

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

6 maggio 2010\*

Nella causa C-94/09,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 6 marzo 2009,

**Commissione europea**, rappresentata dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

**Repubblica francese**, rappresentata dai sigg. G. de Bergues e J.-S. Pilczer, in qualità di agenti,

convenuta,

\* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE (Prima Sezione),

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

avvocato generale: sig. P. Mengozzi  
cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 28 gennaio 2010,

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

ha pronunciato la seguente

**Sentenza**

- 1 Con il suo ricorso la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica francese, non avendo applicato un'aliquota unica di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») a tutte le prestazioni di servizi fornite dalle agenzie di pompe funebri nonché alle cessioni di beni ad esse relative, non ha adempiuto agli obblighi ad essa incombenti ai sensi 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 (GU L 347, pag. 1).

## **Contesto normativo**

### *La normativa dell'Unione*

- 2 La direttiva 2006/112 abroga e sostituisce, dal 1° gennaio 2007, la 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
  
- 3 L'art. 96 della direttiva 2006/112, corrispondente all'art. 12, n. 3, lett. a), primo comma, della sesta direttiva stabilisce quanto segue:

«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».

- 4 L'art. 98, nn. 1 e 2, della direttiva 2006/112, corrispondente all'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, della sesta direttiva prevede:

«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.

(...)».

- 5 L'allegato III della direttiva 2006/112, corrispondente all'allegato H della sesta direttiva, contiene un elenco di attività, tra le quali figurano le due seguenti categorie:

«5) trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito;

(...)

16) prestazioni di servizi fornite da agenzie di pompe funebri e di cremazione e cessione di beni connessi a tali attività».

*La normativa nazionale*

- 6 L'art. L. 2223-19 del code général des collectivités territoriales (codice generale degli enti territoriali) definisce il servizio esterno di pompe funebri come segue:

«Il servizio esterno di pompe funebri costituisce una missione di servizio pubblico che comprende:

1° Il trasporto delle salme prima e dopo la collocazione in bara;

2° L'organizzazione delle esequie;

3° Le cure per la conservazione;

4° La fornitura di fodere, feretri, e di loro accessori interni ed esterni, nonché di urne cinerarie;

5° Comma soppresso

6° La gestione e l'uso delle camere ardenti;

7° La fornitura dei carri funebri e dei veicoli funebri;

8° La fornitura di personale, beni e prestazioni necessari per le esequie, inumazioni, esumazioni e cremazioni, ad eccezione di targhe funebri, emblemi religiosi, fiori, lavori vari di stampa e marmi funebri.

(...)».

7 Con riferimento all'aliquota IVA applicabile alle prestazioni proprie dei servizi funebri, la circolare ministeriale 14 aprile 2005, n. 68 (*Bulletin officiel des impôts* 3 C-3-05), prevede quanto segue:

«(...)

Soltanto le prestazioni di trasporto di salme, prima e dopo la collocazione in bara, rese dai prestatori autorizzati mediante veicoli appositamente preparati a tale scopo, sono assoggettate ad aliquota ridotta. Lo stesso vale, se del caso, per il trasporto di persone realizzato con veicoli al seguito o veicoli del clero.

Tutte le altre operazioni che possono essere effettuate da tali prestatori nell'ambito del servizio esterno di pompe funebri o di altre attività accessorie sono assoggettate all'aliquota ad esse corrispondente, vale a dire, in linea di principio, all'aliquota normale.

(...)».

- 8 L'art. 279 del code général des impôts (codice generale delle imposte) stabilisce quanto segue:

«[L'IVA] è percepita all'aliquota ridotta del 5,50% relativamente a:

(...)

b quater. Il trasporto di viaggiatori;

(...)».

## **Il procedimento precontenzioso**

- 9 Con lettera del 15 dicembre 2006 la Commissione attirava l'attenzione della Repubblica francese sul fatto che alcune disposizioni nazionali relative all'aliquota IVA applicabile alle prestazioni fornite dalle agenzie di pompe funebri non apparivano conformi al diritto dell'Unione, e invitava tale Stato membro a presentare le proprie osservazioni ai sensi dell'art. 226 CE.
  
