

Causa C-41/09

Commissione europea

contro

Regno dei Paesi Bassi

«Inadempimento di uno Stato — Imposta sul valore aggiunto — Sesta direttiva IVA — Direttiva 2006/112/CE — Applicazione di un'aliquota ridotta — Animali vivi normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari per il consumo umano e animale — Cessioni, importazioni e acquisti di cavalli»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Facoltà per gli Stati membri di applicare un'aliquota ridotta a determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi

(Direttive del Consiglio 77/388, come modificata dalla direttiva 2006/18, art. 12, allegato H, e 2006/112, artt. 96-99, n. 1, allegato III)

Applicando un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto al complesso delle cessioni, delle importazioni e degli acquisti intracomunitari di cavalli, uno Stato membro viene meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'art. 12, letto in combinato disposto con l'allegato H, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla direttiva 2006/18, nonché degli artt. 96, 98 e 99, n. 1, della direttiva 2006/112, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letti in combinato disposto con l'allegato III della stessa.

Infatti, da un lato, il punto 1 dell'allegato III autorizza l'applicazione di un'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto ridotta solamente per gli animali vivi normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari e, dall'altro, la finalità di questa disposizione è agevolare l'acquisto di tali prodotti alimentari da parte del consumatore finale.

Orbene, tenuto conto della situazione particolare, nell'Unione, dei cavalli, i quali, pur non essendo normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, ciò nondimeno possono, almeno taluni di essi, essere riservati al consumo, occorre considerare che, alla luce dell'obiettivo del legislatore dell'Unione diretto a rendere i beni essenziali meno costosi per il consumatore finale, il punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che solamente la cessione di un cavallo effettuata affinché sia macellato per essere utilizzato nella preparazione di prodotti alimentari può essere soggetta ad un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto.

(v. punti 54, 57, 68 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

3 marzo 2011 (*)

«Inadempimento di uno Stato – Imposta sul valore aggiunto – Sesta direttiva IVA – Direttiva 2006/112/CE – Applicazione di un'aliquota ridotta – Animali vivi normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari per il consumo umano e animale – Cessioni, importazioni e acquisti di cavalli»

Nella causa C-41/09,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 29 gennaio 2009,

Commissione europea, rappresentata dai sigg. D. Triantafyllou e W. Roels, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno dei Paesi Bassi, rappresentato dalle sig.re C. Wissels e M. Noort nonché dai sigg. M. de Grave e J. Langer, in qualità di agenti,

convenuto,

sostenuto da:

Repubblica federale di Germania, rappresentata dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

Repubblica francese, rappresentata dalla sig.ra B. Beaupère-Manokha, in qualità di agente,

intervenienti,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. J.-J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (relatore) e dalla sig.ra M. Berger, giudici,

avvocato generale: sig. Y. Bot

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 7 settembre 2010,
sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 ottobre 2010,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il suo ricorso la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di constatare che, applicando un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») alle cessioni, alle importazioni e agli acquisti intracomunitari di taluni animali vivi, segnatamente di cavalli, che non sono normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari per il consumo umano e animale, il Regno dei Paesi Bassi è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'art. 12, letto in combinato disposto con l'allegato H, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 febbraio 2006, 2006/18/CE (GU L 51, pag. 12; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché degli artt. 96^o98 e 99, n. 1, della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), letti in combinato disposto con l'allegato III della stessa (in prosieguo: l'«allegato III»).

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

2 La direttiva 2006/112 ha abrogato e sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2007, la normativa dell'Unione europea in materia di IVA, segnatamente la sesta direttiva.

3 Ai sensi dei 'considerando' primo e terzo della direttiva 2006/112, il rifacimento della sesta direttiva appariva necessario allo scopo di presentare tutte le disposizioni applicabili in modo chiaro e razionale, procedendo alla rifusione della struttura e del testo della direttiva, senza apportare, in linea di principio, modifiche sostanziali alla normativa esistente.

4 Gli artt. 96^o98 e 99, n. 1, della direttiva 2006/112 corrispondono dunque a varie disposizioni dell'art. 12 della sesta direttiva e dell'allegato H della stessa.

