

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

5 maggio 2022 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Aliquote – Disposizioni temporanee per alcuni servizi ad alta intensità di lavoro – Allegato IV, punto 2 – Ristrutturazione e riparazione di abitazioni private – Applicazione di un'aliquota IVA ridotta ai servizi di riparazione e manutenzione di ascensori di immobili ad uso abitativo»

Nella causa C-218/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Corte suprema amministrativa, Portogallo), con decisione del 17 febbraio 2021, pervenuta in cancelleria il 1° aprile 2021, nel procedimento

Autoridade Tributária e Aduaneira

contro

DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da I. Ziemele, presidente di sezione, T. von Danwitz e A. Kumin (relatore), giudici,

avvocato generale: T. Trstenjak

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- Per la DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA, da J. Vilaça da Fonseca, advogado;
- per il governo portoghese, inizialmente da P. Barros da Costa, L. Inez Fernandes e R. Campos Lares, successivamente da P. Barros da Costa e R. Campos Lares, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Afonso e V. Uher, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'allegato IV, punto 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune

d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorità finanziaria e doganale, Portogallo) (in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria») e la DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA (in prosieguo: la «DSR») in merito all'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) applicabile ai servizi di riparazione e di manutenzione di ascensori effettuati da tale società.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 La direttiva IVA comprende un titolo VIII, intitolato «Aliquote», che contiene un capo 2, intitolato «Struttura e livelli delle aliquote». In tale capo figurano, in particolare, gli articoli 96 e 98 della direttiva.

4 L'articolo 96 di detta direttiva così recita:

«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».

5 L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della medesima direttiva 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.

(...)».

6 All'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, il titolo VIII della direttiva IVA conteneva un capo 3, intitolato «Disposizioni transitorie per determinati servizi ad alta intensità di lavoro». In tale capo figuravano, in particolare, gli articoli 106 e 107 della direttiva.

7 L'articolo 106 di tale direttiva così disponeva:

«Gli Stati membri possono essere autorizzati dal Consiglio [dell'Unione europea], che delibera all'unanimità su proposta della Commissione [europea], ad applicare ai servizi di cui all'allegato IV, fino al 31 dicembre 2010 al più tardi, le aliquote ridotte previste all'articolo 98.

Le aliquote ridotte possono applicarsi a servizi appartenenti a due, al massimo, delle categorie di cui all'allegato IV.

In casi eccezionali, uno Stato membro può essere autorizzato ad applicare le aliquote ridotte a servizi appartenenti a tre delle suddette categorie».

8 L'articolo 107 della medesima direttiva prevedeva quanto segue:

«I servizi di cui all'articolo 106 devono rispondere ai seguenti requisiti:

- a) essere caratterizzati da un'alta intensità di lavoro;
- b) essere in larga misura resi direttamente ai consumatori finali;

c) avere principalmente natura locale e non essere atti a creare distorsioni della concorrenza.

Inoltre, vi deve essere una stretta connessione tra la diminuzione dei prezzi risultante dalla riduzione dell'aliquota ed il prevedibile aumento della domanda e dell'occupazione. L'applicazione di un'aliquota ridotta non deve pregiudicare il corretto funzionamento del mercato interno».

9 L'allegato IV della direttiva IVA conteneva l'elenco dei servizi di cui all'articolo 106 di tale direttiva. Il punto 2 di tale allegato era formulato come segue:

«riparazione e ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore del servizio reso».

10 Il capo 3 del titolo VIII della direttiva IVA e l'allegato IV di tale direttiva sono stati abrogati dalla direttiva 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009, recante modifica della direttiva 2006/112 per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto (GU 2009, L 116, pag. 18). Per contro, è stato inserito dalla direttiva 2009/47 un punto 10 bis nell'allegato III della direttiva IVA, contenente l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote IVA ridotte di cui all'articolo 98 di tale direttiva. Il contenuto di tale punto 10 bis è identico a quello del punto 2 del vecchio allegato IV della direttiva IVA.