- 10 Nella sua risposta del 14 febbraio 2007 la Repubblica francese rilevava che la sua normativa nazionale in materia di IVA era compatibile con il diritto dell'Unione.
  
- 11 Non essendo convinta da tale risposta, la Commissione, il 29 giugno 2007, emetteva un parere motivato nel quale invitava la Repubblica francese ad adottare i provvedimenti necessari a conformarsi ad esso nel termine di due mesi a decorrere dalla sua ricezione.
  
- 12 Con lettera del 24 agosto 2007 la Repubblica francese ribadiva la propria posizione.
  
- 13 Poiché gli argomenti della Repubblica francese non convincevano la Commissione, quest'ultima decideva di proporre il presente ricorso.

## Sul ricorso

### *Argomenti delle parti*

- 14 La Commissione afferma che tutte le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate dalle agenzie di pompe funebri nei confronti delle famiglie dei defunti costituiscono, ai fini dell'IVA, un'unica operazione complessa che, di conseguenza, dev'essere assoggettata ad un'aliquota d'imposta unica.
- 15 La Commissione basa la sua posizione sulla giurisprudenza della Corte secondo la quale l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA (sentenze 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP, Racc. pag. I-973, punto 29, nonché 27 ottobre 2005, causa C-41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank, Racc. pag. I-9433, punto 20). La Commissione ritiene che l'organizzazione delle esequie, di cui la famiglia del defunto incarica l'agente di pompe funebri, sia caratterizzata da un insieme di elementi ed atti che devono essere considerati come un'unica prestazione complessa, poiché, per un consumatore medio, essi sono così strettamente collegati tra loro da formare oggettivamente, sotto il profilo economico, un insieme la cui scomposizione risulterebbe artificiale.
- 16 Secondo la Commissione l'artificiale separazione del servizio di trasporto di salme con veicoli dall'insieme costituito dalle prestazioni fornite dalle agenzie di pompe funebri, quale risultante dalla circolare ministeriale 14 aprile 2005, n. 68, conduce la Repubblica francese ad applicare due diverse aliquote IVA a due elementi di una prestazione che dev'essere considerata unitaria. Tale prestazione verrebbe in tal modo assoggettata ad un'aliquota effettiva di imposta corrispondente ad un'aliquota media, necessariamente inferiore all'aliquota normale applicabile in Francia. Inoltre tale aliquota tenderebbe a variare secondo l'operazione, in base all'importanza relativa attribuita, di volta in volta, al trasporto di salme con veicoli. La Commissione ritiene che

la normativa francese integri, pertanto, una violazione dell'art. 98, n. 1, della direttiva 2006/112.

- 17 La Commissione aggiunge che il trattamento differenziato delle prestazioni di trasporto di salme con veicoli introduce elementi di complessità nonché di opacità per il consumatore e per i concorrenti, che possono creare distorsioni della concorrenza e quindi violare il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA.
- 18 La Repubblica francese sostiene, in sostanza, che la giurisprudenza sulla quale si basa la Commissione non è pertinente nel caso di specie e che, per quanto riguarda le categorie di prestazioni che figurano all'allegato III della direttiva 2006/112, gli Stati membri hanno la possibilità di procedere ad un'applicazione selettiva dell'aliquota ridotta.
- 19 La Repubblica francese basa la sua posizione sulle sentenze 8 maggio 2003, causa C-384/01, Commissione/Francia (Racc. pag. I-4395, punti 22 e 23), relativa alla fornitura di elettricità e di gas, nonché 3 aprile 2008, causa C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (Racc. pag. I-1817, punto 39), relativa alla distribuzione d'acqua. Secondo la stessa, da tali sentenze risulta, per analogia, che nel testo degli artt. 96-98 e 99, n. 1, della direttiva 2006/112 nulla impone che tali disposizioni siano interpretate nel senso che esse esigono che l'aliquota ridotta si applichi solo qualora essa riguardi tutti gli aspetti delle prestazioni di servizi fornite dalle agenzie di pompe funebri di cui all'allegato III di tale direttiva, cosicché non può escludersi un'applicazione selettiva di un'aliquota ridotta, a condizione che essa non comporti alcun rischio di distorsione della concorrenza.
- 20 Con riferimento alle sentenze citate, essa sostiene inoltre che, fatto salvo il principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, gli Stati membri hanno la possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta ad elementi concreti e specifici delle prestazioni di servizi fornite dalle agenzie di pompe funebri. La Repubblica francese ritiene che tali condizioni siano soddisfatte relativamente al trasporto di salme con veicoli. In primo luogo, si tratterebbe di un elemento concreto e specifico delle

