

I criteri per l'applicazione delle aliquote IVA ridotte da parte dei Paesi membri dell'Unione Europea

di Paolo Stella Monfredini (*)

L'analisi della sentenza Corte di Giustizia dell'Unione Europea causa C-145/18 del 2019, e le conclusioni dell'Avvocato Generale relative alla stessa causa, permettono di approfondire le modalità con le quali gli Stati membri possono consentire l'applicazione delle aliquote IVA ridotte. In particolare le conclusioni a cui giunge la Corte precisano il confine tra l'**applicazione selettiva** (consentita) di **aliquote IVA ridotte** (che devono basarsi su aspetti concreti e specifici di una categoria di prestazioni o di beni per i quali gli Stati membri hanno la facoltà di utilizzare tale aliquota) e, per contro, l'introduzione (non consentita) da parte degli Stati membri di **requisiti supplementari**, basati su **criteri vaghi** o che lascino un **ampio margine di valutazione** alle Autorità responsabili dell'applicazione delle disposizioni tributarie. Le conclusioni a cui è giunta la Corte appaiono in contrasto con l'interpretazione assunta dall'Agenzia delle entrate in materia di requisiti per l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta per i libri e i prodotti editoriali periodici.

A livello comunitario, la materia dell'IVA era inizialmente disciplinata dalla Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE del 17 maggio 1977 ("Sesta Direttiva"), la quale ha subito ripetute modifiche. In particolare, per quel che qui rileva, in forza della Direttiva 92/77/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992, è stato introdotto nella Sesta Direttiva il principio cardine del sistema comunitario dell'IVA, secondo cui gli Stati membri hanno la facoltà di adottare una o due aliquote ridotte rispetto a quella ordinaria solo in relazione alle tipologie di prestazioni specificamente indicate dalle Direttive stesse. In tal modo, il legislatore comunitario ha tracciato un perimetro di operazioni assoggettabili ad aliquote ridotte, lasciando però all'autonomia degli Stati membri di individuare, entro tale perimetro, le operazioni che debbano beneficiare dell'IVA agevolata (1).

Il principio sopra illustrato è tuttora presente nella Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre

2006 ("Direttiva IVA"), la quale ha abrogato e sostituito la Sesta Direttiva.

L'utilizzo delle aliquote IVA ridotte costituisce un'eccezione all'applicazione dell'aliquota IVA normale e pertanto il loro impiego, per principio generale, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva.

La Corte di Giustizia, in più occasioni, ha dichiarato che gli Stati membri possono applicare un'aliquota IVA ridotta ad aspetti concreti e specifici di una categoria di prestazioni o di beni per i quali hanno la facoltà di applicare tale aliquota (applicazione selettiva), a condizione di rispettare il principio di neutralità fiscale (2). Così la Corte ha ammesso l'utilizzo di aliquote IVA diverse alla distribuzione di energia effettuata nell'ambito di un abbonamento e a quella effettuata fuori abbonamento (3), alle operazioni di allacciamento alle reti di distribuzione dell'acqua e alle altre prestazioni relative all'erogazione dell'acqua (4), non-

(*) *Dottore Commercialista e Revisore legale. Studio Societario - Tributario Stella Monfredini, Cremona-Milano*

(1) Gli Stati membri, da un lato, non possono applicare le aliquote ridotte a tipologie di prestazioni e di beni che non rientrino nella cornice disegnata dalla normativa comunitaria; dall'altro lato, fermo il rispetto del principio di neutralità fiscale, possono prevedere il beneficio soltanto per alcune di tali tipologie, escludendone invece altre.

(2) Si confronti sentenza del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (causa C-454/12 e causa C-455/12, EU:C:2014:111, punti da 43 a 45 e giurisprudenza ivi citata).

(3) Sentenza dell'8 maggio 2003, Commissione/Francia (causa C-384/01, EU:C:2003:264, punto 29).

(4) Sentenza del 3 aprile 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Wesetlbin (causa C-442/05, EU:C:2008:184, punto 2, seconda frase, del

ché, fatte salve ulteriori verifiche da parte dei giudici nazionali, alle prestazioni di trasporto urbano a mezzo taxi e alle prestazioni di trasporto a mezzo autoveicolo con conducente (5), ai libri pubblicati in formato cartaceo e a quelli pubblicati su altri supporti (6), o ancora, ai prodotti di pasticceria freschi secondo la loro data limite di scadenza (7).

