

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

11 gennaio 2024 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Allegato IV – Punto 2 – Disposizioni transitorie per determinati servizi ad alta intensità di lavoro – Aliquota IVA ridotta applicabile ai servizi di riparazione e ristrutturazione di abitazioni private – Nozione di “abitazioni private”»

Nella causa C?433/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema, Portogallo), con decisione dell’8 giugno 2022, pervenuta in cancelleria il 30 giugno 2022, nel procedimento

Autoridade Tributária e Aduaneira

contro

HPA – Construções SA,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da K. Jürimäe, presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente dell’Ottava Sezione (relatrice), M. Safjan e M. Gavalec, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo portoghese, da P. Barros da Costa, C. Bento e A. Rodrigues, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da M. Björkland e I. Melo Sampaio, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 7 settembre 2023,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione del punto 2 dell’allegato IV 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 tributaria e doganale, Portogallo) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») e la HPA – Construções SA (in prosieguo: la «HPA») in merito all'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) applicabile ai servizi di restauro di taluni immobili effettuati da tale società.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 La direttiva IVA comprende un titolo VIII, rubricato «Aliquote», che contiene un capo 2, intitolato «Struttura e livello delle aliquote», nel quale figurano, in particolare, gli articoli 96 e 98.

4 L'articolo 96 di tale direttiva prevede 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».

5 L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, di detta 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 Il titolo VIII della medesima direttiva comprende un capo 3 intitolato «Disposizioni transitorie per determinati servizi ad alta intensità di lavoro», nel quale figurano, in particolare, gli articoli 106 e 107 della direttiva IVA. Successivamente ai fatti della controversia principale, il capo 3 del titolo VIII 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).

7 L'articolo 106 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«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 di tale direttiva così prevede:

«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;

(...)».

9 L'allegato IV della suddetta direttiva contiene l'elenco dei servizi di cui all'articolo 106 della medesima direttiva. Il punto 2 di tale allegato è formulato come segue:

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

Diritto portoghese

10 L'articolo 18, paragrafo 1, del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (codice dell'imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo: il «codice IVA»), prevede 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%».

11 Il punto 2.24 dell'elenco I allegato al codice IVA così dispone:

«Contratti d'opera a fini di miglioramento, di rifacimento, di ristrutturazione, di restauro, di riparazione e di conservazione di immobili e di parti autonome di immobili utilizzati a fini abitativi, 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».

12 Per interpretare l'espressione «immobili o parti autonome di immobili utilizzati a fini abitativi», di cui a tale punto dell'elenco I allegato al codice IVA, l'amministrazione tributaria ha adottato linee direttive mediante, in particolare, la circolare n. 30025 del 7 agosto 2000. In base a tale circolare, si considera utilizzato a fini abitativi un immobile «che sia utilizzato a tal fine all'inizio dei lavori e che, al termine di questi, continui ad essere effettivamente utilizzato come abitazione privata».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

13 La HPA è una società commerciale che ha come oggetto, in particolare, la prestazione di servizi di edilizia civile e di opere. Nel corso del 2007 tale società ha concluso cinque contratti d'opera finalizzati a ristrutturare edifici urbani con tre società commerciali, proprietarie degli immobili oggetto dei lavori previsti da detti contratti.

14 Sulle fatture dei servizi di ristrutturazione e di riparazione realizzati nell'ambito dei medesimi contratti, la HPA ha applicato un'aliquota ridotta di IVA del 5%, a titolo del punto 2.24 dell'elenco I allegato al codice IVA.

15 Il 19 gennaio 2011 la HPA è stata oggetto di una verifica fiscale relativa al 2007 da parte della Direção de Finanças de Lisboa (Direzione delle finanze di Lisbona, Portogallo). Detta verifica mirava a determinare se le condizioni previste per l'applicazione di tale aliquota ridotta fossero soddisfatte, in particolare quella relativa al fatto che la realizzazione di servizi avesse ad oggetto

immobili ad uso abitativo.

16 A seguito della suddetta verifica, ritenendo che la HPA non potesse beneficiare di tale aliquota ridotta, il Serviço de Finanças de Sintra-1 (Ufficio delle imposte di Sintra¹, Portogallo) ha inviato a tale società, il 10 maggio 2011, un atto di liquidazione di un importo supplementare di IVA da pagare, pari a EUR 374 750,77.

17 La HPA ha contestato tale atto di liquidazione dinanzi al Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Tribunale amministrativo e tributario di Sintra, Portogallo). Con una sentenza del 26 giugno 2020, detto giudice ha accolto il ricorso di tale società e ha annullato il suddetto atto di liquidazione. L'amministrazione tributaria ha presentato ricorso contro tale sentenza dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo (Corte suprema amministrativa, Portogallo), giudice del rinvio.