prestazioni fornite dalle agenzie di pompe funebri, come attesta il fatto che a tale operazione si applica una disciplina specifica. In secondo luogo, l'applicazione dell'aliquota ridotta al solo trasporto di salme con veicoli non violerebbe il principio di neutralità fiscale, in quanto tale prestazione non sarebbe in concorrenza con nessun'altra.

*Giudizio della Corte*

Sull'interpretazione degli artt. 96-98 e 99, n. 1, della direttiva 2006/112

- <sup>21</sup> L'art. 96 della direttiva 2006/112 prevede che la stessa aliquota IVA, vale a dire l'aliquota normale, si applichi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi.
- <sup>22</sup> L'art. 98, nn. 1 e 2, di tale direttiva riconosce successivamente agli Stati membri, in deroga al principio secondo il quale si applica l'aliquota normale, la possibilità di applicare una o due aliquote IVA ridotte. Secondo tale disposizione le aliquote IVA ridotte si possono applicare unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate all'allegato III di detta direttiva.
- <sup>23</sup> L'allegato III, punto 16, della direttiva 2006/112 autorizza l'applicazione di un'aliquota ridotta alle prestazioni di servizi fornite dalle agenzie di pompe funebri.

- 24 Le norme contenute in tali disposizioni sono sostanzialmente identiche a quelle di cui all'art. 12, n. 3, lett. a), commi primo e terzo, nonché all'allegato H, quinta categoria, della sesta direttiva.
- 25 Riguardo all'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, della sesta direttiva, la Corte ha dichiarato che nel testo di tale disposizione nulla impone che essa sia interpretata nel senso che richieda che l'aliquota ridotta si applichi solo qualora riguardi tutti gli aspetti di una categoria di prestazioni indicata nell'allegato H della stessa direttiva, di modo che un'applicazione selettiva dell'aliquota ridotta non può essere esclusa, a condizione che essa non comporti alcun rischio di distorsione della concorrenza (v. sentenze *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, cit., punto 41, nonché, per analogia, *Commissione/Francia*, cit., punto 27).
- 26 La Corte ne ha tratto la conseguenza che, a condizione di rispettare il principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, gli Stati membri possono applicare un'aliquota IVA ridotta ad aspetti concreti e specifici di una categoria di prestazioni indicata nell'allegato H della sesta direttiva (v. sentenza *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, cit., punto 43).
- 27 Poiché l'art. 98, nn. 1 e 2, della direttiva 2006/112 riprende sostanzialmente il testo dell'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, si deve estendere allo stesso l'interpretazione di quest'ultima disposizione fornita dalla Corte.
- 28 Ne consegue che, quando uno Stato membro decide di utilizzare la possibilità offerta dall'art. 98, nn. 1 e 2, della direttiva 2006/112 di applicare un'aliquota IVA ridotta ad una categoria di prestazioni indicata nell'allegato III di tale direttiva, questo Stato membro, a condizione di rispettare il principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, può limitare l'applicazione di tale aliquota IVA ridotta ad elementi concreti e specifici di detta categoria.