5 L'art. 96 della direttiva 2006/112 così dispone:

«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'art. 97 di detta direttiva prevede quanto segue:

«1. A decorrere dal 1° gennaio 2006 e fino al 31 dicembre 2010 l'aliquota normale non può essere inferiore al 15%.

2. Il Consiglio fissa, conformemente all'articolo 93 del Trattato [CE], il livello dell'aliquota normale da applicare dopo il 31 dicembre 2010».

7 L'art. 98 della direttiva in questione è così formulato:

«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».

8 L'art. 99, n. 1, della direttiva 2006/112 così recita:

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

9 L'allegato III, intitolato «Elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98», al punto 1 riporta quanto segue:

«Prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari».

10 Tale disposizione corrisponde al punto 1 dell'allegato H della sesta direttiva.

11 Il punto 11 dell'allegato III, che corrisponde al punto 10 dell'allegato H della sesta direttiva, è così formulato:

«cessioni di beni e prestazioni di servizi del genere normalmente utilizzato per la produzione agricola, esclusi beni di investimento quali macchinari o edifici».

La normativa nazionale

12 L'art. 9 della legge 28 giugno 1968, relativa all'imposta sul fatturato (Wet op de omzetbelasting, *Staatsblad* 1968, n. 329; in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sul fatturato»), prevede quanto segue:

«1. L'aliquota ammonta al 19%.

2. In deroga al paragrafo 1, l'aliquota ammonta:

a) al 6% per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui alla tabella I allegata alla presente legge;

(...)».

13 I nn. a. 1 e a. 4 della summenzionata tabella sono redatti come segue:

«a.

1. prodotti alimentari, in particolare:

- a) alimenti e bevande normalmente destinati al consumo umano;
- b) prodotti manifestamente destinati ad essere utilizzati per la preparazione degli alimenti e delle bevande di cui alla lett. a) ed interamente o parzialmente contenuti negli stessi;
- c) prodotti destinati ad essere utilizzati per integrare o sostituire alimenti e bevande di cui alla lett. a), fermo restando che le bevande alcoliche non sono considerate prodotti alimentari;

(...)

4.

- a) animali delle specie bovina, ovina, caprina, suina ed equina;
- b) altri animali diversi da quelli di cui alla lett. a), manifestamente destinati alla fabbricazione o alla produzione di alimenti di cui al precedente punto 1, e animali manifestamente destinati all'allevamento di tali animali;
- c) frattaglie degli animali di cui alle lett. a) e b);
- d) prodotti manifestamente destinati alla riproduzione degli animali di cui alle lett. a) e b)».

Procedimento precontenzioso e procedimento dinanzi alla Corte

14 Ritenendo che, con l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta alle cessioni, alle importazioni e agli acquisti intracomunitari di taluni animali vivi, segnatamente di cavalli, che non sono normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari per il consumo umano e animale, il Regno dei Paesi Bassi non avesse rispettato gli obblighi ad esso incombenti ai sensi dell'art. 12 della sesta direttiva, letto in combinato disposto con l'allegato H della stessa, la Commissione ha deciso di avviare il procedimento ex art. 226 CE. Con lettera del 10 aprile 2006 la Commissione ha invitato lo Stato membro in parola a presentare le proprie osservazioni in merito.

15 Nella sua risposta del 27 giugno 2006 il Regno dei Paesi Bassi ha riconosciuto che l'ambito di applicazione di un'aliquota IVA ridotta alle cessioni di taluni animali vivi, come previsto dalla normativa nazionale, era più ampio di quello autorizzato dalla sesta direttiva. Detto Stato ha altresì fatto presente che un progetto di legge sarebbe stato sottoposto al Parlamento olandese al fine di conformarsi con tale direttiva e che la modifica legislativa sarebbe probabilmente entrata in vigore il 1° gennaio 2007.

16 Poiché il Regno dei Paesi Bassi non ha tuttavia proceduto all'adozione del menzionato progetto di legge, la Commissione, il 23 ottobre 2007, gli ha inviato un parere motivato, invitandolo ad adottare i provvedimenti necessari per conformarvisi entro due mesi a decorrere dalla sua notifica.