Merita a tal fine di essere analizzata la sentenza 5 settembre 2019, causa C-145/18 della Corte di Giustizia europea, in quanto sono state sottoposte alla Corte alcune questioni pregiudiziali che rivestono interesse generale in relazione all'applicazione delle aliquote IVA ridotte.

La Corte di Giustizia riveste infatti il ruolo di interpretazione del diritto dell'Unione e le sue decisioni hanno valenza di fonte del diritto (Corte costituzionale, 23 aprile 1985, n. 113) (8). Le decisioni pregiudiziali della Corte di Giustizia hanno portata vincolante per il giudice remittente (9).

La sentenza causa C-145/18 della Corte di Giustizia

La questione analizzata dalla Corte UE verte sull'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle fotografie qualificate come oggetti d'arte. L'allegato IX, parte A, della Direttiva 2006/112 prevede infatti la possibilità di applicare aliquota IVA ridotta a: 7) fotografie eseguite dal-

l'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto.

La normativa fiscale francese (10) prevedeva (11) che l'IVA fosse riscossa con l'aliquota ridotta del 5,5% "sulle cessioni di opere d'arte effettuate dall'autore o dagli aventi diritto" e specificava che erano considerate opere d'arte le "fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, formate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto". Successivamente, era intervenuta la Direzione generale delle imposte che, con la pubblicazione dell'istruzione amministrativa del 25 giugno 2003, aveva fornito precisazioni in merito alle condizioni per l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta con riferimento alle fotografie artistiche. In particolare nel documento di prassi la Direzione generale delle imposte francese aveva sostenuto che "Si possono considerare opere d'arte ammissibili all'applicazione dell'aliquota IVA ridotta soltanto le fotografie che esprimono un evidente intento creativo da parte dell'autore". L'istruzione amministrativa forniva inoltre ulteriori elementi per stabilire quando le fotografie erano in grado di esprimere l'intento creativo dell'autore (12).

A seguito di un contenzioso in merito all'applicazione dell'aliquota IVA ridotta applicabile a talune fotografie (13) tra l'Amministrazione

dispositivo).

(5) Sentenza del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (causa C-454/12 e causa C-455/12, EU:C:2014:111, punto 1 del dispositivo).

(6) Sentenza dell'11 settembre 2014, K (causa C-219/13, EU:C:2014:2207, dispositivo).

(7) Sentenza del 9 novembre 2017, AZ (causa C-499/16, EU:C:2017:846 dispositivo).

(8) Se è vero tuttavia che le decisioni della Corte UE hanno valenza di fonte del diritto (v. Corte cost., 23 aprile 1985, n. 113) e vincolano *in primis* il giudice che la ha interpellata, il sistema del rinvio pregiudiziale di cui all'art 267 TFUE ripartisce nettamente i compiti delle Autorità, conferendo alla Corte il ruolo di interpretazione del diritto dell'Unione, senza attribuzioni nella risoluzione del caso, ed al giudice nazionale il ruolo di decisione della controversia in virtù delle emergenze processuali e del diritto interno, tramite eventualmente la disapplicazione della norma nazionale contraria al diritto dell'Unione (v. punti 8 ed 11 delle Raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale 2016/C 439/01; v. per tutte Corte di Giustizia CEE 27 marzo 1963. Da Costa en Schaake NV e a.c. Amministrazione olandese delle imposte).

(9) La decisione pregiudiziale ha portata vincolante per il giudice remittente, con ulteriore ed eventuale obbligo di disco-

starsi dalla diversa interpretazione offerta alla stessa normativa dal giudice nazionale di ultimo grado (v. G. Giust. UE, 5 ottobre 2010, causa C-173/09, Elchinov e 15 gennaio 2013, causa C-416/10, Križan), nonché vincola anche le giurisdizioni di grado superiore chiamate a pronunciarsi sulla medesima causa. L'obbligatorietà è tale che il rifiuto, da parte di una giurisdizione nazionale, di tener conto di una sentenza della Corte può implicare l'apertura di una procedura di infrazione e la presentazione da parte della Commissione del ricorso di inadempimento di cui all'art. 258 TFUE.

(10) Art. 278-*septies* del *Code général des impôts* (CGI).

