Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

8 febbraio 2024 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 98 – Facoltà per gli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta a talune cessioni di beni e prestazioni di servizi – Allegato III, punto 12 – Aliquota IVA ridotta applicabile all'alloggio fornito da alberghi e simili – Applicazione di tale aliquota soltanto alle strutture ricettive che dispongono di un certificato di classificazione – Principio di neutralità fiscale»

Nella causa C-733/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria), con decisione del 18 novembre 2022, pervenuta in cancelleria il 29 novembre 2022, nel procedimento

Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

contro

«Valentina Heights» EOOD,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente di sezione, N. Wahl e M.L. Arastey Sahún (relatrice), giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da E. Pavlova;
- per la «Valentina Heights» EOOD, da D.D. Dimitrova, advokat;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e D. Drambozova, 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'articolo 98, paragrafo

2, e dell'allegato III, punto 12, 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 proposta nell'ambito di una controversia tra il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della Direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e di sicurezza sociale» di Sofia presso l'Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle entrate, Bulgaria; in prosieguo: il «Direktor») e la «Valentina Heights» EOOD in merito all'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) alle attività di tale società durante un periodo in cui essa non disponeva di un certificato di classificazione per la struttura ricettiva che gestisce.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 96 della direttiva IVA dispone 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'articolo 98, paragrafi 1 e 2, di tale direttiva così 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'articolo 135 della suddetta direttiva è redatto nei seguenti termini:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

l) l'affitto e la locazione di beni immobili.

2. Sono escluse dall'esenzione di cui al paragrafo 1, lettera l), le operazioni seguenti:

a) le prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio;

(...)».

6 L'allegato III della direttiva IVA contiene un 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 punto 12 di tale allegato comprende i seguenti servizi:

«alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte».

Diritto bulgaro

Legge sull'IVA

7 Ai sensi dell'articolo 66 dello zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge sull'imposta sul valore aggiunto) (DV n. 63, del 4 agosto 2006), nella versione applicabile alla controversia oggetto del procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»):

«(1) L'aliquota di imposizione è del 20% per:

1. le cessioni imponibili, ad eccezione di quelle espressamente indicate come imponibili ad aliquota zero.

(...)

(2) (...) L'aliquota di imposizione per l'alloggio fornito da alberghi e strutture simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte, è del 9%.

(...)».

8 Il paragrafo 1, punto 45, delle disposizioni complementari alla legge sull'IVA stabilisce che, ai fini di tale legge, per «alloggio» si intendono i «servizi turistici di base ai sensi del punto 69 [del paragrafo 1] delle disposizioni complementari allo [zakon za turizma (legge sul turismo) (DV n. 30 del 26 marzo 2013)], esclusa la fornitura di un servizio turistico generale».

Regolamento di attuazione della legge sull'IVA

9 L'articolo 40 del pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost (regolamento di attuazione della legge sull'IVA) (DV n. 76 del 15 settembre 2006), intitolato «Alloggio fornito da alberghi», prevede, al paragrafo 1, quanto segue:

«Per provare le prestazioni di cui all'articolo 66, paragrafo 2, della legge [sull'IVA], qualora il servizio sia fornito da una persona che provvede all'alloggio presso strutture turistiche, quest'ultima deve disporre di:

1. una copia del registro degli arrivi turistici;

2. un certificato di classificazione della struttura turistica;

3. una fattura per il servizio, fatta salva l'ipotesi in cui l'emissione di tale fattura non è obbligatoria ai sensi dell'articolo 113, paragrafo 3, della legge [sull'IVA]».

Legge sul turismo

10 L'articolo 111 della legge sul turismo dispone che:

«(1) Sul territorio bulgaro, le attività alberghiere e di ristorazione possono essere esercitate solo in strutture turistiche classificate ai sensi della presente legge.

(2) (...) La classificazione è effettuata dal [Ministara na turizma (Ministro del turismo, Bulgaria)] e dai sindaci dei comuni o da funzionari da loro autorizzati, per i tipi di stabilimenti e le categorie specificate nella presente legge.

(...)».

11 Ai sensi dell'articolo 113, paragrafo 1, di tale legge:

«Può esercitare l'attività alberghiera o di ristorazione una persona che:

(...)

3. disponga di personale in possesso delle necessarie qualifiche professionali e linguistiche, con l'anzianità richiesta per il personale direttivo».

12 L'articolo 114, punti 1 e 2, della legge medesima così dispone:

«Le persone che esercitano attività alberghiere e/o di ristorazione in strutture turistiche (...) sono tenute a:

1. fornire servizi turistici in una struttura turistica classificata o in una struttura a cui è stato rilasciato un certificato provvisorio a seguito dell'avvio di una procedura di classificazione;

2. fornire servizi turistici in una struttura turistica che soddisfi i requisiti della categoria ad essa assegnata (...)».

13 L'articolo 133, paragrafo 1, della stessa legge così prevede:

«La categoria delle strutture ricettive e dei loro esercizi accessori di ristorazione e intrattenimento (...) è determinata sulla base del rispetto dei requisiti minimi obbligatori per quanto riguarda la costruzione, l'allestimento e le attrezzature, il servizio, i servizi offerti e le qualifiche professionali e linguistiche del personale (...)».

