questa stessa ragione, detto Stato membro non può utilmente avvalersi di un argomento vertente sull'invalidità della direttiva 2009/47 con la motivazione che il ruolo del Parlamento europeo sarebbe stato violato nell'adozione di quest'ultima.

58 Il Granducato di Lussemburgo si riferisce altresì all'articolo 110 TFUE, il quale, a suo avviso, dimostra che gli autori del Trattato non hanno inteso concedere alle istituzioni dell'Unione il diritto di istituire imposte discriminatorie.

59 Tuttavia, questo argomento coincide, sostanzialmente, con l'argomento di tale Stato membro relativo al principio della parità di trattamento. Questo argomento deve pertanto essere respinto per gli stessi motivi enunciati ai punti 50 e 51 nonché 55 e 56 della presente sentenza.

60 In via subordinata, qualora la fornitura di libri elettronici non rientrasse nel punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA, il Granducato di Lussemburgo sostiene che una tale fornitura rientrerebbe nel punto 9 di detto allegato.

61 Tuttavia, tale argomento non può essere accolto. 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 alcun supporto nella formulazione di tale disposizione e comporta l'estensione dell'ambito di applicazione della stessa quando invece, come risulta dal punto 38 della presente sentenza, è necessaria un'interpretazione restrittiva di questa stessa disposizione.

62 Inoltre, 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.

63 In considerazione di quanto precede, la fornitura di libri elettronici non rientra né nel punto 6 né nel punto 9 dell'allegato III della direttiva IVA. Peraltro, è 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.

64 La Commissione addebita altresì allo Stato membro convenuto di applicare l'aliquota IVA ridotta al 3% in violazione degli articoli 99, 110 e 114 della direttiva IVA.

65 Il Granducato di Lussemburgo, sostenuto dal Regno del Belgio, fa valere, di contro, che gli articoli 110 e 114 della direttiva IVA l'autorizzano, in ogni caso, ad applicare una simile aliquota IVA alla fornitura di libri elettronici.

66 Per quanto riguarda l'articolo 110 della direttiva IVA, si deve ricordare 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 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).

67 Orbene, come emerge dal punto 63 della presente sentenza, 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 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 (v., in tal senso, sentenza Commissione/Francia, EU:C:2012:130, punti 76 e 77).

68 Per quanto riguarda l'articolo 114 della direttiva IVA, è sufficiente rilevare 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, è pacifico che questo non sia il caso della fornitura di libri elettronici.

69 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 della direttiva IVA né dall'articolo 114 di quest'ultima.

70 Discende da quanto precede che il ricorso della Commissione è fondato.

71 Di conseguenza, si deve dichiarare 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 99, 110 e 114 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.

Sulle spese

72 Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, il Granducato di Lussemburgo, rimasto soccombente, dev'essere condannato a farsi carico delle proprie spese nonché di quelle sostenute dalla Commissione.

73 Ai sensi dell'articolo 140, paragrafo 1, del medesimo regolamento, gli Stati membri e le istituzioni intervenuti nella causa sopportano le proprie spese. Di conseguenza, il Regno del Belgio e il Consiglio sopporteranno le proprie spese.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara e statuisce:

1) **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.

2) **Il Granducato di Lussemburgo sopporta le proprie spese nonché quelle sostenute dalla Commissione europea.**

3) **Il Regno del Belgio e il Consiglio dell'Unione europea sopportano le proprie spese.**

Firme