(11) Nella versione vigente fino al 31 dicembre 2011.

(12) "Tale è il caso quando il fotografo, attraverso la scelta tematica, le condizioni della realizzazione scenica, le particolarità della ripresa o altre caratteristiche specifiche del suo lavoro, attinenti in particolare alla qualità dell'inquadratura, della composizione, dell'esposizione, dell'illuminazione, dei contrasti, dei colori e dei rilievi, del gioco di luce e dei volumi, della scelta dell'obiettivo e della pellicola o alle particolari condizioni di sviluppo dei negativi, realizzi un lavoro che va oltre la semplice fissazione meccanica del ricordo di un evento, di un viaggio o di un personaggio e che quindi riveste interesse per ogni tipo di pubblico".

(13) Precisamente ritratti e fotografie di matrimonio.

francese e una società attiva nel settore della realizzazione e delle vendite di fotografie, il *Conseil d'État* decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di Giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

1) se gli artt. 103 e 311 della Direttiva IVA, nonché il punto 7, della parte A dell'allegato IX alla citata Direttiva, debbano essere interpretati nel senso che essi impongono solamente che le fotografie, per poter beneficiare dell'aliquota IVA ridotta, siano eseguite dall'autore, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato o supporto;

2) in caso di risposta affermativa alla prima questione, se sia comunque permesso agli Stati membri escludere dal beneficio dell'aliquota IVA ridotta le fotografie non aventi, in più, carattere artistico;

3) in caso di risposta negativa alla prima questione, a quali ulteriori requisiti debbano rispondere le fotografie per poter beneficiarie dell'aliquota IVA ridotta e, in particolare, se le stesse debbano avere carattere artistico;

4) se tali requisiti debbano essere interpretati in modo uniforme all'interno dell'Unione Europea oppure rinvino al diritto di ciascuno Stato membro, segnatamente in materia di proprietà intellettuale.

La Corte, osservando che dai termini utilizzati dal legislatore dell'Unione (da un lato all'art. 311, paragrafo 1, punto 2, secondo cui i beni indicati nell'allegato IX, parte A, della Direttiva IVA sono considerati oggetti d'arte e, dall'altro, al punto 7 di tale parte A che descrive in modo dettagliato le condizioni che devono essere soddisfatte dalle fotografie per essere considerate oggetti d'arte), ha ritenuto che qualsiasi fotografia che soddisfi tali condizioni deve essere considerata "oggetto d'arte" ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta.

Il suddetto punto 7) non riguarda infatti fotografie artistiche, ma tutte le "fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo

controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari di qualsiasi formato e supporto".

Tali criteri sono sufficienti per garantire che l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle sole fotografie che soddisfano i criteri medesimi costituisca l'eccezione rispetto all'applicazione dell'aliquota IVA normale a qualsiasi altra fotografia.

Per contro, un'interpretazione di tali disposizioni secondo la quale l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta si limiterebbe a fotografie che presentano, fra l'altro, un carattere artistico, farebbe dipendere l'applicazione di tale aliquota ridotta dal giudizio dell'Amministrazione tributaria nazionale competente riguardo al valore artistico, valore che costituisce una caratteristica non oggettiva, ma soggettiva. Infatti, come ricordato già dalla Corte, il valore artistico di un oggetto si definisce essenzialmente in base ai criteri soggettivi e variabili (14), valutazione che comporta ulteriormente il rischio di distorsioni della concorrenza.

Inoltre l'interpretazione secondo cui il beneficio dell'aliquota IVA ridotta sarebbe riservato alle sole fotografie che presentano un carattere artistico può avere come conseguenza che talune fotografie (15) siano trattate in modo diverso dal punto di vista IVA a seconda dell'interpretazione dell'Amministrazione tributaria, anche se tali fotografie presentano eventualmente proprietà analoghe e rispondono alle stesse esigenze del consumatore. Il principio di neutralità fiscale, ricorda la Corte, osta a che merci o prestazioni di servizi simili dal punto di vista del consumatore medio, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini IVA (16).

In relazione alla seconda questione pregiudiziale posta, la Corte ha ricordato che, per quanto riguarda l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta prevista dall'art. 98, paragrafi 1 e 2, della Direttiva IVA, nulla, nel testo della disposizione, impone che essa sia interpretata nel senso

(14) Sentenze del 27 ottobre 1977, *Westfälischer Kunstverein*, 23/77, EU:C:1977:171, punto 3, e del 13 dicembre 1989, *Raab*, causa C-1/89, EU:C:1989:648 C-1/89, punto 25.