17 Il 26 novembre 2007 il Regno dei Paesi Bassi ha risposto a detto parere motivato adducendo che l'annunciato progetto di legge era in fase di discussione dinanzi alla commissione permanente per le finanze della Seconda Camera del Parlamento. Tuttavia, il 31 marzo 2008 lo Stato membro in parola ha informato la Commissione di non ritenere opportuno adottare in tale momento il succitato progetto di legge.

18 In tale contesto la Commissione ha proposto il ricorso in esame.

19 Con ordinanze del presidente della Corte 18 settembre e 20 novembre 2009, la Repubblica

federale di Germania e la Repubblica francese sono state rispettivamente ammesse ad intervenire a sostegno delle conclusioni del Regno dei Paesi Bassi.

Sul ricorso

Argomenti delle parti

20 La Commissione osserva che gli artt. 96⁹⁸ e 99, n. 1, della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'allegato III, sono applicabili alle cessioni e, *mutatis mutandis*, alle importazioni e agli acquisti intracomunitari.

21 In base alla formulazione del punto 1 dell'allegato III, gli animali vivi, così come le sementi, le piante e gli altri ingredienti, possono essere soggetti ad un'aliquota IVA ridotta soltanto se sono normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, il che non si verifica nel caso dei cavalli.

22 Inoltre, dalla giurisprudenza della Corte risulterebbe che detto punto 1 debba essere interpretato restrittivamente, come ogni altra disposizione che stabilisce un'aliquota IVA ridotta.

23 Di conseguenza, la legge relativa all'imposta sul fatturato, prevedendo un'aliquota IVA ridotta per le cessioni di taluni animali vivi, segnatamente i cavalli, anche quando questi ultimi non siano destinati alla fabbricazione o alla produzione di prodotti alimentari, non sarebbe conforme alle disposizioni della direttiva 2006/112.

24 Nella replica la Commissione aggiunge che le versioni in francese, italiano e inglese del punto 1 dell'allegato III confermano che solamente i prodotti in qualche modo rientranti nella preparazione di prodotti alimentari per il consumo umano e animale possono esser soggetti ad un'aliquota IVA ridotta.

25 La Commissione sottolinea peraltro che gli animali non costituiscono prodotti alimentari. Difatti, utilizzando il termine «animali vivi» al punto 1 dell'allegato III, il legislatore dell'Unione si sarebbe proposto di considerare un intero segmento della produzione dei prodotti alimentari. In mancanza di tale precisazione, infatti, le cessioni di animali vivi sarebbero state soggette all'aliquota IVA normale, cosicché, essendo i prodotti trasformati finali compresi, dal canto loro, nella categoria dei prodotti alimentari, questi avrebbero avuto un costo maggiore.

26 Inoltre, secondo la Commissione, il menzionato punto 1 non deve essere interpretato nel senso che tutte le cessioni di cavalli sono soggette ad un'aliquota IVA normale. Tale disposizione, infatti, prevederebbe l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta in funzione del cavallo e dell'operazione di cui si tratti. A questo proposito, elementi quali il prezzo e la razza dell'animale costituirebbero indicazioni idonee a consentire di conoscere l'utilizzo previsto del medesimo.

27 Infine, la Commissione osserva che non tutti i cavalli sono utilizzati a fini agricoli.

28 Il Regno dei Paesi Bassi afferma, innanzitutto, che, nel corso della fase precontenziosa e nell'atto introduttivo del ricorso, la Commissione ha considerato unicamente la specie equina fra quelle di cui al n. a. 4, lett. a), della tabella I della legge relativa all'imposta sul fatturato. Ne consegue che il ricorso dovrebbe essere respinto in quanto irricevibile nella parte relativa all'applicazione di un'aliquota IVA ridotta a determinati animali vivi diversi dai cavalli.

