

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

3 febbraio 2022 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 122 – Aliquota ridotta per le cessioni di legna da ardere – Differenziazione in funzione delle caratteristiche e delle proprietà oggettive dei prodotti – Forme di legno destinate alla combustione che rispondono alla stessa esigenza del consumatore e che si trovano in concorrenza – Principio della neutralità fiscale»

Nella causa C-515/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 10 giugno 2020, pervenuta in cancelleria il 14 ottobre 2020, nel procedimento

B AG

contro

Finanzamt A,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da L. Bay Larsen, vicepresidente della Corte, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, N. Jääskinen e J.-C. Bonichot (relatore), giudici,

avvocato generale: E. Tanchev

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la B AG, da T. Hammer, Wirtschaftsprüfer e Steuerberater, nonché da C. Hammer, Steuerberater;

– per il governo tedesco, da J. Möller e S. Costanzo, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e R. Pethke, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 98 e 122 della

direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1, in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la B AG e il Finanzamt A (amministrazione tributaria A, Germania), (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») in merito all'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) alle cessioni di legno in trucioli.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 Ai sensi del considerando 4 della direttiva IVA:

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

4 Il considerando 7 della direttiva stessa così recita:

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

5 L'articolo 96 di detta direttiva è così redatto:

«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».

6 L'articolo 98 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«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.

(...)

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

7 L'allegato III di tale direttiva, recante l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98 della stessa, non contiene una categoria di prodotti «legna da ardere».

8 Gli articoli da 109 a 122 della direttiva citata stabiliscono le condizioni alle quali gli Stati membri possono applicare aliquote IVA ridotte fino all'introduzione del regime definitivo.

9 L'articolo 122 della direttiva in parola così dispone:

«Gli Stati membri possono applicare un'aliquota ridotta alle cessioni (...) di legna da ardere».

NC

10 La nomenclatura combinata (in prosieguo: la «NC») figura all'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 1987, L 256, pag. 1), come modificato dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1101/2014 della Commissione, del 16 ottobre 2014 (GU 2014, L 312, pag. 1).

11 Essa contiene, segnatamente, le seguenti voci doganali:

Codice NC

Designazione delle merci

4401

– Legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie, fascine o in forme simili; legno in piccole placche o in particelle; segatura, avanzi e cascami di legno, anche agglomerati in forma di ceppi, mattonelle, palline o in forme simili

4401 10 00

– Legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie, fascine o in forme simili:

– Legno in piccole placche o in particelle:

4401 21 00

– – Legno di conifera

4401 22 00

– altro legno

– Segatura, avanzi e cascami di legno, anche agglomerati in forma di ceppi, mattonelle, palline o in forme simili

4401 31 00

– – Pellet di legno

4401 39

– – altro

4401 39 20

— — — agglomerati (per esempio in forma di mattonelle)

— — — altro

4401 39 30

— — — — Segatura

Diritto tedesco

12 L'articolo 12 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari) dispone quanto segue:

«(1) Per ciascuna operazione imponibile l'aliquota d'imposta è pari al 19% della base imponibile (articoli 10 e 11, articolo 25, paragrafo 3, nonché 25a, paragrafi 3 e 4).

(2) L'aliquota d'imposta è ridotta al 7% per le seguenti operazioni:

1. la fornitura, l'importazione e l'acquisto intracomunitario dei beni indicati nell'allegato 2, ad eccezione dei beni di cui ai punti 49, lettera f), e ai punti 53 e 54;

(...)».

13 Il numero 48 dell'allegato 2 di detta legge è così formulato:

[Numero d'ordine].

Designazione delle merci

Tariffa doganale (capitolo, voce, sottovoce)

48

Legno, cioè

a) Legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie, fascine o in forme simili:

Sottovoce 4401 10 00

b) segatura, avanzi e cascami di legno, anche agglomerati in forma di ceppi, mattonelle, palline o in forme simili.

Sottovoce 4401 30

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 La controversia verte sull'applicazione dell'aliquota ridotta dell'IVA alle cessioni di legno in trucioli.

15 Nel corso del 2015 la ricorrente nel procedimento principale ha commercializzato legname in trucioli recante le denominazioni protette «Flokets weiss» (legno in trucioli detto «industriale») e «Flokets natur» (legno in trucioli detto «boschivo») e ha provveduto alla manutenzione di impianti di riscaldamento che utilizzano trucioli di legno come combustibile.

16 Il legno in trucioli industriale proviene dal taglio di tronchi, i cui cascami vengono ridotti in trucioli da trituratori. Il legno in trucioli boschivo proviene dalle chiome arboree e dagli arbusti provenienti dalla manutenzione delle aree boschive. I residui di legno sono sminuzzati nel bosco da una macchina e successivamente essiccati dalla ricorrente nel procedimento principale.