(15) Quali ad esempio quelle che illustrano eventi familiari

come matrimoni.

(16) Cfr. in tal senso sentenza del 27 febbraio 2014, *Pro Med Logistik e Pongratz*, causa C-454/12, EU:C:2014:111, punti 52 e 53.

di esigere che l'impiego di tale aliquota ridotta riguardi necessariamente tutti gli aspetti di una categoria di prestazioni di cui all'allegato III di tale Direttiva. Infatti, a condizione del rispetto del principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, gli Stati membri hanno la possibilità di utilizzare un'aliquota IVA ridotta ad elementi concreti e specifici di una delle categorie di prestazioni di cui all'allegato III di detta Direttiva (17). La possibilità di procedere a una tale applicazione (selettiva) dell'aliquota IVA ridotta è giustificata in particolare dalla considerazione che, costituendo

tale aliquota un'eccezione all'applicazione dell'aliquota normale fissata da ogni Stato membro, la limitazione della sua applicazione a elementi concreti e specifici della categoria di prestazioni di cui trattasi è coerente con il principio secondo il quale le esenzioni e le deroghe devono essere interpretate in senso restrittivo (18).

L'esercizio della facoltà riconosciuta agli Stati membri di circoscrivere l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta a una limitata categoria di fotografie è soggetto alla duplice condizione, da un lato, di isolare, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, soltanto elementi concreti e specifici di tali fotografie e, dall'altro, di rispettare il principio di neutralità fiscale. Tali condizioni mirano a garantire che gli Stati membri utilizzino tali possibilità esclusivamente in circostanze che assicurino l'applicazione

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Aliquota IVA ridotta

per prodotti editoriali periodici e libri

L'Agenzia delle entrate ritiene che la **registrazione dei prodotti editoriali periodici** e la loro identificazione con **codice ISSN** costituiscano dei presupposti necessari ma **non sufficienti** per aver diritto all'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 4%. Per poter godere dell'aliquota ridotta, gli stessi devono ulteriormente rispettare il requisito della **cadenza periodica** e possedere un **contenuto divulgativo**. La categoria dei libri, secondo la definizione fornita dall'Agenzia, comprende tutti i lavori dell'arte libraria di qualsiasi dimensione, anche se solo illustrati o di carattere informativo, che si caratterizzano per avere una funzione divulgativa e scientifica. Anche per i **libri** l'identificazione con codice ISBN è considerata dall'Amministrazione finanziaria condizione necessaria ma non sufficiente per assicurare l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta.

semplice e corretta dell'aliquota ridotta scelta nonché la prevenzione di qualsiasi frode, elusione e abuso eventuale (19).

La Corte conclude affermando che le disposizioni del Codice generale delle imposte francesi, come interpretate dall'istruzione del 25 giugno 2003 della Direzione generale delle imposte, non stabiliscono criteri oggettivi, chiari e precisi per designare le fotografie aventi carattere artistico, ma si limitano a una definizione in astratto di tali fotografie, basata su criteri vaghi e soggettivi attinenti all'evidente intento creativo dell'autore e all'esistenza di un interesse per ogni tipo di pubblico che tali fotografie devono avere. Sebbene

suddetta normativa nazionale, così interpretata, fissi un certo numero di indizi al fine di facilitare la valutazione di tali criteri, resta il fatto che essa consente all'Amministrazione tributaria di esprimere, sul fondamento di criteri vaghi e soggettivi, un giudizio sulla qualità artistica delle fotografie di cui trattasi, giudizio in funzione del quale il vantaggio fiscale risultante dall'applicazione dell'aliquota IVA ridotta sarà o meno concesso.

Pertanto una normativa nazionale che circoscriva, sulla base di criteri di questo tipo, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle fotografie aventi carattere artistico è parimenti idonea a ledere il principio di neutralità fiscale.

Per questi motivi la Corte ha dichiarato che "L'art. 103, paragrafi 1 e 2, lettera a) della Di-

(17) In tal senso sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, causa C-94/09, EU:C:2010:253, punti da 25 a 27; del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, causa C-454/12 e causa C-455/12, EU:C:2014:111, punti 43 e 44, e dell'11 settembre 2014, K, causa C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 23.