29 Il Regno dei Paesi Bassi fa quindi valere, in via principale, che né la versione olandese né altre versioni linguistiche del punto 1 dell'allegato III confermano che l'espressione «normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari» si applica agli animali vivi, alle sementi e alle piante. Al contrario, dalla versione tedesca della stessa disposizione

risulterebbe che detta espressione riguarda unicamente gli ingredienti. Siffatta interpretazione sarebbe la sola possibile, dato che le sementi, ad esempio, non sono, di regola, destinate alla preparazione di prodotti alimentari. Di conseguenza, i cavalli, in quanto animali vivi, siano essi o meno normalmente destinati alla preparazione di prodotti alimentari, sarebbero interessati dall'ambito del citato punto 1.

30 In subordine, il Regno dei Paesi Bassi fa valere che la Commissione non ha fornito alcun elemento di fatto dal quale risulti che i cavalli non sono normalmente destinati alla preparazione di prodotti alimentari. Orbene, la Commissione non può basarsi su alcuna presunzione allorché chiede alla Corte di constatare l'inadempimento di uno Stato membro.

31 In ulteriore subordine, il Regno dei Paesi Bassi asserisce che i cavalli sarebbero normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari. A tal riguardo, dall'uso dell'avverbio «normalmente», al punto 1 dell'allegato III, risulta che occorrerebbe verificare non se ogni cavallo ceduto, individualmente considerato, ma piuttosto se una determinata categoria di animali sia destinata ad essere utilizzata alla preparazione di prodotti alimentari. Orbene, qualsiasi cavallo potrebbe essere condotto allo stabilimento di macellazione come animale da macello, anche se la destinazione di un cavallo può essere modificata temporaneamente, ad esempio utilizzandolo come cavallo da corsa. Il Regno dei Paesi Bassi invoca in tal senso l'ordinanza 1° giugno 2006, causa C?233/05, V.O.F. Dressuurstal Jespers, nonché l'art. 20 del regolamento (CE) della Commissione 6 giugno 2008, n. 504, recante attuazione delle direttive 90/426/CEE e 90/427/CEE del Consiglio per quanto riguarda i metodi di identificazione degli equidi (GU L 149, pag. 3), da cui emergerebbe che gli equidi sono considerati, in via di principio, destinati alla macellazione per il consumo umano.

32 Inoltre, l'iter sostenuto dalla Commissione sarebbe impraticabile, dal momento che renderebbe necessario verificare, ad ogni cessione di un cavallo, la destinazione del medesimo, e ciò senza contare che l'intenzione dell'acquirente potrebbe essere differente da quella del venditore.

33 In via di ulteriore subordine, il Regno dei Paesi Bassi ritiene che i cavalli siano beni di una categoria normalmente utilizzata per la produzione agricola. Ogni cessione di un cavallo potrebbe quindi beneficiare di un'aliquota IVA ridotta ai sensi del punto 11 dell'allegato III.

34 Nella controreplica il Regno dei Paesi Bassi aggiunge che il risultato auspicato dalla Commissione, ossia l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta per tutte le materie prime e i prodotti intermedi, si raggiunge parimenti tenendo presente che il punto 1 dell'allegato III riguarda tutti gli animali vivi. Inoltre, non si verificherebbe la circostanza che il prodotto finito, per un effetto di aggiustamento, divenga più costoso.

35 Infine, l'interpretazione proposta dalla Commissione inciderebbe sul principio di certezza del diritto. Il soggetto passivo, infatti, dovrebbe esaminare ogni volta se sulla cessione di un cavallo debba gravare l'aliquota IVA normale o quella ridotta, laddove la destinazione dell'animale potrebbe essere determinata unicamente a posteriori.

36 La Repubblica federale di Germania rileva che, sebbene nessuna delle versioni linguistiche citate dalla Commissione consenta di determinare con chiarezza l'ambito di applicazione del punto 1 dell'allegato III, dalla versione tedesca di tale disposizione risulta che l'espressione «normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione dei prodotti alimentari» è riferita unicamente agli ingredienti. Peraltro, stabilire l'aliquota IVA applicabile in funzione dell'utilizzo del cavallo da parte dell'acquirente contrasterebbe con il principio della neutralità dell'imposta in discussione.

