

Eguaglianza o neutralità nell'IVA sugli ebook, tra sovranità nell'interpretazione autentica ed esegesi letterale della Corte di giustizia *

di Flavio Guella**
(23 marzo 2015)

La questione dell'assoggettabilità dei libri elettronici ad IVA ridotta presenta, nel contesto europeo e nazionale, una specifica rilevanza pratica, posto che la Francia ha optato per un'aliquota del 5,5% e il Lussemburgo e l'Italia per aliquote – rispettivamente – del 3% e del 4%. L'ammissibilità di tali regimi di favore è stata vagliata, in riferimento a Francia e Lussemburgo, nelle sentenze della Corte di giustizia del 5 marzo 2015 relative alle cause C-479/13 e C-502/13, con esito negativo.

La medesima questione pone specifici problemi teorici, posto che l'ammissibilità o meno di tali trattamenti fiscali favorevoli dipende da diverse soluzioni ermeneutiche, assumibili a livello nazionale o nel contesto della sistematica tributaria dell'Unione europea. Nel caso italiano, in particolare, la sovranità finanziaria si è espressa con un'interpretazione autentica del regime IVA, volta ad assimilare l'imposizione sugli ebook a quella relativa ai libri cartacei; opzione nazionale che si è posta come un'esegesi orientata dal principio di eguaglianza. A tale soluzione ermeneutica si contrappone quella indicata dalla Corte di giustizia, che segue invece un approccio letterale mediante il quale viene esclusa una portata del principio di c.d. neutralità fiscale che sia analoga a quella, generale, di un principio costituzionale di parità di trattamento.

Nell'ordinamento italiano l'art. 16 del d.P.R. 633/72 distingue tra un'aliquota IVA normale (22%), una sola aliquota ridotta (10%) ed un'aliquota c.d. super-ridotta (4%). Quest'ultimo regime di prelievo, valido per i beni e servizi di cui alla parte II della tabella A, è compatibile con la direttiva 2006/112/CE in materia di IVA nella misura in cui si applichi ad operazioni così beneficate già al 1° gennaio 1991 (gli artt. 99 e 110 della direttiva non consentendo – altrimenti – un'imposizione inferiore al 5%, ponendo un divieto che è stato fatto oggetto di giurisprudenza restrittiva: cause C-462/05, *Commissione c. Portogallo*; C-240/05, *Eurodental*; C-169/00, *Commissione c. Finlandia*).

Per quanto riguarda specificamente il regime fiscale dei prodotti librari, la direttiva 2009/47/CE era però intervenuta sulla direttiva 2006/112/CE, anche con l'obiettivo di "precisare ed adeguare al progresso tecnologico il riferimento ai libri nell'allegato III" (Considerando n. 4); ciò meglio specificando l'originaria espressione – "fornitura di libri" – come "fornitura di libri su qualsiasi supporto fisico" (punto 6 dell'allegato III), ostacolando però in tal modo soluzioni interpretative di tipo evolutivo.

A fronte di questo contesto normativo, il legislatore italiano ha comunque tentato di applicare l'aliquota super-ridotta del 4% anche ai libri digitali, operando appunto mediante interpretazione autentica in modo da sfruttarne la fisiologica retroattività e – così – rispettare il termine del 1° gennaio 1991 (come momento oltre il quale non perpetrare ulteriori scelte qualificatorie di favore, in deroga). L'art. 1, co. 667, della legge 190/2014 (legge di stabilità 2015) ha infatti equiparato l'imposizione indiretta su libri cartacei (già pacificamente ricondotti al n. 18 della tabella A, parte II, del d.P.R. 633/1972) e l'imposizione indiretta su ebook, statuendo che per "libro" ha da intendersi ogni pubblicazione identificata da codice ISBN, anche se veicolata attraverso mezzi di comunicazione elettronica.

* Scritto sottoposto a *referee*.