(18) Cfr. in tal senso sentenza 9 novembre 2017, AZ, causa C-499/16, EU:C:2017:846, punto 24.

(19) Per analogia sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, causa C-94/09, EU:C:2010:253, punto 30 e del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, causa C-454/12 e causa C-455/12, EU:C:2014:111, punto 45.

rettiva 2006/112, in combinato disposto con l'art. 311, paragrafo 1, punto 2, di tale Direttiva, e l'allegato IX parte A, punto 7), di quest'ultima, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale ... che limita l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle sole fotografie aventi carattere artistico, nella misura in cui l'esistenza di quest'ultimo carattere è subordinata ad una valutazione dell'Amministrazione tributaria nazionale competente che non è esercitata nei limiti di criteri oggettivi, chiari e precisi, fissati da tale normativa nazionale, che consentono di determinare con precisione le fotografie alle quali detta normativa riserva l'impiego di tale aliquota ridotta, in modo da evitare di ledere il principio di neutralità fiscale”.

L'applicazione nel nostro Paese dell'aliquota IVA ridotta ai prodotti editoriali

La facoltà per gli Stati membri di applicare aliquote ridotte in relazione ad alcune tipologie di prodotti editoriali è stata introdotta il 1° gennaio 1993, con l'entrata in vigore della Direttiva 92/77/CEE (20).

L'elenco di prodotti editoriali è stato fedelmente trasposto nella Direttiva IVA, con alcune integrazioni e modifiche minori. Segnatamente, l'attuale formulazione dell'elenco ricomprende la fornitura di “libri, giornali e periodici, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche forniti su supporti fisici o per via elettro-

IL PROBLEMA APERTO

Rischi per certezza del diritto, neutralità fiscale e concorrenza

L'interpretazione assunta dall'Agenzia delle entrate, che subordina l'applicazione dell'**aliquota agevolata** del 4% ai **libri** e ai **periodici** che posseggano contenuti divulgativi e **scientifici** (peraltro non previsti dalla normativa nazionale), rischia di **pregiudicare la certezza del diritto**, il principio della **neutralità fiscale** e la **concorrenza**. L'introduzione di ulteriori requisiti, quali sono il contenuto divulgativo e la funzione divulgativa scientifica, pare discostarsi dai criteri oggettivi e inequivocabili che la Corte di Giustizia aveva ammesso per consentire agli Stati membri l'applicazione selettiva dell'aliquota ridotta IVA a determinate categorie di beni e servizi per le quali è prevista la possibilità di utilizzare una tale aliquota.

nica o in entrambi i formati (compresi gli opuscoli, i volantini e gli stampati analoghi, 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), escluse le pubblicazioni interamente o essenzialmente dedicate alla pubblicità ed escluse le pubblicazioni consistenti interamente o essenzialmente in contenuto video o audio musicale” (21). È dunque facoltà degli Stati membri decidere quali delle varie tipologie di prodotti editoriali sopra

elencati possano godere dell'aliquota ridotta. Nella sua formulazione originaria, il D.P.R. n. 633/1972 non conteneva alcuna previsione in materia di aliquota agevolata per i prodotti editoriali. Tale previsione è stata introdotta con le modifiche all'Allegato A del D.P.R. n. 633/1972 apportate dalla Legge n. 889 del 22 dicembre 1980.

Successivamente a tale modifica, l'elencazione contenuta nel D.P.R. n. 633/1972 è stata più volte integrata e rielaborata, fino all'ultima modifica che è stata apportata con la Legge n. 388 del 23 dicembre 2000. In forza della quale, dal 1° gennaio 2001, è stata introdotta l'attuale formulazione dell'elenco di cui al punto 18, Parte Seconda della Tabella A allegata al D.P.R., che ricomprende “giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici, anche in scrittura *braille* e su supporti audio-magnetici per non vedenti e ipovedenti, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di

(20) Tale Direttiva ha integrato la Sesta Direttiva introducendo la possibilità di assoggettare al beneficio in esame la “fornitura di libri, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i foglietti illustrativi ed altro materiale stampato analogo, libri da disegno o libri da colorare per bambini, musica stampata o manoscritta, mappe e altre carte idrografi-

che o altri), giornali e periodici, diversi dal materiale interamente od essenzialmente destinato alla pubblicità”.