37 La Repubblica francese ritiene che il menzionato punto 1 consenta di applicare un'aliquota

IIVA ridotta al complesso delle cessioni di animali vivi, indipendentemente dalla loro destinazione. Difatti, come le piante e le sementi, questi ultimi si distinguerebbero dagli ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione dei prodotti alimentari. In ogni caso, i cavalli farebbero parte degli animali vivi normalmente destinati all'alimentazione.

Giudizio della Corte

38 In via preliminare, occorre rilevare che, nel corso dell'udienza, la Commissione ha precisato che, fra gli animali di cui al n. a. 4, lett. a), della legge relativa alla imposta sul fatturato, il suo ricorso concerne esclusivamente i cavalli, poiché i bovini, gli ovini, i caprini e i suini sono in larga maggioranza allevati per il consumo umano e animale.

39 Di conseguenza, il presente ricorso va inteso nel senso che la Commissione addebita al Regno dei Paesi Bassi di applicare un'aliquota IVA ridotta unicamente alle cessioni, alle importazioni e agli acquisti intracomunitari di cavalli.

40 Le parti contestano, innanzitutto, l'interpretazione del punto 1 dell'allegato III, facendo valere ognuna delle diverse versioni linguistiche della disposizione in parola a sostegno della loro argomentazione.

41 A tale riguardo, occorre constatare che detto punto 1 non ha il medesimo significato nelle varie lingue ufficiali dell'Unione.

42 Da un lato, infatti, dalle versioni del punto 1 dell'allegato III in tedesco [«Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse»] e in olandese [«Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen»], sulle quali si basa il Regno dei Paesi Bassi, emerge che l'espressione «normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione dei prodotti alimentari» si applica solamente agli ingredienti, il che significa che il complesso delle cessioni di animali vivi, a prescindere dalla destinazione dei medesimi, può essere oggetto di un'aliquota IVA ridotta.

43 D'altro lato, le versioni dello stesso punto 1 in inglese [«Foodstuffs (including beverages but excluding alcoholic beverages) for human and animal consumption; live animals, seeds, plants and ingredients normally intended for use in the preparation of foodstuffs; products normally used to supplement foodstuffs or as a substitute for foodstuffs»], in francese [«Les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires»] e in italiano [«Prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari»], cui si riferisce la Commissione, possono essere interpretate, a diversi livelli, nel senso che l'espressione «normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione dei prodotti alimentari» non riguarda solamente gli ingredienti, ma concerne altresì gli animali vivi, le sementi e le piante.

44 Secondo una giurisprudenza consolidata, la formulazione utilizzata in una delle versioni

linguistiche di una disposizione del diritto dell'Unione non può essere l'unico elemento a sostegno dell'interpretazione di questa disposizione né si può attribuire ad essa, a tal riguardo, un carattere prioritario rispetto alle altre versioni linguistiche. Infatti, tale modo di procedere sarebbe in contrasto con la necessità di applicare in modo uniforme il diritto dell'Unione. In caso di difformità tra le diverse versioni linguistiche, la disposizione di cui trattasi deve essere intesa in funzione del sistema e della finalità della normativa di cui fa parte (v. sentenze 27 marzo 1990, causa C-372/88, Cricket St Thomas, Racc. pag. I-1345, punti 18 e 19; 12 novembre 1998, causa C-149/97, Institute of the Motor Industry, Racc. pag. I-7053, punto 16, nonché 25 marzo 2010, causa C-451/08, Helmut Müller, Racc. pag. I-2673, punto 38).

45 Riguardo all'economia generale del punto 1 dell'allegato III, occorre rilevare, in un primo momento, che il testo iniziale, il quale è servito come riferimento per la redazione di detto allegato III, figura al punto 1 dell'allegato H della sesta direttiva, allegato che è stato aggiunto alla medesima dall'art. 1, punto 5, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE (GU L 316, pag. 1).

46 Detto punto 1 è stato leggermente modificato in occasione della sostituzione della sesta direttiva da parte della direttiva 2006/112. Infatti, come giustamente sottolineato dalla Commissione in udienza, l'espressione «prodotti alimentari (...) destinati al consumo umano e animale» è seguita da un punto e virgola, in particolare nelle versioni in danese, francese, italiano, olandese e inglese del punto 1 dell'allegato H della sesta direttiva. Orbene, relativamente a dette versioni, una semplice virgola ha sostituito il punto e virgola nelle versioni danese, francese, italiana e olandese del punto 1 in parola.