In antitesi a tale opzione del legislatore-interprete italiano va però considerata la ricostruzione della disciplina europea fornita nelle citate sentenze sui ricorsi per inadempimento avverso i regimi IVA per l'editoria elettronica adottati in Francia e Lussemburgo. L'esegesi della Corte di giustizia nelle cause C-479/13 e C-502/13 ha infatti segnato un orientamento di tipo restrittivo, considerando non ammissibile l'estensione dell'ambito di applicazione delle aliquote ridotte al di fuori dei casi e delle condizioni previste dal dato letterale della disciplina UE.

Secondo la ricostruzione della Corte, l'applicazione di un'aliquota ridotta è ammissibile – ex art. 98, par. 2, co. 1, della direttiva IVA – unicamente per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui all'allegato III (cfr. la sentenza in C-219/13, *K Oy*, punti 21 e 22); allegato che menziona la “fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico”, cui non sarebbero assimilabili gli ebook in quanto alienati tipicamente in via elettronica. È così stato confermato che per delimitare la portata di una disposizione di diritto dell'Unione si deve tener conto del suo contesto e delle sue finalità ma – allo stesso tempo, e qui in via prioritaria – anche del tenore letterale (cfr. i riferimenti dal punto 23 della sentenza in C-174/08, *NCC Construction Danmark*); dato letterale che nel caso di specie, proprio nel riferirsi a “supporti fisici”, garantisce la coerenza dell'elencazione dell'allegato con il generale precetto di inammissibilità di aliquote IVA ridotte per i “servizi forniti per via elettronica” (ex art. 98, par. 2, co. 2; tipologia di servizio cui la Corte ha ricondotto la fornitura di ebook).

L'opzione letterale sarebbe peraltro ulteriormente corroborata dal contesto della disposizione, sia sistematico che finalistico. Per quel che riguarda l'interpretazione sistematica, la disposizione sull'assoggettabilità dei libri ad IVA ridotta costituisce una deroga al principio dell'aliquota “normale” e, pertanto, dev'essere interpretata restrittivamente (cfr. i riferimenti dal punto 18 della sentenza in C-360/11, *Commissione c. Spagna*). Per quel che riguarda l'interpretazione teleologica, sebbene mediante l'individuazione dell'ambito di applicazione del punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA nella “fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico” il legislatore europeo abbia perseguito l'obiettivo di adeguare la nozione di “libri” al progresso tecnologico (cfr. Considerando 4 della direttiva 2009/47), nondimeno il contesto letterale non permette di ignorare che il “verso” di tale adeguamento sembra essere quello ostativo di un'equiparazione dei regimi fiscali.

La Corte di giustizia ha operato quindi una ricostruzione rigorosa del quadro normativo europeo, ponendone la literalità alla base dell'esegesi proposta; manca invece una sensibilità “costituzionale” nella considerazione del ruolo che alcuni principi generali – pure rilevanti in materia – avrebbero potuto svolgere, in particolare orientando l'interpretazione nel senso di valori di eguaglianza.

In ciò, l'interpretazione autentica svolta nell'ordinamento italiano (del n. 18 della tabella A, parte II, del d.P.R. 633/72) si pone come metodologicamente antitetica rispetto a quella europea (del punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA). A parere della Corte di giustizia, infatti, l'interpretazione letterale (pur prospettabile anche sulla base del d.P.R. italiano in materia di IVA) non sarebbe rimessa in discussione dal principio di c.d. neutralità fiscale.

Tale neutralità, che costituisce una traduzione – in materia di imposte indirette – del principio generale di parità di trattamento (cfr. i riferimenti dal punto 41 della sentenza in C-174/08, *NCC Construction Danmark*), esclude quelle ricostruzioni ermeneutiche del regime di singoli tributi o di sistemi fiscali complessivi che possano incidere sulle decisioni e i comportamenti dei contribuenti, espressione di autonomia privata. Il regime fiscale (e la sua interpretazione ed applicazione) deve cioè evitare distorsioni e variazioni nei prezzi tali da incidere sulle scelte del contribuente; la libertà economica dei singoli non deve così

essere condizionata da scelte impositive che discriminino irragionevolmente alcune opzioni di acquisto a discapito di altre, senza una *ratio* meritoria a giustificazione di tale discriminazione (come pare nel caso del diverso regime di prelievo per libri cartacei ed ebook).