(21) L'elenco è stato da ultimo modificato dalla Direttiva UE 2018/1713, approvata in data 8 novembre 2018 e pubblicata sulla G.U. dell'UE del 14 novembre 2018.

informazione libraria, edizioni musicali a stampa e carte geografiche, compresi i globi stampati; carta occorrente per la stampa degli stessi e degli atti e pubblicazioni della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica; materiale tipografico e simile attinente alle campagne elettorali se commissionato dai candidati o dalle liste degli stessi o dai partiti o dai movimenti di opinione politica”.

Successivamente l'art. 1, comma 667, Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (22), ha stabilito che, ai fini dell'applicazione della Tabella A, parte II, numero 18, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni,

sono da considerare giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN o ISSN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica.

I documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate succedutisi nel tempo in relazione ai prodotti editoriali periodici (23) ritengono che la registrazione degli stessi ai sensi della Legge n. 47/1948 (24) e la loro identificazione con codice ISSN costituiscano dei presupposti necessari ma non sufficienti per aver diritto all'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 4%. Per poter godere dell'aliquota ridotta gli stessi, secondo i citati documenti di prassi, devono ulter-

LA GIURISPRUDENZA UE

Ampio margine di valutazione da parte dell'Agenzia delle entrate

Secondo la Corte di Giustizia, gli Stati membri, ai fini dell'attribuzione dell'aliquota IVA ridotta, **non** sono legittimati ad applicare alle fotografie **requisiti supplementari**, basati su **criteri vaghi** o che lascino un **ampio margine di valutazione** alle **Autorità** responsabili dell'applicazione delle disposizioni tributarie, come il **carattere artistico** di un oggetto. Ma se questo vale per il carattere artistico delle fotografie, a maggior ragione si impone per il "contenuto divulgativo e la funzione divulgativa scientifica" dei **periodici** e dei **libri**, che, secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, dovrebbe rappresentare un elemento necessario e ulteriore per poter godere dell'aliquota IVA agevolata. Il contenuto e la funzione divulgativa lasciano un ampio margine di valutazione soggettiva all'Agenzia, non consentito dal diritto dell'Unione come interpretato dalla Corte di Giustizia.

riormente rispettare il requisito della cadenza periodica e possedere un contenuto divulgativo.

La categoria dei libri, secondo la definizione fornita dall'Agenzia delle entrate (25), comprende tutti i lavori dell'arte libraria di qualsiasi dimensione, anche se solo illustrati o di carattere informativo, che si caratterizzano per avere una funzione divulgativa e scientifica. Anche per i libri l'identificazione con codice ISBN è considerata dall'Amministrazione finanziaria condizione necessaria ma non sufficiente per assicurare l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta (26).

Appare subito chiaro che i documenti di prassi cita-

ti richiedano, per l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4% ai libri e ai periodici, requisiti ulteriori rispetto alle norme tributarie nazionali (27) e comunitarie.

Limitandoci agli aspetti contenutistici, tali requisiti ulteriori sarebbero rappresentati dal contenuto divulgativo per i giornali periodici e dalla funzione divulgativa e scientifica per i libri.

Gli ulteriori requisiti contenutistici richiesti dall'Amministrazione finanziaria espongono, a parere di chi scrive, a valutazioni di carattere soggettivo: la presenza o meno di contenuti divulgativi, i cui contorni si presentano peraltro molto sfumati (28), è demandata alle valutazioni dell'Amministrazione tributaria, con il ri-

(22) In vigore dal 1° gennaio 2015. Come modificato dall'art. 1, comma 637, Legge 28 dicembre 2015, n. 208, in vigore dal 1° gennaio 2016.

(23) Cfr. R.M. n. 88/E del 19 giugno 2000, e le circolari Agenzia delle entrate n. 23/E del 24 luglio 2014 e n. 20/E del 18 maggio 2016.

(24) L'art. 74, comma 1, lett. c), terzo periodo del D.P.R. n. 633/1972, stabilisce che per periodici si intendono i prodotti editoriali registrati come pubblicazioni ai sensi della Legge 8

febbraio 1948, n. 47, e successive modificazioni.

(25) Cfr. circolare Agenzia delle entrate n. 23/E del 24 luglio 2014.