Diritto portoghese

Il codice IVA

11 L'articolo 18, paragrafo 1, del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (codice dell'imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: il «codice IVA»), prevedeva quanto segue:

«Le aliquote dell'imposta sono le seguenti:

a) per le importazioni, cessioni di beni e prestazioni di servizi menzionate nell'elenco I allegato al presente codice, l'aliquota è del 5%;

(...)

c) per le altre importazioni, cessioni di beni e prestazioni di servizi, l'aliquota è del 21%».

12 Il punto 2.24 dell'elenco I allegato al codice IVA disponeva quanto segue:

«Il contratto d'opera a fini di miglioramento, di rifacimento, di ristrutturazione, di restauro, riparazione e conservazione di immobili e di parti autonome di immobili ad uso abitativo, ad eccezione dei servizi di pulizia, di manutenzione degli spazi verdi e delle opere relative a beni immobili che coprono la totalità o una parte degli elementi consistenti in piscine, saune, campi da tennis, golf o minigolf e impianti simili.

L'aliquota ridotta non si applica ai materiali incorporati, a meno che il loro valore non superi il 20% del valore totale del servizio fornito».

Il codice civile

13 Ai sensi dell'articolo 204 del Código Civil (Codice Civile):

«1. Sono beni immobili:

(...)

e) le parti integranti dei beni immobili agricoli e urbani.

(...)

3. È parte integrante di ogni bene mobile materialmente collegato al bene immobile in modo permanente».

14 L'articolo 1207 di tale codice così dispone:

«Il contratto d'opera è il contratto con il quale una delle parti si impegna presso l'altra a realizzare un determinato compito, a fronte di un prezzo».

15 In forza dell'articolo 1421, paragrafo 2, lettera b), di detto codice, si presume che gli ascensori siano parti comuni di un edificio.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

16 La DSR è una società attiva nella fabbricazione di ascensori, di montacarichi e di pedane mobili, e fornisce anche servizi di riparazione e manutenzione di ascensori.

17 Durante il 2007, essa ha applicato un'aliquota IVA ridotta ai servizi di riammodernamento e di riparazione di ascensori da essa effettuati, fatturando al contempo i materiali incorporati nell'ambito di tali prestazioni all'aliquota normale dell'IVA.

18 A seguito di una verifica fiscale nel corso del 2011, l'amministrazione finanziaria ha accertato che la DSR aveva erroneamente applicato l'aliquota IVA ridotta a tali servizi.

19 Gli avvisi di rettifica effettuati a seguito di tale verifica fiscale sono stati oggetto di contestazione in giudizio da parte della DSR dinanzi al Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Tribunale amministrativo e tributario di Oporto, Portogallo), il quale l'ha accolta con sentenza del 16 ottobre 2017. A tal riguardo, detto giudice ha considerato, in particolare, che gli ascensori fanno parte integrante degli edifici in cui sono installati e che, pertanto, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta per quanto riguarda i servizi di riparazione e manutenzione di detti ascensori non è esclusa, a condizione che tali servizi siano realizzati nell'ambito di un contratto d'opera e che tale aliquota sia applicata soltanto alla manodopera.

20 L'amministrazione finanziaria ha presentato ricorso contro la sentenza del 16 ottobre 2017 dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo (Corte suprema amministrativa, Portogallo), il giudice del rinvio.

21 A sostegno del suo ricorso, l'amministrazione finanziaria sostiene che, ai sensi del punto 2.24 dell'elenco I allegato al codice IVA, l'aliquota IVA ridotta è applicata a taluni contratti d'opera relativi a beni immobili ad uso abitativo, ad esclusione dei materiali che costituiscono una parte significativa del servizio fornito. Per chiarire il contenuto di tale punto 2.24, la Direcção de Serviços do IVA (Direzione dei Servizi IVA, Portogallo) ha emesso delle circolari, vincolanti per l'amministrazione finanziaria.

