

Causa C-515/20**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

14 ottobre 2020

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

10 giugno 2020

Ricorrente:

B AG

Resistente:

Finanzamt A

Oggetto del procedimento principale

Direttiva 2006/112/CE - Interpretazione della nozione di «legna da ardere» contenuta nell'articolo 122 - Ammissibilità della delimitazione dell'ambito di applicazione dell'articolo 122 da parte di uno Stato membro sulla base della nomenclatura combinata - Criteri da applicare

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

- 1) Se la nozione di «legna da ardere» contenuta nell'articolo 122 della direttiva 2006/112/CE 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 2006/112/CE, 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 2006/112/CE, sulla base della nomenclatura combinata.
- 3) Nell'ipotesi di soluzione senso affermativo della seconda questione : se uno Stato membro possa esercitare la facoltà, riconosciuta dagli articoli 122 e 98, paragrafo 3, della direttiva 2006/112/CE, di delimitare la sfera d'applicazione della riduzione dell'aliquota d'imposta sulle cessioni di legna da ardere, sulla base della nomenclatura combinata, 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).

Disposizioni di diritto dell'Unione invocate

Allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica e alla tariffa doganale comune, nella sua versione modificata dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1101/2014 della Commissione, del 16 ottobre 2014 (nomenclatura combinata; nel prosieguo: la «NC»)

Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 nella versione della direttiva 92/77/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, in particolare l'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), comma 3, in combinato disposto con l'allegato H

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 sul sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare l'articolo 98 e l'articolo 122

Disposizioni nazionali citate

Legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (nel prosieguo: l'«UStG»), in particolare l'articolo 12, paragrafo 2, punto 1, in combinato disposto con il punto 48 dell'allegato 2

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 Le parti controvertono sulla questione dell'applicazione dell'aliquota fiscale ridotta alla cessione di trucioli di legno.
- 2 Nel dicembre 2015 la ricorrente forniva trucioli di legno a diversi clienti addebitando loro, in aggiunta agli importi dovuti, l'IVA in misura del 7 %.
- 3 La resistente ritiene che alle cessioni della ricorrente non debba essere applicata l'IVA ridotta del 7% bensì l'IVA ordinaria (19 %), cosa che la ricorrente contesta.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

- 4 L'articolo 98 della direttiva 2006/112/CE dispone 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.
- 5 Ai sensi dell'articolo 122 della direttiva medesima, gli Stati membri possono applicare un'aliquota ridotta alle cessioni di legna da ardere. Tale articolo fa parte delle disposizioni speciali della direttiva in vigore fino all'introduzione del regime definitivo dell'IVA (articolo 109 e segg.).
- 6 La NC contiene le seguenti sottovoci della rubrica 4401:

Codice NC	Descrizione 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 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	– – Agglomerati in forma di ceppi
4401 39	– – altro
4401 39 20	– – – agglomerati (per esempio: in forma di mattonelle)
	– – – altro
4401 39 30	– – – Segatura
4401 39 80	– – – – altro

La normativa nazionale

- 7 Il legislatore tedesco ha previsto all'articolo 12, paragrafo 2, punto 1, dell'UStG, in combinato disposto con l'articolo 48 dell'allegato 2 all'UStG, la riduzione dell'imposta al 7%, inter alia, per le cessioni di talune forme di legno, vale a dire a) legna da ardere sotto forma di tondelli, ceppi, ramaglie, fascine o in forme simili e b) segatura, avanzi e cascami di legno, anche agglomerati in forma di ceppi, mattonelle, palline o in forme simili.
- 8 L'allegato 2 all'UStG rinvia alla NC. Pertanto, conformemente alla giurisprudenza del giudice del rinvio, la questione della classificazione dei beni nelle voci o sottovoci della NC e, quindi, la delimitazione dell'ambito di applicazione dell'aliquota ridotta, devono essere risolte esclusivamente sulla base di disposizioni e nozioni tariffarie.
- 9 Dunque, nel caso della delimitazione tariffaria da attuare, l'applicazione dell'aliquota ridotta alle cessioni di trucioli non rileva, in quanto i trucioli sono da classificare come legno sotto forma di particelle nelle sottovoci 4401 21 00 o 4401 22 00 NC e non risultano quindi inclusi nell'articolo 12, paragrafo 2, punto 1, dell'UStG1, in combinato disposto con il punto 48 dell'allegato 2 all'UStG.
- 10 Il truciolato in questione è destinato esclusivamente all'uso combustibile. Esso è in concorrenza con altre forme di legno, quali ceppi e segatura agglomerata in forma di ceppi e mattonelle, i quali di solito servono come combustibile e la cui cessione, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, punto 1, dell'UStG, in combinato disposto con il punto 48 dell'allegato 2 dell'UStG, è soggetta ad aliquota fiscale ridotta.