Tuttavia, la Corte di giustizia non ha valorizzato tale interpretazione orientata ai principi, ritenendo recessivo il valore della neutralità fiscale, che non potrebbe intervenire neppure in via suppletiva a fronte di una disposizione equivoca. Tale principio UE non opererebbe cioè in chiave integrativa, nel senso di consentire l'estensione dell'ambito di applicazione di un'aliquota IVA ridotta in presenza di una disposizione suscettibile di più interpretazioni, e ciò in quanto la neutralità fiscale – pur derivante dal principio di parità di trattamento – non è considerata una regola di diritto primario che possa incidere sulla validità del diritto derivato, né operare in senso additivo sul piano ermeneutico (cfr. i riferimenti dal punto 50 della sentenza in C-174/11, *Zimmermann*).

In questa prospettiva, il punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA non è stato considerato disposizione la quale, in modo sufficientemente non equivoco, estenda l'ambito di applicazione delle aliquote ridotte alla fornitura di libri elettronici; pertanto – in forza della struttura normativa così descritta, che limita l'impiego del principio di neutralità fiscale come strumento di interpretazione creativa – la Corte di giustizia ha escluso la possibilità di un'esegesi della nozione di "libro" orientata al valore della parità di trattamento.

Sulla base di tale ricostruzione ermeneutica le sentenze del 5 marzo 2015 hanno condannato Francia e Lussemburgo per violazione del diritto UE, mentre rimane aperto il giudizio sul regime che il legislatore italiano – nell'esercizio della sua sovranità finanziaria, espressa quale interprete autentico delle disposizioni fiscali – ha sviluppato in materia, ponendo al centro della propria esegesi l'apprezzamento del ruolo del principio di eguaglianza nelle qualificazioni degli oggetti del trattamento impositivo.

Sebbene tale impostazione dell'ordinamento italiano risulti in contrasto con la ricostruzione svolta dalla Corte di giustizia, nondimeno la specifica considerazione della parità di trattamento nei regimi fiscali di libri cartacei ed ebook era già stata fatta oggetto di attenzione politica nella Comunicazione della Commissione sul futuro dell'IVA, del 6 dicembre 2011 [COM (2011) 851 def.], nonché nel Consiglio UE *Istruzione, gioventù, cultura e sport* del 25 novembre 2014 (pur se non competente in materia fiscale); ciò con un sostanziale auspicio di interventi sulla direttiva IVA volti a realizzare un'effettiva neutralità del prelievo fiscale relativo alla commercializzazione di ebook o libri cartacei.

Nell'attesa di un intervento risolutore a livello europeo, permane il problema del rapporto tra ordinamento italiano e diritto dell'Unione, posto che sebbene sia la Corte di giustizia l'interprete privilegiato della disciplina UE, nondimeno nell'esegesi delle disposizioni di armonizzazione fiscale la stessa Corte deve garantire standard di tutela della parità di trattamento che siano adeguati alla difesa dei diritti fondamentali dei contribuenti, anche con interpretazioni conformi ai principi di razionalità del sistema (validi altresì per il diritto europeo, e non solamente invocabili dal legislatore che svolga una propria interpretazione autentica in un'ottica costituzionalmente orientata). Non sfruttare il principio generale della neutralità fiscale per fondare un'interpretazione evolutiva del regime IVA degli ebook segnala quindi una perdurante diversità di sensibilità in materia di standard costituzionali nell'ambito degli ordinamenti tributari nazionale e dell'Unione europea, che il formante giurisprudenziale europeo – in questa ipotesi – non ha ritenuto di superare.

** Assegnista di ricerca in Diritto pubblico comparato, Università di Trento