- 29 La possibilità di procedere ad un'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta, in tal modo riconosciuta agli Stati membri, è giustificata in particolare dalla considerazione che, costituendo tale aliquota un'eccezione, la limitazione della sua applicazione ad elementi concreti e specifici è coerente con il principio secondo il quale le esenzioni e le deroghe devono essere interpretate in senso restrittivo (sentenza Commissione/Francia, cit., punto 28).
- 30 Si deve tuttavia sottolineare che l'esercizio di tale possibilità è soggetto alla duplice condizione, da un lato, di isolare dalla categoria di prestazioni interessata, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, soltanto elementi concreti e specifici e, dall'altro, di rispettare il principio della neutralità fiscale. Tali condizioni mirano a garantire che gli Stati membri utilizzino tale possibilità soltanto in circostanze che assicurino l'applicazione semplice e corretta dell'aliquota ridotta scelta nonché la prevenzione di frodi, elusioni e abusi eventuali.
- 31 La Commissione sostiene che gli Stati membri, quando utilizzano la possibilità ad essi offerta dall'art. 98 della direttiva 2006/112 di applicare un'aliquota IVA ridotta, devono rispettare i criteri elaborati dalla giurisprudenza per determinare se un'operazione costituita da diversi elementi debba essere considerata quale prestazione unica, assoggettata ad un unico trattamento fiscale, o come due o più prestazioni distinte, che possono essere trattate in maniera diversa.
- 32 Al riguardo si deve ricordare che tali criteri, come quello delle aspettative di un consumatore medio, cui si riferisce la Commissione, hanno lo scopo di salvaguardare la funzionalità del sistema dell'IVA rispetto alla diversità delle transazioni commerciali. Tuttavia la Corte ha essa stessa riconosciuto l'impossibilità di dare una risposta esauritiva a tale questione (sentenza CPP, cit., punto 27) e ha sottolineato la necessità di prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata (sentenze citate CPP, punto 28; Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 19, nonché 21 febbraio 2008, causa C-425/06, Part Service, Racc. pag. I-897, punto 54).

- 33 Ne consegue che, dal momento che tali criteri si prestano ad un'applicazione caso per caso, al fine di evitare, in particolare, che lo schema contrattuale adottato dal soggetto passivo e dal consumatore conduca ad un frazionamento artificiale in varie operazioni fiscali di un'operazione da considerare unitaria sotto il profilo economico, essi non possono essere considerati determinanti per l'esercizio, da parte degli Stati membri, del potere discrezionale consentito loro dalla direttiva 2006/112 in merito all'applicazione dell'aliquota IVA ridotta. L'esercizio di un tale potere discrezionale richiede, infatti, criteri generali e oggettivi, quali quelli elaborati nelle citate sentenze Commissione/Francia e Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, e ricordati ai punti 26, 28 e 30 della presente sentenza.
- 34 Pertanto, al fine di pronunciarsi sulla fondatezza del presente ricorso, non è necessario accertare se, come sostiene la Commissione, le prestazioni di servizi fornite dalle agenzie di pompe funebri debbano o no essere considerate, dal punto di vista delle aspettative di un consumatore medio, come un'unica operazione. Si deve invece verificare se il trasporto di salme con veicoli, per il quale la normativa francese prevede l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta, costituisca un elemento concreto e specifico di tale categoria di prestazioni, quale essa figura all'allegato III, punto 16, della direttiva 2006/112, e in tal caso esaminare se l'applicazione di tale aliquota violi o no il principio di neutralità fiscale.

Sulla qualificazione del trasporto di salme con veicoli come «elemento concreto e specifico» delle prestazioni di servizi fornite dalle agenzie di pompe funebri

- 35 Per risolvere la questione se il trasporto di salme con veicoli costituisca un elemento concreto e specifico delle prestazioni di servizi fornite dalle agenzie di pompe funebri, si deve esaminare se si tratti di una prestazione di servizi di per sé individuabile, separatamente dalle altre prestazioni fornite da tali agenzie.

- 36 Al riguardo si deve constatare che il trasporto di salme con veicoli, quale attività di trasporto, si distingue dalle altre prestazioni che possono essere fornite dalle agenzie di pompe funebri come le cure somatiche, l'utilizzo di una camera ardente, l'organizzazione delle esequie nonché le operazioni di sepoltura o di cremazione.
- 37 Esso si distingue altresì dal trasporto di salme con portatori, poiché quest'ultimo, limitato per sua stessa natura a spostamenti di breve distanza, non è necessariamente effettuato da un'impresa, ma può essere affidato a parenti del defunto, ed ha, anzitutto, carattere cerimoniale.
- 38 Inoltre, secondo le indicazioni fornite dalla Repubblica francese e non contraddette dalla Commissione, il trasporto di salme con veicoli è soggetto in Francia ad una normativa specifica, che ne consente l'esecuzione soltanto da parte di prestatori autorizzati che utilizzino veicoli appositamente preparati. Come ha rilevato la Repubblica francese, avviene, peraltro, che il trasporto di salme venga effettuato da un trasportatore autorizzato, indipendentemente da ogni prestazione di servizi funebri.
- 39 Si deve pertanto considerare che il trasporto di salme con veicoli costituisce un elemento concreto e specifico nell'ambito delle prestazioni di servizi fornite dalle agenzie di pompe funebri.