22 A tal riguardo, dalla circolare del 4 aprile 2001, n. 30036, risulterebbe che l'espressione «immobili ad uso abitativo», di cui al detto punto 2.24, dovrebbe essere interpretata restrittivamente, in quanto la ratio legis di tale disposizione non consente di ritenere che essa si applichi a servizi di riparazione e manutenzione di attrezzature che costituiscono parte integrante

di immobili. Pertanto, i servizi di riparazione e manutenzione degli ascensori dovrebbero essere addebitati all'aliquota IVA normale, senza che sia pertinente, in tale contesto, la definizione accolta all'articolo 1421, paragrafo 2, lettera b), del codice civile, che include gli ascensori nelle parti comuni di un bene immobile.

23 Inoltre, l'amministrazione finanziaria sostiene che la sua interpretazione è conforme al diritto dell'Unione, dato che dalla giurisprudenza della Corte, in particolare dalla sentenza dell'8 maggio 2003, Commissione/Francia (C-384/01, EU:C:2003:264), si evince che gli Stati membri hanno la possibilità di limitare l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta ad aspetti concreti e specifici di una fornitura di beni o di una prestazione di servizi, poiché tale possibilità è coerente con il principio secondo cui le esenzioni o le deroghe devono essere interpretate restrittivamente.

24 Il giudice del rinvio osserva che l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta rientra in una materia armonizzata e che è pertinente, nel caso di specie, l'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA, secondo cui un'aliquota IVA ridotta può essere applicata alla ristrutturazione e alla riparazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore del servizio reso. Ora, tale giudice esprime dubbi quanto alla questione se i servizi di riammodernamento e riparazione di ascensori di cui trattasi rientrino nell'ambito di applicazione di tale allegato IV, punto 2.

25 Secondo detto giudice, accogliere il punto di vista più restrittivo dell'amministrazione finanziaria significherebbe respingere la tesi sostenuta nella sentenza del 16 ottobre 2017, secondo la quale l'aliquota IVA ridotta è applicabile a taluni «contratti d'opera» relativi a «immobili» «ad uso abitativo», così come tali termini figurano al punto 2.24 dell'elenco I allegato al codice IVA, interpretati, inoltre, conformemente ad altre disposizioni nazionali quali l'articolo 204, paragrafo 1, lettera e), e paragrafo 3, l'articolo 1207 o l'articolo 1421, paragrafo 2, lettera b), del codice civile.

26 Date le circostanze suesposte, il Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia conforme al diritto dell'Unione [...], segnatamente, all'allegato IV alla [direttiva IVA], un'applicazione del punto [2.24], dell'Elenco I allegato al Código IVA (codice IVA), inteso nel senso che esso include la riparazione e la manutenzione di ascensori effettuate dall'impresa menzionata nei fatti sopra esposti e prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'IVA.

2) Se sia conforme al diritto [dell'Unione], segnatamente all'allegato IV alla [direttiva IVA], un'applicazione di detta disposizione del [codice IVA] che tiene anche conto di quanto previsto da altre disposizioni del diritto nazionale – articoli 1207, 204, paragrafi 1, lettera [e]), e 3, e 1421, paragrafo 2, lettera [b]), del Código Civil (disposizioni relative alle nozioni di contratto d'opera e di immobile e alla presunzione secondo cui l'ascensore è parte comune dell'edificio in regime di proprietà orizzontale)».

Sulle questioni pregiudiziali

27 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che rientrano nella nozione di «ristrutturazione e riparazione di abitazioni private», ai sensi di tale disposizione, i servizi di riparazione e ristrutturazione di ascensori di immobili ad uso abitativo.

28 L'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 106 di tale direttiva, autorizzava gli Stati membri ad applicare un'aliquota IVA ridotta ai servizi connessi alla «riparazione e [alla] ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una

parte significativa del valore del servizio reso».