47 Ciò nondimeno, in base al terzo 'considerando' della direttiva 2006/112, la rifusione della struttura e del testo della sesta direttiva è diretta ad assicurare che le disposizioni siano presentate in modo chiaro e razionale, senza causare, in linea di principio, modifiche sostanziali della legislazione esistente, anche se un numero ridotto di modifiche sostanziali dovrebbe comunque essere apportato in quanto è inerente a un siffatto processo di rifusione.

48 In mancanza di una modifica di base al punto 1 dell'allegato III, l'economia generale della menzionata disposizione deve essere presa in esame alla luce del tenore letterale del punto 1 dell'allegato H della sesta direttiva, in cui il legislatore dell'Unione ha espresso le proprie intenzioni quando ha redatto l'elenco dei beni e dei servizi che possono essere soggetti ad aliquote ridotte dell'IVA.

49 A tale proposito, da un punto di vista semantico, l'uso di un punto e virgola dopo l'espressione «prodotti alimentari (...) destinati al consumo umano e animale» significa chiaramente che il punto 1 dell'allegato H della sesta direttiva è formato da tre segmenti di frase ben distinti. Si deve quindi concluderne che, essendo rimaste immutate le intenzioni del citato legislatore, il punto 1 dell'allegato III consta dei tre medesimi segmenti di frase.

50 Come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 54 delle sue conclusioni, ognuno dei tre segmenti di frase in questione è dedicato ai prodotti alimentari destinati al consumo umano e animale. Il primo, infatti, menziona i prodotti alimentari propriamente detti. Il terzo segmento di frase è relativo ai prodotti utilizzati per arricchire o sostituire prodotti alimentari. Il secondo segmento di frase riguarda gli animali vivi, le sementi, le piante e gli ingredienti, i quali non costituiscono essi stessi prodotti alimentari. Logica vuole che detto secondo segmento di frase, inserito fra gli altri due, debba essere inteso nel senso che si riferisce ai citati elementi unicamente in quanto sono normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari. Siffatta valutazione è corroborata dal fatto che, contrariamente a quanto affermato dal Regno dei Paesi Bassi, talune sementi e piante possono essere normalmente destinate ad essere utilizzate

nella preparazione di prodotti alimentari. L'uso del termine «animali vivi», nell'elenco in discussione, significa che l'aliquota IVA ridotta si applica alle cessioni effettuate in un momento previo alla macellazione degli animali.

51 Di conseguenza, l'economia generale del punto 1 dell'allegato III induce ad accogliere l'interpretazione in base alla quale le cessioni di animali vivi possono essere assoggettate ad un'aliquota IVA ridotta solamente nel caso in cui detti animali siano normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari.

52 Relativamente alla finalità del punto 1 dell'allegato III, è opportuno rilevare che, rispondendo ad un quesito posto dalla Corte, la Commissione ha indicato, senza essere contraddetta su tale punto dalle altre parti della controversia, che il legislatore dell'Unione, redigendo l'allegato H della sesta direttiva, si proponeva che i beni essenziali nonché i beni e i servizi corrispondenti a scopi sociali o culturali, purché non presentassero alcun rischio o pochi rischi di distorsione della concorrenza, potessero essere assoggettati ad un'aliquota ridotta dell'IVA.

53 Citati all'inizio dell'allegato III, ancora prima dell'«[e]rogazione di acqua» e dei «[p]rodotti farmaceutici», i prodotti alimentari sono riconducibili ai beni essenziali. Consentendo l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta ai prodotti alimentari, anziché di un'aliquota normale, il legislatore dell'Unione ha inteso rendere questi ultimi meno costosi, e quindi più accessibili, per il consumatore finale, a carico del quale, in definitiva, è l'IVA (v., in particolare, sentenze 3 ottobre 2006, causa C-475/03, Banca popolare di Cremona, Racc. pag. I-9373, punto 22, nonché 11 ottobre 2007, cause riunite C-283/06 e C-312/06, KÖGÁZ e a., Racc. pag. I-8463, punto 30). Al fine di raggiungere interamente tale obiettivo, il legislatore in questione ha logicamente esteso l'applicazione di detta aliquota IVA ridotta agli elementi che, non essendo essi stessi prodotti alimentari, sono normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione dei prodotti di cui trattasi.