(26) Cfr. circolare Agenzia delle entrate n. 20/E del 18/5/2016.

(27) A ben vedere neppure previsti da altre norme dell'ordinamento nazionale: cfr. a tal fine l'art. 1 della Legge n. 62/2001, che contiene la definizione di prodotti editoriali.

(28) Con il termine divulgare possiamo riferirci sia all'attività

schio che, a fronte di medesime fattispecie, divergano le valutazioni (29).

L'interpretazione assunta dall'Agenzia delle entrate, che subordina l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4% ai libri e ai periodici che posseggano contenuti divulgativi e scientifici (peraltro non previsti dalla normativa nazionale), rischia di pregiudicare la certezza del diritto, il principio della neutralità fiscale e la concorrenza.

L'introduzione di ulteriori requisiti, quali sono il contenuto divulgativo e la funzione divulgativa scientifica, pare discostarsi dai criteri oggettivi e inequivocabili che la Corte di Giustizia aveva ammesso per consentire agli Stati membri l'applicazione selettiva dell'aliquota ridotta IVA a determinate categorie di beni e servizi per le quali è prevista la possibilità di utilizzare una tale aliquota.

L'Avvocato Generale, nelle conclusioni (30) alla causa C-145/18, precedentemente illustrata, ha ricordato che, in relazione all'aliquota ridotta, l'art. 98 della Direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'allegato III di quest'ultima, permette di applicare una tale aliquota, in particolare, alla fornitura di libri, giornali e periodici, al diritto di ingresso a spettacoli, teatri, circhi, fiere, parchi di divertimento, concerti, musei, zoo, cinema, mostre ed altre manifestazioni o istituti culturali simili; alla ricezione di servizi radiotelevisivi nonché alle prestazioni di servizi fornite da o diritti da versare a scrittori, compositori e artisti interpreti.

Nessuna di tali condizioni, afferma l'Avvocato Generale, fa riferimento a una qualsiasi condi-

zione per quanto riguarda il carattere o il livello artistico dei beni o dei servizi appartenenti alle categorie testé menzionate. Al contrario, l'amplessima formulazione di tali categorie suggerisce piuttosto la volontà del legislatore dell'Unione di includervi tutti i tipi di attività culturali e di divertimento, senza esprimere giudizi sul loro livello artistico o intellettuale. L'obiettivo che sottende il trattamento fiscale favorevole di tali attività non è dunque limitato espressamente alla promozione dell'arte nel senso nobile del termine.

La Corte di Giustizia, nella sentenza, causa C-145/18/2019, ha condiviso le conclusioni a cui è giunto l'Avvocato Generale secondo cui gli Stati membri non sono legittimati ad applicare a detti oggetti requisiti supplementari, basati su criteri vaghi o che lascino un ampio margine di valutazione alle Autorità responsabili dell'applicazione delle disposizioni tributarie, come il carattere artistico di un oggetto.

Ma se questo vale per il carattere artistico delle fotografie, a maggior ragione si impone per il "contenuto divulgativo e la funzione divulgativa scientifica" dei periodici e dei libri, che secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate dovrebbe rappresentare un elemento necessario e ulteriore per poter godere dell'aliquota IVA agevolata.

Il "contenuto e la funzione divulgativa" lasciano, a parere di chi scrive, un ampio margine di valutazione soggettiva all'Agenzia delle entrate nell'applicazione della disposizione tributaria, non consentito dal diritto dell'Unione come interpretato dalla Corte di Giustizia (31).

tesa a rendere comprensibili a una vasta cerchia di persone concetti artistici, letterari o scientifici, esponendoli in modo semplice e chiaro, quanto semplicemente all'attività di rendere noto a tutti un fatto, un avvenimento, in altre parole a diffondere informazioni.

(29) P. Stella Monfredini, "La definizione di periodici e libri ai fini del regime speciale IVA editoria e dell'aliquota agevolata", in *il fisco*, 2015, pag. 3962.

(30) Del 7 marzo 2019.

(31) Peraltro il legislatore nazionale è già intervenuto con l'art. 1, comma 667, Legge 23 dicembre 2014, n. 190, come modificato dall'art. 1, comma 637, Legge 28 dicembre 2015, n. 208, a introdurre nel nostro ordinamento tributario un criterio oggettivo per l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ai prodotti editoriali.