29 In assenza di rinvio al diritto degli Stati membri e di definizione pertinente nella direttiva IVA, i termini di cui all'allegato IV, punto 2, di tale direttiva devono essere interpretati in modo uniforme e indipendentemente dalle qualificazioni utilizzate negli Stati membri, conformemente al loro senso abituale nel linguaggio comune, tenendo conto al contempo del contesto in cui essi sono utilizzati e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui essi fanno parte (v., in tal senso, sentenze del 9 luglio 2020, AJPF Cara?-Severin e DGRFP Timi?oara, C?716/18, EU:C:2020:540, punto 30 nonché giurisprudenza citata, e del 17 dicembre 2020, BAKATI PLUS, C?656/19, EU:C:2020:1045, punto 42).

30 Anzitutto, nei limiti in cui, ai sensi dell'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA, l'aliquota IVA ridotta non si applica ai materiali che rappresentano una parte significativa del valore del servizio reso, è sufficiente osservare che tale aspetto non è controverso nel caso di specie, dal momento che la DSR ha fatturato all'aliquota normale tutti i materiali incorporati, mentre solo la manodopera è stata assoggettata all'aliquota ridotta.

31 Ciò precisato, dalla formulazione di tale allegato IV, punto 2, si evince, da un lato, che rientrano in tale disposizione due attività distinte, vale a dire la ristrutturazione e la riparazione, e, dall'altro, che tali attività devono riferirsi alle abitazioni private.

32 Per quanto riguarda i termini «ristrutturazione» e «riparazione», va notato che essi si riferiscono, rispettivamente, alla rimessa a nuovo di un oggetto e al ripristino di un oggetto danneggiato.

33 Orbene, siffatti servizi sono caratterizzati, in particolare, dal loro carattere occasionale, cosicché semplici servizi di manutenzione, forniti in modo regolare e continuativo, non possono essere considerati rientrare nell'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA.

34 Quanto all'espressione «abitazioni private», occorre rilevare che il termine «abitazione» designa generalmente un bene immobile, o anche mobile, o una sua parte, destinato ad essere abitato e che serve quindi come residenza per una o più persone. Inoltre, l'aggettivo «privato» permette la distinzione dagli alloggi non privati, come gli alloggi aziendali o gli alberghi.

35 Pertanto, i servizi di ristrutturazione e riparazione di cui all'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA devono riguardare beni utilizzati a fini abitativi privati, mentre i servizi relativi ai beni utilizzati per altri fini, come a fini commerciali, non rientrano nell'ambito di applicazione di tale disposizione.

36 In tale contesto, il governo portoghese sostiene, in sostanza, che l'espressione «abitazione privata», in quanto meno ampia di espressioni quali «edificio» o «immobile ad uso abitativo», rinvia in maniera individualizzata a ciascuna delle frazioni autonome di un bene immobile effettivamente destinata all'abitazione, sulle quali il proprietario o il locatario ha il controllo completo, e che è opportuno distinguere dalle aree di accesso comune di un siffatto bene immobile. Pertanto, secondo tale punto di vista, i servizi di ristrutturazione e riparazione relativi alle strutture condivise, compresi gli ascensori, non rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA.

37 A tal riguardo, tuttavia, va notato che, nel caso di un immobile ad uso abitativo composto da più appartamenti, le strutture condivise sono, di regola, importanti, se non indispensabili, per l'uso dei singoli appartamenti.

38 Ciò premesso, si deve ritenere che, nel caso di tali immobili ad uso abitativo, le strutture condivise rientrino nella nozione di «abitazioni private» ai sensi dell'allegato IV, punto 2, della

direttiva IVA, cosicché i servizi di ristrutturazione e riparazione relativi a tali strutture rientrano in tale disposizione. A tale titolo, gli ascensori, essendo parte integrante degli edifici che ne dispongono, sono compresi in tali strutture.

39 Pertanto, dalla formulazione dell'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA si deve concludere che i servizi di riparazione e ristrutturazione degli ascensori di immobili ad uso abitativo, esclusi i servizi di manutenzione di tali ascensori, rientrano in detta disposizione.