Sul rispetto del principio della neutralità fiscale

- 40 Con riferimento alla questione se l'applicazione di un'aliquota ridotta al trasporto di salme con veicoli violi il principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, si deve ricordare che quest'ultimo 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 (v., in particolare, citate sentenze Commissione/Francia, punto 25, nonché Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, punto 42).

- 41 Come constatato al punto 37 della presente sentenza, il trasporto di salme con veicoli si distingue dal trasporto di salme con portatori, cosicché non si tratta di prestazioni di uno stesso tipo che si trovano in concorrenza.
- 42 Peraltro la Repubblica francese ha rilevato, senza essere contraddetta sul punto dalla Commissione, che, quando un trasporto di salme con veicoli viene effettuato isolatamente, vale a dire indipendentemente da qualsiasi altra prestazione di servizi funebri, da un'agenzia di pompe funebri o da qualsiasi altro prestatore autorizzato, come un'impresa di trasporti sanitari, quest'operazione, secondo la normativa francese, è considerata come un trasporto di persone ai sensi dell'allegato III, punto 5, della direttiva 2006/112 e, ai sensi dell'art. 279 del codice generale delle imposte, è assoggettata alla stessa aliquota ridotta che sarebbe stata applicata nel caso in cui essa fosse stata effettuata nell'ambito di un contratto comprendente la fornitura di una più ampia gamma di prestazioni di servizi funebri. Ne consegue che prestazioni simili di trasporto di salme con veicoli, che possono trovarsi in concorrenza, non vengono trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA.
- 43 La Commissione rileva che il trattamento differenziato delle prestazioni di trasporto di salme con veicoli può comportare una distorsione della concorrenza per il fatto che le agenzie di pompe funebri possono essere indotte ad aumentare artificialmente la parte del prezzo che fanno corrispondere al trasporto di salme con veicoli, in modo da ridurre la parte del prezzo corrispondente alle altre prestazioni, che sarà assoggettata all'aliquota normale.

- 44 Al riguardo si deve rilevare che la Commissione non ha illustrato in che modo tali pratiche, delle quali non prova l'esistenza, potrebbero comportare una distorsione della concorrenza tra i prestatori di servizi. Occorre aggiungere che, nel caso in cui fossero accertate pratiche come quelle cui si riferisce la Commissione, spetterebbe alle autorità nazionali competenti, che devono garantire l'applicazione semplice e corretta dell'aliquota ridotta che hanno scelto, nonché la prevenzione di frodi, elusioni e abusi eventuali (v. punto 30 della presente sentenza), esaminare se esse possano rientrare nella nozione di pratica abusiva riferendosi, se del caso, ai criteri sviluppati a tal fine dalla giurisprudenza della Corte (v., in particolare, sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punti 74-76).
- 45 Ne consegue che la Commissione non ha dimostrato che l'applicazione di un'aliquota ridotta ai trasporti di salme con veicoli possa violare il principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA.
- 46 Tenuto conto di quanto precede, si deve dichiarare che la normativa francese che assoggetta il trasporto di salme con veicoli ad un'aliquota IVA ridotta soddisfa le condizioni richieste dalla normativa dell'Unione in materia.
- 47 Il ricorso dev'essere pertanto respinto.

### **Sulle spese**

- 48 A norma dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Repubblica francese ha

chiesto la condanna della Commissione, quest'ultima, rimasta soccombente, dev'essere condannata alle spese.

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

- 1) **Il ricorso è respinto.**
  
- 2) **La Commissione europea è condannata alle spese.**

Firme