18 Dinanzi a tale giudice, l'amministrazione tributaria sostiene che il punto 2.24 dell'elenco I allegato al codice IVA, come interpretato dalla circolare n. 30025 del 7 agosto 2000, si applica unicamente ai servizi di ristrutturazione di immobili che sono effettivamente utilizzati come abitazione, sia prima che dopo la realizzazione di detti servizi. L'aliquota IVA ridotta prevista a tale punto 2.24 dell'elenco I allegato al codice IVA non sarebbe quindi applicabile a servizi di ristrutturazione riguardanti immobili che, al pari di quelli oggetto dei cinque contratti d'opera di cui al punto 13 della presente sentenza, sono unicamente «destinati» ad abitazione, nel senso che sono autorizzati a tal fine ma non sono effettivamente abitati al momento della prestazione di tali servizi.

19 Poiché il punto 2.24 dell'elenco I allegato al codice IVA ha trasposto nel diritto portoghese il punto 2 dell'allegato IV della direttiva IVA, detto giudice ritiene necessario chiedere alla Corte di interpretare quest'ultima disposizione. Secondo lo stesso giudice è necessario, in particolare, chiarire a quali condizioni una prestazione di servizi di ristrutturazione possa beneficiare dell'aliquota ridotta applicabile alle attività di «riparazione e [di] ristrutturazione di abitazioni private», menzionate in detta disposizione della direttiva IVA.

20 Al riguardo, il giudice del rinvio rileva che la Corte ha statuito, nella sentenza del 5 maggio 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), che il punto 2 dell'allegato IV della direttiva IVA, da un lato, riguardava due attività distinte, vale a dire la riparazione e la ristrutturazione, e, dall'altro, si applicava ad abitazioni private, vale a dire agli immobili ad uso abitativo e che non sono utilizzati a fini commerciali o di servizio o per occupazioni temporanee, come gli alberghi. La Corte non si sarebbe tuttavia pronunciata sull'interpretazione della nozione di «abitazioni private».

21 In tali circostanze, il Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il punto 2 dell'allegato IV della direttiva IVA osti a una disposizione di diritto nazionale secondo la quale l'aliquota IVA ridotta può essere applicata solo ai contratti d'opera di riparazione e ristrutturazione di abitazioni private che siano abitate nel momento in cui sono effettuati tali interventi».

Sulla questione pregiudiziale

22 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se il punto 2 dell'allegato IV della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che prevede l'applicazione di un'aliquota ridotta di IVA a servizi di riparazione e ristrutturazione di abitazioni private a condizione che queste ultime siano effettivamente utilizzate

come abitazione alla data in cui tali operazioni hanno luogo.

23 Fino alla sua abrogazione da parte della direttiva 2009/47, il punto 2 dell'allegato IV della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 106 di tale direttiva, autorizzava gli Stati membri ad applicare un'aliquota ridotta di IVA ai servizi connessi alla «riparazione e [alla] ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore del servizio reso».

24 In assenza di rinvio al diritto degli Stati membri e di definizione pertinente nella direttiva IVA, i termini di cui al punto 2 dell'allegato IV di detta 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 (sentenza del 5 maggio 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punto 29 e giurisprudenza citata).

25 Quindi, per quanto riguarda, in primo luogo, il senso abituale dei termini utilizzati in tale disposizione e, in particolare, dell'espressione «abitazioni private», occorre rilevare che il termine «abitazione» designa generalmente un bene immobile, o anche mobile, o una sua parte, destinato a 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 (sentenza del 5 maggio 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punto 34).

26 Ne consegue che i servizi di ristrutturazione e riparazione di cui al punto 2 dell'allegato IV 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 (sentenza del 5 maggio 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punto 35).

27 Nei limiti in cui, conformemente alla giurisprudenza ricordata ai punti 25 e 26 della presente sentenza, i servizi di cui al punto 2 dell'allegato IV della direttiva IVA riguardano beni che fungono da residenza a una o a più persone e che sono utilizzati a fini abitativi privati, dal tenore letterale di tale disposizione risulta che quest'ultima riguarda una destinazione effettiva di tali beni a fini abitativi. Infatti, sia la nozione di residenza sia il requisito dell'uso di un bene rinviano a uno sfruttamento concreto di quest'ultimo.

28 Occorre quindi considerare, alla luce del tenore letterale del punto 2 dell'allegato IV della direttiva IVA, che, da un lato, un immobile che, pur beneficiando di un'autorizzazione a fini abitativi, non è effettivamente utilizzato a tal fine alla data in cui i servizi di ristrutturazione o di riparazione di cui trattasi sono eseguiti non rientra nell'ambito di applicazione di tale disposizione. Dall'altro lato, sono esclusi dall'ambito di applicazione di detta disposizione i servizi di ristrutturazione o di riparazione che riguardano beni che, alla data di esecuzione di tali servizi, sono utilizzati dal loro proprietario a fini commerciali o di investimento.