54 Da quanto precede risulta, da un lato, che il punto 1 dell'allegato III autorizza l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta solamente per gli animali vivi normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari e che, dall'altro, la finalità di questa disposizione è agevolare l'acquisto di tali prodotti alimentari da parte del consumatore finale.

55 Utilizzando l'avverbio «normalmente» nel secondo segmento di frase del citato punto 1, il legislatore dell'Unione ha inteso considerare gli animali che, abitualmente e generalmente, sono destinati a fare parte della catena alimentare umana e animale. Questo si verifica, segnatamente, nel caso delle specie bovina, ovina, caprina e suina, menzionate al n. a. 4, lett. a), della legge relativa all'imposta sul fatturato. Il complesso delle cessioni di animali appartenenti alle succitate specie può quindi essere assoggettato ad un'aliquota ridotta dell'IVA, senza che occorra esaminare la situazione specifica di tale o tal altro animale.

56 Per contro, è assodato che, nell'Unione, la specie equina si trova in una situazione diversa rispetto a quella delle specie citate al punto precedente. Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 65 delle sue conclusioni, i cavalli non sono abitualmente e generalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, benché taluni fra essi serviranno effettivamente per il consumo umano o animale.

57 Tenuto conto della descritta situazione particolare dei cavalli, i quali, pur non essendo normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, ciò nondimeno possono, almeno taluni di essi, essere riservati al consumo, occorre considerare che, alla luce dell'obiettivo del legislatore dell'Unione diretto a rendere i beni essenziali meno costosi per il consumatore finale, il punto 1 dell'allegato III deve essere interpretato nel senso che solamente la cessione di un cavallo effettuata affinché sia macellato per essere utilizzato nella preparazione di

prodotti alimentari può essere soggetta ad un'aliquota ridotta dell'IVA.

58 Si aggiunga che, da costante giurisprudenza, risulta che le disposizioni che hanno carattere di deroga ad un principio devono essere interpretate restrittivamente (v., in particolare, sentenze 12 dicembre 1995, causa C?399/93, Oude Luttikhuis e a., Racc. pag. I?4515, punto 23, nonché 17 giugno 2010, causa C?492/08, Commissione/Francia, Racc. pag. I?5471, punto 35). Orbene, consentire l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta per qualsiasi cessione di un cavallo comporterebbe l'adozione di un'interpretazione lata del punto 1 dell'allegato III.

59 Detto punto 1 non autorizza pertanto uno Stato membro ad applicare un'aliquota IVA ridotta al complesso delle cessioni di cavalli vivi, e ciò a prescindere dalla destinazione degli stessi.

60 Nessuno degli ulteriori argomenti dedotti dal Regno dei Paesi Bassi e dai due Stati membri intervenuti a sostegno delle conclusioni di quest'ultimo è idoneo a rimettere in discussione siffatta conclusione.

61 In primo luogo, difatti, con riguardo al regolamento n. 504/2008, relativo ai metodi di identificazione degli equidi, è ben vero che, a termini dell'art. 20, n. 1, del medesimo regolamento, un equide è «considerato destinato alla macellazione per il consumo umano a meno che sia irreversibilmente dichiarato non tale» sul documento di identificazione dell'animale. Il n. 2 dell'articolo in parola precisa che, prima di qualsiasi trattamento previsto, il veterinario responsabile stabilisce lo status dell'equide o come animale destinato alla macellazione per il consumo umano, «che è il caso per difetto», o come animale non destinato alla macellazione per il consumo umano.