17 Nel corso dell'esercizio fiscale 2015 la ricorrente nel procedimento principale ha fornito legno in trucioli boschivo e industriale al comune A e alla parrocchia B. Nel corso dello stesso periodo essa ha altresì fornito, nell'ambito di una convenzione stipulata con il comune C, relativa al «monitoraggio del funzionamento di un impianto di riscaldamento con legno in trucioli comprendente la manutenzione e la pulizia», legno in trucioli quale combustibile.

18 Nella dichiarazione IVA provvisoria relativa all'esercizio 2015, la ricorrente nel procedimento principale ha applicato alle prestazioni summenzionate l'aliquota normale (19%), conformemente al parere dell'amministrazione tributaria, espresso in occasione di un precedente controllo tributario.

19 La ricorrente nel procedimento principale ha contestato tale aliquota dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania), il quale ha parzialmente accolto il ricorso. Tale giudice ha stabilito che le cessioni di legno in trucioli al comune A e alla parrocchia B dovevano essere assoggettate all'aliquota ridotta, mentre il pacchetto di prestazioni fornite al comune C doveva invece, dal canto suo, essere assoggettato all'aliquota normale poiché costituiva un'unica prestazione globale.

20 Tanto la ricorrente nel procedimento principale quanto l'amministrazione tributaria hanno proposto un ricorso per cassazione (Revision) avverso la sentenza del Finanzgericht (Tribunale tributario) dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania).

21 Detto giudice si interroga, in primo luogo, sulla nozione di «legna da ardere», di cui all'articolo 122 della direttiva IVA, in particolare sulla questione se tale nozione includa il legno in trucioli.

22 In secondo luogo, il giudice del rinvio si chiede se, nell'esercizio della facoltà prevista all'articolo 122 della direttiva IVA, gli Stati membri siano autorizzati a delimitare con precisione l'ambito di applicazione di un'aliquota ridotta dell'imposta per cessioni di legna da ardere ricorrendo alla NC o se l'autorizzazione in tal senso prevista all'articolo 98, paragrafo 3, di tale direttiva sia limitata ai casi di applicazione di un'aliquota ridotta dell'imposta alla cessione di beni rientranti nelle categorie elencate all'allegato III della direttiva stessa.

23 In terzo luogo, nel caso in cui gli Stati membri siano autorizzati a precisare l'ambito di applicazione dell'aliquota IVA ridotta per cessioni di legna da ardere facendo ricorso alla NC, il giudice del rinvio desidera sapere se il principio di neutralità fiscale osti all'applicazione di diverse aliquote d'imposta a forme diverse di legna da ardere.

24 Tanto premesso, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di “legna da ardere” contenuta nell’articolo 122 della [direttiva IVA] debba essere interpretata nel senso di includere qualsiasi tipo di legno che, in base alle sue proprietà oggettive, sia destinato esclusivamente alla combustione.

2) Se uno Stato membro che abbia istituito, ai sensi dell’articolo 122 della [direttiva IVA], un’aliquota fiscale ridotta per le cessioni di legna da ardere, possa delimitarne con precisione la sfera d’applicazione, ai sensi dell’articolo 98, paragrafo 3, della [direttiva IVA], sulla base della [NC].

3) Nell’ipotesi di soluzione in senso affermativo della seconda questione: se uno Stato membro possa esercitare la facoltà, riconosciuta dagli articoli 122 e 98, paragrafo 3, della [direttiva IVA], di delimitare la sfera d’applicazione della riduzione dell’aliquota d’imposta sulle cessioni di legna da ardere, sulla base della [NC], nel rispetto del principio della neutralità fiscale, in modo tale da assoggettare ad aliquote d’imposta distinte le cessioni di diverse forme di legna da ardere che differiscano per le loro caratteristiche e proprietà oggettive ma che, dal punto di vista del consumatore medio, secondo il criterio della comparabilità nell’uso, soddisfino lo stesso bisogno (nella specie: esigenza di riscaldamento) e siano pertanto in concorrenza tra loro».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

25 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l’articolo 122 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la nozione di «legna da ardere» include qualsiasi tipo di legno che, in base alle sue proprietà oggettive, sia destinato esclusivamente alla combustione.

26 Occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, dalla necessità di garantire tanto l’applicazione uniforme del diritto dell’Unione quanto il principio di uguaglianza discende che i termini di una disposizione del diritto dell’Unione, la quale non contenga alcun rinvio espresso al diritto degli Stati membri ai fini della determinazione del proprio significato e della propria portata, devono di norma essere oggetto, nell’intera Unione europea, di un’interpretazione autonoma e uniforme, indipendentemente dalle qualificazioni utilizzate negli Stati membri [sentenza del 9 settembre 2021, Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl (Domanda reiterata di protezione internazionale), C-718/20, EU:C:2021:710, punto 32].