29 In secondo luogo, il contesto in cui si inserisce il punto 2 dell'allegato IV della direttiva IVA corrobora l'interpretazione secondo la quale l'aliquota IVA ridotta si applica unicamente a servizi di ristrutturazione e di riparazione aventi ad oggetto beni che sono effettivamente utilizzati come abitazione.

30 Infatti, in primo luogo, tale disposizione, nei limiti in cui 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, sentenze del 19 dicembre 2019, Segler-

Vereinigung Cuxhaven, C?715/18, EU:C:2019:1138, punto 25, nonché del 5 maggio 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, punto 40).

31 In secondo luogo, dal combinato disposto degli articoli 106 e 107 della direttiva IVA risulta che, per poter beneficiare di un'aliquota IVA ridotta, i servizi elencati al punto 2 dell'allegato IV di tale direttiva dovevano essere in gran parte forniti direttamente ai consumatori finali. Orbene, un servizio di ristrutturazione o di riparazione fornito a una società o a una persona fisica che possiede un'abitazione destinata a fini abitativi senza che tale abitazione sia tuttavia effettivamente utilizzata a tali fini non può essere considerato fornito a un consumatore finale, così come un servizio di ristrutturazione fornito a una società o a una persona fisica che utilizza, nell'esercizio della sua attività professionale, un bene a fini commerciali e non come abitazione.

32 In terzo luogo, come risulta dai paragrafi da 31 a 33 delle conclusioni dell'avvocato generale, interpretare il punto 2 dell'allegato IV della direttiva IVA nel senso che solo i servizi di ristrutturazione e riparazione aventi ad oggetto beni effettivamente abitati alla data di realizzazione dei lavori rientrano nell'ambito di applicazione di tale disposizione è conforme alle finalità perseguite con l'adozione di un'aliquota ridotta, la quale mira a favorire il consumatore.

33 Infatti, per un imprenditore che ha il diritto di detrarre l'IVA a monte, è irrilevante che le prestazioni di servizi di ristrutturazione o di riparazione siano assoggettate all'aliquota normale o all'aliquota ridotta, poiché esso sarà, in ogni caso, sgravato dall'onere dell'imposta relativa a tali prestazioni grazie all'esercizio del suo diritto alla detrazione dell'IVA. Per contro, l'applicazione di un'aliquota ridotta a tali prestazioni favorisce il consumatore finale che abita effettivamente l'immobile oggetto dei lavori e che non ha diritto alla detrazione dell'IVA a monte.

34 Tale consumatore può quindi, grazie all'applicazione di tale aliquota ridotta, beneficiare dei servizi di ristrutturazione e di riparazione dell'abitazione che esso utilizza effettivamente a fini abitativi, a un costo inferiore a quello che sosterebbe se tali servizi fossero assoggettati all'aliquota normale. Orbene, l'elemento determinante per valutare se il consumatore possa essere avvantaggiato dall'applicazione dell'aliquota IVA ridotta consiste nel fatto che, nel momento in cui il costo è generato, tale bene è effettivamente utilizzato come abitazione da detto consumatore.

35 Infine, in quarto luogo, occorre precisare che, per considerare che un immobile è effettivamente abitato, non è necessario che esso sia occupato durante la realizzazione dei lavori dalle persone che vi soggiornano in modo permanente o meno. Da un lato, una destinazione effettiva a fini abitativi non è modificata per il fatto che il bene è utilizzato solo per alcuni periodi dell'anno. Dall'altro, il fatto che un'abitazione privata sia inutilizzata per un certo periodo non modifica il suo carattere di abitazione privata.

36 Alla luce dell'insieme di tali motivi, occorre rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che il punto 2 dell'allegato IV della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che prevede l'applicazione di un'aliquota ridotta di IVA a servizi di riparazione e di ristrutturazione di abitazioni private a condizione che le abitazioni di cui trattasi siano effettivamente utilizzate a fini abitativi alla data in cui tali operazioni hanno luogo.

Sulle spese

37 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 (Ottava Sezione) dichiara:

Il punto 2 dell'allegato IV 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:

esso non osta a una normativa nazionale che prevede l'applicazione di un'aliquota ridotta di imposta sul valore aggiunto a servizi di riparazione e di ristrutturazione di abitazioni private a condizione che le abitazioni di cui trattasi siano effettivamente utilizzate a fini abitativi alla data in cui tali operazioni hanno luogo.

Firme

* Lingua processuale: il portoghese.