62 Ciononostante si deve osservare che l'obiettivo del regolamento n. 504/2008 è molto diverso da quello del punto 1 dell'allegato III. Tale regolamento, infatti, prende in considerazione il fatto che un cavallo possa essere consumato nel contesto dell'alimentazione umana e conseguentemente prevede un regime diretto a far sì che un cavallo inserito nella catena alimentare umana non sia inidoneo al consumo. In tale ambito, al fine di controllare al meglio la somministrazione di medicinali veterinari, detto regolamento stabilisce che un equide, in via di principio, è destinato alla macellazione per il consumo umano.

63 Tuttavia, il regolamento n. 504/2008 non consente di determinare quali cavalli avranno, in definitiva, una siffatta destinazione. Inoltre, l'art. 20 del citato regolamento enuncia altresì che un cavallo può non essere destinato al consumo umano.

64 Ciò considerato, non si può dedurre dall'art. 20 del regolamento n. 504/2008 che, secondo il legislatore dell'Unione, un cavallo è normalmente destinato ad essere utilizzato nella preparazione di prodotti alimentari.

65 In secondo luogo, rispetto all'argomento secondo cui il complesso delle cessioni di cavalli dovrebbe essere soggetto ad un'aliquota IVA ridotta in base al punto 11 dell'allegato III, occorre sottolineare che, negli Stati membri, i cavalli non sono utilizzati abitualmente e generalmente nella produzione agricola. Ne risulta che deve applicarsi un ragionamento analogo a quello seguito nell'ambito del punto 1 del medesimo allegato, ossia che solamente le cessioni di cavalli ai fini del loro impiego nella produzione agricola possono essere soggette ad un'aliquota ridotta dell'IVA. Non diversamente dal menzionato punto 1, nemmeno detto punto 11 consente quindi di applicare un'aliquota IVA ridotta al complesso delle cessioni di cavalli.

66 In terzo luogo, quanto all'argomento relativo al principio di neutralità dell'IVA, il quale impedirebbe la determinazione dell'aliquota applicabile di tale imposta in funzione della destinazione dei cavalli, va ricordato che, secondo una costante giurisprudenza, il principio della

neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA osta a che merci o prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA, per cui tali merci o prestazioni devono essere assoggettate ad un'aliquota uniforme (v., in particolare, sentenze 11 ottobre 2001, causa C?267/99, Adam, Racc. pag. I?7467, punto 36, e 6 maggio 2010, causa C?94/09, Commissione/Francia, Racc. pag. I?4261, punto 40). Ciò nondimeno, tenuto conto dei rispettivi utilizzi, un cavallo da macello non è analogo né a un cavallo da competizione né a un cavallo da compagnia ove detto animale sia venduto come tale. Di conseguenza, come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 78 delle sue conclusioni, le menzionate categorie di cavalli non sono in concorrenza, cosicché possono essere soggette ad aliquote IVA diverse.

67 Ciò premesso, il ricorso proposto dalla Commissione deve ritenersi fondato.

68 Occorre pertanto constatare che, applicando un'aliquota IVA ridotta al complesso delle cessioni, delle importazioni e degli acquisti intracomunitari di cavalli, il Regno dei Paesi Bassi è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'art. 12, letto in combinato disposto con l'allegato H, della sesta direttiva, nonché degli artt. 96?98 e 99, n. 1, della direttiva 2006/112, letti in combinato disposto con l'allegato III della stessa.

Sulle spese

69 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, il Regno dei Paesi Bassi, risultato soccombente, dev'essere condannato alle spese.

70 Conformemente all'art. 69, n. 4, primo comma, del regolamento di procedura, la Repubblica federale di Germania e la Repubblica francese, intervenute nella causa, sopportano le proprie spese.

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

1) Applicando un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto al complesso delle cessioni, delle importazioni e degli acquisti intracomunitari di cavalli, il Regno dei Paesi Bassi è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'art. 12, letto in combinato disposto con l'allegato H, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 febbraio 2006, 2006/18/CE, nonché degli artt. 96?98 e 99, n. 1, della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letti in combinato disposto con l'allegato III della stessa.

2) Il Regno dei Paesi Bassi è condannato alle spese.

3) La Repubblica federale di Germania e la Repubblica francese sopportano le proprie spese.

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.