40 Per quanto riguarda il contesto in cui si inserisce l'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA, tale disposizione, in quanto consente di applicare un'aliquota IVA ridotta, costituisce una deroga al principio dell'applicazione dell'aliquota normale e deve quindi essere interpretata restrittivamente [v., in tal senso, sentenza del 1° ottobre 2020, *Staatssecretaris van Financiën (Aliquota IVA ridotta per afrodisiaci)*, C-331/19, EU:C:2020:786, punto 30 e giurisprudenza citata].

41 Orbene, l'interpretazione esposta al punto 39 della presente sentenza, in quanto si fonda sull'importanza delle strutture per l'utilizzo degli appartamenti individuali di un immobile ad uso abitativo, è conforme a tale requisito.

42 Occorre tuttavia aggiungere che, poiché i servizi di ristrutturazione e riparazione effettuati negli edifici utilizzati a fini diversi da quelli abitativi devono restare assoggettati all'applicazione dell'aliquota IVA normale, occorre procedere ad una ripartizione pro rata nel caso di servizi di ristrutturazione e riparazione relativi alle strutture comuni di edifici a uso misto, le quali includono frazioni destinate ad abitazione privata e frazioni destinate ad altri fini, come a fini commerciali.

43 L'interpretazione accolta al punto 39 della presente sentenza concorda parimenti con l'obiettivo perseguito dall'allegato IV della direttiva IVA, in quanto dal titolo del titolo VIII, capo 3, di tale direttiva si evince che il legislatore dell'Unione ha previsto una riduzione dell'IVA mirata sui servizi ad alta intensità di lavoro, come nel caso dei servizi di riparazione e ristrutturazione di ascensori.

44 Ciò premesso, come ricorda il governo portoghese, la Corte ha affermato che gli Stati membri hanno la possibilità di applicare l'aliquota IVA ridotta in modo selettivo, con riserva, da un lato, di isolare, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, solo elementi concreti e specifici della categoria di prestazioni di cui trattasi e, dall'altro, di rispettare il principio di neutralità fiscale (v., in tal senso, sentenza del 5 settembre 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, punti 42 e 43 nonché giurisprudenza citata).

45 Nel caso di specie, sebbene spetti in ultima analisi al giudice nazionale interpretare il diritto nazionale e, pertanto, esaminare se il legislatore portoghese abbia recepito in modo selettivo l'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA, in quanto esso avrebbe escluso dall'ambito di applicazione dell'aliquota IVA ridotta i servizi relativi agli ascensori negli immobili ad uso abitativo, nulla nel testo della disposizione nazionale che attua tale punto 2, ossia il punto 2.24 dell'elenco I allegato al codice IVA, sembra indicare che il legislatore l'abbia fatto, dato che la posizione dell'amministrazione finanziaria si basa, invece, sull'interpretazione restrittiva raccomandata da istruzioni interne.

46 Orbene, poiché le disposizioni di una direttiva devono essere attuate con efficacia cogente incontestabile, nonché con la specificità, la precisione e la chiarezza necessarie, uno Stato membro non può invocare semplici prassi amministrative, per natura modificabili a piacimento dall'amministrazione e prive di adeguata pubblicità, per dimostrare l'attuazione selettiva di una disposizione della direttiva IVA che autorizza l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta per una categoria di servizi (v., in tal senso, sentenza del 4 giugno 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, punti 42 e 43 nonché giurisprudenza citata).

47 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che rientrano nella nozione di «ristrutturazione e [di] riparazione di abitazioni private», ai sensi di tale disposizione, i servizi di riparazione e di ristrutturazione di ascensori di immobili ad uso abitativo, ad esclusione dei servizi di manutenzione di ascensori di tale tipo.

Sulle spese

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

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

L'allegato IV, punto 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto deve essere interpretato nel senso che rientrano nella nozione di «ristrutturazione e [di] riparazione di abitazioni private», ai sensi di tale disposizione, i servizi di riparazione e di ristrutturazione di ascensori di immobili ad uso abitativo, ad esclusione dei servizi di manutenzione di ascensori di tale tipo.

Firme

* Lingua processuale: il portoghese.