27 Ne consegue che, in assenza di rinvio all’articolo 122 della direttiva IVA, la nozione di «legna da ardere» di cui a tale disposizione deve essere considerata come una nozione autonoma del diritto dell’Unione, il cui significato e la cui portata devono essere identici in tutti gli Stati membri. Pertanto, spetta alla Corte dare un’interpretazione uniforme di tale nozione nell’ordinamento giuridico dell’Unione.

28 A tal riguardo, in assenza di una definizione di «legna da ardere» contenuta in tale direttiva, occorre fare riferimento, da un lato, al significato abituale dell’espressione nel linguaggio corrente (v., in tal senso, sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punto 29), ossia legna destinata ad essere bruciata per garantire il riscaldamento di locali pubblici o privati.

29 D’altro lato, occorre rilevare che l’articolo 122 della direttiva IVA ha carattere derogatorio.

Invero, a norma dell'articolo 96 della direttiva citata, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi si applica un'identica aliquota IVA, ossia l'aliquota normale fissata da ciascuno Stato membro. È quindi in deroga a detta regola che l'articolo 122 della direttiva stessa prevede la possibilità di applicare provvisoriamente un'aliquota IVA ridotta, segnatamente alla legna da ardere.

30 In quanto disposizione derogatoria, tale articolo deve essere interpretato restrittivamente [sentenze del 29 luglio 2019, *Inter-Environnement Wallonie e Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen* C?411/17, EU:C:2019:622, punto 147, nonché del 16 luglio 2020, *JE* (Legge applicabile al divorzio), C?249/19, EU:C:2020:570, punto 23], così come, di conseguenza, la nozione di «legna da ardere», che ne determina l'ambito di applicazione. Occorre quindi considerare come «legna da ardere», conformemente alla definizione proposta dal giudice del rinvio, qualsiasi tipo di legno che, per le sue proprietà oggettive, come un grado predeterminato di essiccazione, è destinato esclusivamente alla combustione.

31 Da quanto precede risulta che l'articolo 122 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la nozione di «legna da ardere», ai sensi di detto articolo, designa qualsiasi tipo di legno che, in base alle sue proprietà oggettive, è destinato esclusivamente alla combustione.

Sulla seconda questione

32 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 122 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro che, in applicazione di tale disposizione, istituisca un'aliquota IVA ridotta per le cessioni di legna da ardere, possa delimitarne l'ambito di applicazione, ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 3, di detta direttiva facendo riferimento alla NC.

33 Occorre ricordare che, per quanto riguarda le categorie di cessioni di beni elencate nell'allegato III della direttiva IVA, che possono essere assoggettate ad un'aliquota IVA ridotta a norma dell'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della stessa, il paragrafo 3 di tale articolo consente espressamente agli Stati membri di far ricorso alla NC per delimitare con precisione le categorie stesse.

34 Per contro, la medesima possibilità non può essere dedotta dal tenore stesso dell'articolo 122 della direttiva IVA, il quale si limita a dichiarare che gli Stati membri possono applicare un'aliquota ridotta, segnatamente, alle cessioni di legna da ardere fino all'introduzione del regime definitivo.

35 Si deve tuttavia sottolineare, per un verso, che, come esposto al punto 30 della presente sentenza, l'articolo 122 della direttiva IVA rappresenta una disposizione derogatoria e dev'essere quindi interpretato restrittivamente. Pertanto, gli Stati membri non possono concedere il beneficio di un'aliquota ridotta a cessioni di legno diverse dalla cessione di legna da ardere, in applicazione di tale disposizione.

36 Per altro verso, poiché l'articolo 122 della direttiva IVA attribuisce agli Stati membri la facoltà, nel corso di un periodo transitorio, di applicare un'aliquota ridotta alle cessioni di legna da ardere, detti Stati possono rinunciare ad applicare una siffatta aliquota a tali cessioni e scegliere di applicare loro l'aliquota normale prevista all'articolo 96 della citata direttiva. Una siffatta facoltà include anche la possibilità di applicare un'aliquota ridotta solo a talune cessioni di legna da ardere, purché tale facoltà sia esercitata entro i rigorosi limiti della deroga, come ricordato al punto precedente.

37 Infatti, come emerge da una giurisprudenza costante della Corte relativa all'articolo 98 della

direttiva IVA (sentenza del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a., C-597/17, EU:C:2019:544, punto 44), si deve rilevare che all'articolo 122 della direttiva stessa il legislatore dell'Unione ha soltanto previsto la facoltà, per gli Stati membri, di applicare in via derogatoria e transitoria un'aliquota IVA ridotta alle cessioni, segnatamente, di legna da ardere. Pertanto, gli Stati membri hanno la possibilità di riservare il beneficio di detta aliquota ridotta solo a una parte di tali cessioni.