Sulla prima questione

- 11 La prima questione pregiudiziale riguarda l'interpretazione della nozione di «legna da ardere» di cui all'articolo 122 della direttiva 2006/112/CE. In assenza di richiamo espresso del diritto dell'Unione al diritto degli Stati membri, come avviene nel caso di specie per l'articolo 122, gli Stati membri sono tenuti, nella specificazione delle categorie di beni soggetti ad aliquota IVA ridotta, a definirne i relativi limiti in maniera conforme all'interpretazione della Corte (cfr., in tal

sensu, la sentenza del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna, C-360/11, EU:C:2013:17, punto 19 e ss.)

- 12 Per ciò che concerne l'interpretazione della nozione di «legna da ardere» di cui all'articolo 122 della direttiva 2006/112/CE, il significato comune del termine «legno» (cfr. la sentenza del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna, C-360/11, EU:C:2013:17, punto 63 dell'allegato III della direttiva 2006/112/CE) suggerisce di ricomprendervi qualsiasi legno che, in base alle sue proprietà oggettive, sia destinato esclusivamente alla combustione.

Sulla seconda questione

- 13 Il giudice del rinvio dubita che gli Stati membri dispongano, nell'esercizio della facoltà prevista all'articolo 122 della direttiva 2006/112/CE, del potere di delimitare con precisione l'ambito di applicazione di un'aliquota ridotta sulle cessioni di legna da ardere sulla base della NC. L'articolo 98, paragrafo 3, della direttiva 2006/112/CE prevede, in linea di principio, tale facoltà. È dubbio, tuttavia, se essa si estenda anche ai casi di cui all'articolo 122 o se si limiti ai casi di cessione di beni appartenenti alle categorie menzionate nell'allegato III della direttiva.
- 14 Tale limitazione potrebbe risultare avvalorata dalla circostanza che l'articolo 98, paragrafo 3, della direttiva 2006/112/CE riprende, con la nozione di «categorie relative a beni», la formulazione del paragrafo 2 della disposizione che rinvia alle «categorie elencate nell'allegato III». Inoltre, l'articolo 98, paragrafo 2, secondo la sistematica della disposizione, concretizza la disciplina del paragrafo 1, a cui l'articolo 98, paragrafo 3 fa riferimento secondo la sua chiara formulazione.
- 15 Per contro, il riferimento contenuto all'articolo 98, paragrafo 3, della direttiva 2006/112/CE all'«applicazione delle aliquote ridotte ai sensi del paragrafo 1», potrebbe essere parimenti inteso nel senso che la facoltà di delimitare in base alla NC esista indipendentemente dalla disposizione su cui si fonda la possibilità dello Stato membro interessato di applicare un'aliquota ridotta. Ciò sarebbe conforme alla circostanza che l'articolo 122 amplia, in via transitoria, la possibilità, derivante dall'articolo 98, paragrafi 1 e 2, di applicare un'aliquota IVA ridotta (cfr. la sentenza del 5 settembre 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, punto 44 dell'articolo 103 della direttiva).
- 16 In considerazione del suo carattere di disposizione transitoria, sarebbe stato tecnicamente difficile includere nell'articolo 98, paragrafo 2, in combinato disposto con l'allegato III della direttiva, le categorie di beni menzionate all'articolo 122 della direttiva 2006/112/CE. In tale contesto, la circostanza che la facoltà di delimitazione fondata sulla NC, a differenza della precedente disposizione di cui all'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), comma 3, in combinato disposto con l'allegato H della direttiva 77/388/CE, è ormai disciplinata al di fuori dell'allegato III della direttiva 2006/112/CE, potrebbe deporre a favore di una scelta deliberata del legislatore di estendere tale facoltà anche alle possibilità di

applicazione di un'aliquota ridotta previste dalle disposizioni transitorie degli articoli 109 e seguenti della direttiva 2006/112/CE.

Sulla terza questione

Utilizzo selettivo dell'aliquota IVA ridotta (unicamente) nel rispetto del principio della neutralità fiscale.

- 17 Gli Stati membri, laddove siano autorizzati ad applicare un'aliquota fiscale ridotta a determinate categorie di servizi, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, possono stabilire di applicare l'aliquota ridotta solo ad un aspetto concreto e specifico della rispettiva categoria. Tuttavia, qualora uno Stato membro decida di applicare selettivamente l'aliquota IVA ridotta, deve rispettare il principio della neutralità fiscale. Tale principio non consente di assoggettare ad un trattamento IVA diverso beni o servizi simili, in concorrenza tra loro (cfr. la sentenza del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a., C-597/17, EU: C: 2019: 544, punto 44 e ss.)

Dubbi sul criterio per determinare la similarità tra due beni

- 18 I dubbi del giudice nazionale riguardano il criterio da applicare, nell'ambito dell'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta, per determinare la similarità tra due beni.
- 19 A tal riguardo, il giudice del rinvio ha dichiarato, con riguardo all'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), comma 3, in combinato disposto con l'allegato H della direttiva 77/388, che i beni da classificare in sottovoci diverse della NC, a prescindere da un identico ambito di applicazione non sono simili e quindi, anche in considerazione del principio di neutralità fiscale, non devono essere soggetti alla stessa aliquota IVA.
- 20 Tuttavia, nel frattempo, la Corte ha affermato, con riguardo al principio di neutralità fiscale, che la questione della similarità tra due beni o servizi dev'essere determinata tenendo conto principalmente del punto di vista di un consumatore medio, evitando distinzioni artificiose basate su differenze trascurabili (sentenze del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 53, nonché del 10 novembre 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 43). Pertanto, due 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 (sentenze del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e. a., C-597/17, EU:C:2019:544, punto 48, e del 10 novembre 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 44).