38 Spetta pertanto agli Stati membri che intendano fare un uso limitato e quindi selettivo della facoltà loro conferita dall'articolo 122 della direttiva IVA precisare, con ogni mezzo presente nel loro diritto nazionale, a quali cessioni di legna da ardere essi scelgono di riservare il beneficio di un'aliquota ridotta. Non vi è alcuna disposizione di diritto dell'Unione che vieti loro di ricorrere, a tal fine, a uno strumento di tale diritto e, in particolare, di fare riferimento alla NC, benché il citato articolo 122, a differenza dell'articolo 98 di tale direttiva, non lo preveda espressamente.

39 Tuttavia, la facoltà, derivante dall'articolo 122 della direttiva IVA, di riservare il beneficio di un'aliquota ridotta soltanto a determinate cessioni di legna da ardere è subordinata al rispetto del principio di neutralità fiscale. Infatti, come risulta da una giurisprudenza costante, gli Stati membri sono autorizzati a determinare con maggiore precisione le categorie di cessioni di beni o di prestazioni di servizi alle quali tale direttiva consente di applicare un'aliquota ridotta, nel rispetto del principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA (sentenze del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punto 38, e del 9 settembre 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

40 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 122 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro che, in applicazione di tale articolo, introduca un'aliquota IVA ridotta per le cessioni di legna da ardere può limitarne l'ambito di applicazione a talune categorie di cessioni di legna da ardere facendo riferimento alla NC, purché sia rispettato il principio della neutralità fiscale.

Sulla terza questione

41 Con la sua terza questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio di neutralità fiscale debba essere interpretato nel senso che osta a che la cessione di legno in trucioli sia esclusa dal beneficio dell'aliquota ridotta, applicabile alla cessione di altre forme di legna da ardere.

42 Come rammentato al punto 40 della presente sentenza, qualora uno Stato membro abbia effettuato la scelta di applicare selettivamente l'aliquota IVA ridotta alle cessioni di beni o prestazioni di servizi alle quali la direttiva IVA consente di applicare un'aliquota siffatta, esso è tenuto a rispettare il principio di neutralità fiscale.

43 Tale principio osta a che beni o prestazioni di servizi simili, che si trovino in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati diversamente ai fini dell'IVA (sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

44 Secondo una giurisprudenza costante, per stabilire se beni o prestazioni di servizi siano simili si deve principalmente tenere conto del punto di vista del consumatore medio. Beni o prestazioni di servizi sono simili quando presentano proprietà analoghe e rispondono alle medesime esigenze del consumatore, in base ad un criterio di comparabilità dell'uso, e quando le differenze esistenti non influiscono significativamente sulla decisione del consumatore medio di optare per l'uno o l'altro di tali beni o prestazioni di servizi (sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

45 In altre parole, si tratta di esaminare se i beni o i servizi in questione si trovino, dal punto di vista del consumatore medio, in un rapporto di sostituzione. In effetti, in questo caso, l'applicazione di diverse aliquote IVA è suscettibile di influenzare la scelta del consumatore, il che indicherebbe quindi una violazione del principio di neutralità fiscale (sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand, C?406/20, EU:C:2021:720, punto 39 e giurisprudenza citata).

46 Spetta quindi al giudice del rinvio procedere ad un esame concreto al fine di stabilire se il legno in trucioli sia sostituibile alle altre forme di legna da ardere dal punto di vista del consumatore medio.

47 Di conseguenza, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che il principio di neutralità fiscale dev'essere interpretato nel senso che esso non osta a che il diritto nazionale escluda dal beneficio dell'aliquota IVA ridotta la cessione di legno in trucioli, sebbene esso conceda tale beneficio alle cessioni di altre forme di legna da ardere, a condizione che, nella mente del consumatore medio, il legno in trucioli non sia sostituibile a tali altre forme di legna da ardere, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

48 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Sesta Sezione) dichiara:

1) L'articolo 122 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che la nozione di legna da ardere, ai sensi di tale articolo, designa qualsiasi tipo di legno che, in base alle sue proprietà oggettive, è destinato esclusivamente alla combustione.

2) L'articolo 122 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro il quale, in applicazione di tale articolo, introduca un'aliquota ridotta d'imposta sul valore aggiunto per le cessioni di legna da ardere può limitarne l'ambito di applicazione a talune categorie di cessioni di legna da ardere facendo riferimento alla nomenclatura combinata, purché sia rispettato il principio di neutralità fiscale.

3) Il principio di neutralità fiscale dev'essere interpretato nel senso che esso non osta a che il diritto nazionale escluda dal beneficio dell'aliquota ridotta d'imposta sul valore aggiunto la cessione di legno in trucioli, sebbene esso conceda tale beneficio alle cessioni di altre forme di legna da ardere, a condizione che, nella mente del consumatore medio, il legno in trucioli non sia sostituibile a tali altre forme di legna da ardere, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.