- 21 In tale contesto, il collegio rimettente nutre dubbi sulla possibilità di aderire alla propria giurisprudenza, secondo la quale una diversa classificazione tariffaria esclude la similarità dei beni in questione. Poiché, secondo la giurisprudenza richiamata dalla Corte, mentre per determinare il punto di vista di un consumatore medio si richiede un'analisi della similarità in merito all'utilizzo del servizio da parte del consumatore medio, il criterio decisivo per la classificazione doganale delle merci dev'essere ricercato, in generale, nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive (cfr., da ultimo, la sentenza del 30 aprile 2020, DHL Logistics [Slovakia], C-810/18, EU:C:2020:336, punto 25). Certamente anche la destinazione del prodotto può costituire un criterio oggettivo di classificazione purché essa sia inerente al prodotto stesso (sentenza del 30 aprile 2020, DHL Logistics [Slovakia], C-810/18, EU:C:2020:336, punto 26). Tuttavia, la destinazione può costituire un criterio rilevante solo se non può essere effettuata una classificazione in base alle sole caratteristiche e proprietà oggettive del prodotto (sentenza del 5 settembre 2019, TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, punto 27).
- 22 Nel caso di specie, tali criteri conducono a risultati diversi: dal punto di vista di un consumatore medio, i trucioli de quibus non differiscono in modo significativo da altre forme di legna da ardere, la cui cessione è soggetta ad aliquota ridotta, perché sono utilizzati sia per la combustione che per generare calore negli impianti di riscaldamento. Per ciò che concerne le loro caratteristiche e proprietà oggettive, tuttavia, i trucioli si differenziano notevolmente da tali altre forme di legna da ardere per la particolare trasformazione della cippatura, per la forma che ne deriva e per le circostanze esterne del loro utilizzo come combustibile. La similarità tra trucioli e altre forme di legna da ardere deve quindi essere affermata o negata a seconda del criterio impiegato.

Importanza della facoltà di delimitazione in relazione alla NC

- 23 I dubbi esposti in merito al criterio da applicare nel caso di specie per determinare la similarità si incentrano sulla questione dell'importanza della facoltà degli Stati membri di delimitare con precisione il campo di applicazione di un'aliquota ridotta sulla base della NC. Se la similarità dovesse essere determinata esclusivamente dal punto di vista di un consumatore medio, la possibilità di una delimitazione sulla base della NC in caso di controversia sarebbe vanificata e in generale, al di là della controversia, sarebbe notevolmente limitata, sebbene gli Stati membri ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 3, della direttiva 2006/112/CE vi siano espressamente autorizzati.
- 24 Parimenti, la Corte ha in altro contesto già sottolineato che il principio di neutralità fiscale non può ostare ad una deroga espressamente prevista dal legislatore, né pregiudicare la sua concreta efficacia (sentenza dell'8 febbraio 2018, Commissione/Germania, C-380/16, EU:C:2018:76, punto 58; cfr. altresì le conclusioni dell'avvocato generale dell'8 maggio 2012 nella causa C-44/11, EU:C:2012:276, punto 60). In questo caso, tuttavia, la limitazione del principio di neutralità fiscale dipende dall'esercizio della facoltà di delimitazione previsto

dalla NC da parte dello Stato membro, e quindi si basa solo indirettamente su una disposizione della direttiva 2006/112/CE.

- 25 Tuttavia, se la facoltà prevista dall'articolo 98, paragrafo 3, della direttiva 2006/112/CE costituisce un'eccezione espressamente prevista dal legislatore, nel senso sopra indicato, una modalità di uso irrilevante ai fini della tariffazione - nonché il punto di vista del consumatore medio relativo all'uso medesimo, non potrebbe ostare all'applicazione dell'aliquota ordinaria fondata su una delimitazione risultante dalla NC. Ciò risponderebbe altresì al principio di interpretazione restrittiva delle aliquote ridotte, che deve trovare applicazione accanto al principio di neutralità fiscale (sentenza del 9 marzo 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punto 32). Un'interpretazione restrittiva del genere potrebbe risultare tanto più giustificata, nel caso di specie, dal momento che l'articolo 122 della direttiva 2006/112/CE costituisce un'esenzione autorizzata unicamente per un periodo transitorio (cfr. sentenza del 28 febbraio 2012, *Commissione/Francia*, C-119/11, EU:C:2012:104, punto 29 e del 7 marzo 2002, *Commissione/Finlandia*, C-169/00, EU:C:2002:149, punto 34).