14 Il paragrafo 1 delle disposizioni complementari alla legge sul turismo prevede quanto segue:

«Ai fini della presente legge si intende per:

(...)

69. "Servizi turistici di base": alloggio, vitto e trasporto.

(...)».

15 Ai sensi del paragrafo 121 delle disposizioni transitorie e finali della legge che modifica e integra la legge sul turismo:

«Per le strutture turistiche classificate prima del 26 marzo 2013 [data di entrata in vigore della legge sul turismo], i documenti di classificazione devono essere depositati nel 2019».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

16 La Valentina Heights è una società di diritto bulgaro il cui oggetto sociale comprende, in particolare, le attività di turismo, ristorazione, alberghiera e di organizzazione di viaggi. Essa è stata registrata ai fini della legge sull'IVA il 13 dicembre 2016.

17 Tale società è stata sottoposta a una verifica fiscale per il periodo compreso tra il 13 dicembre 2016 e il 29 febbraio 2020. Nel corso di tale verifica è stato accertato che, in tale periodo, detta società aveva preso in locazione un complesso turistico di appartamenti altresì

denominato «Valentina Heights» (in prosieguo: il «complesso turistico controverso»), situato nella città di Bansko (Bulgaria) e appartenente a privati. In base ai contratti di gestione dei beni immobili privati facenti parte di tale complesso, i proprietari di tali beni hanno accettato che la Valentina Heights gestisca, conservi e conceda in locazione a loro nome detti beni a terzi. Pertanto, durante detto periodo, tale società ha esercitato un'attività ricettiva nel complesso menzionato. I ricavi di tale attività sono stati contabilizzati mediante registratori di cassa elettronici collegati all'amministrazione fiscale e per via bancaria. La società ha applicato l'IVA all'aliquota del 9% sulle operazioni realizzate.

18 La Valentina Heights ha prodotto un certificato datato 15 febbraio 2013, rilasciato dal sindaco del comune di Bansko, che classificava il complesso turistico di cui trattasi, ossia una casa per ospiti con capacità di 9 camere e 19 letti.

19 Il 18 novembre 2016 tale società ha depositato presso il ministerstvo na turizma (Ministero del turismo, Bulgaria) una domanda di classificazione di tale complesso nella categoria «tre stelle», con una capacità dichiarata di 23 camere e 46 letti.

20 Con provvedimento del 7 marzo 2019, il sindaco del comune di Bansko revocava la classificazione della casa per ospiti concessa mediante il summenzionato certificato.

21 Il 27 settembre 2019 la Valentina Heights ha depositato presso il Ministero del turismo una domanda di classificazione di uno snack-bar appartenente al complesso turistico di cui trattasi nella categoria «due stelle».

22 Il 22 luglio, il 1° ottobre e il 16 ottobre 2019 e il 16 e 18 settembre 2020, tale società ha apportato integrazioni ai documenti allegati alle domande di classificazione di cui ai paragrafi 19 e 21 della presente sentenza.

23 Con decreto del 21 settembre 2020, lo zamestnik-ministara na turizma (Viceministro del turismo, Bulgaria) ha avviato un procedimento di classificazione di tali strutture turistiche e ha rilasciato, per il complesso turistico di cui trattasi e per lo snack-bar ad esso appartenente, certificati provvisori validi fino al 21 gennaio 2021.

24 Il 4 dicembre 2020, i servizi per le entrate presso la teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate, Bulgaria) hanno emesso, per i periodi d'imposta dei mesi di marzo 2019 e giugno 2019, nonché per quello compreso tra l'agosto 2019 e il febbraio 2020, un avviso di accertamento dell'IVA dichiarata, confermato da una decisione del Direktor del 22 febbraio 2021.

25 In tale avviso di accertamento è stato rilevato che la Valentina Heights disponeva del certificato di cui al punto 18 della presente sentenza per il periodo dal 15 febbraio 2013 al 7 marzo 2019. È stato quindi constatato che, dopo quest'ultima data, tale società non disponeva di un certificato di classificazione per il complesso turistico di cui trattasi e che essa aveva quindi erroneamente indicato un'IVA del 9% sulle fatture da essa emesse dopo tale data. Pertanto, detta società non rispettava l'articolo 40, paragrafo 1, punto 2, del regolamento di applicazione della legge sull'IVA, il quale prevede che, al fine di dimostrare l'esistenza di prestazioni che beneficiano dell'aliquota IVA ridotta del 9%, la persona che fornisce tali prestazioni debba disporre, in particolare, di un siffatto certificato. Pertanto, conformemente all'articolo 66, paragrafo 1, della legge sull'IVA, è stato calcolato un supplemento d'IVA per assoggettare all'aliquota IVA normale del 20% le prestazioni che la Valentina Heights aveva fornito senza disporre di un certificato di classificazione.

26 Con sentenza del 6 dicembre 2021, l'Administrativen sad Blagoevgrad (Tribunale

amministrativo di Blagoevgrad, Bulgaria) ha accolto il ricorso proposto dalla Valentina Heights avverso detto avviso di accertamento. Tale giudice ha rilevato che detta società aveva compiuto tutti i passi necessari per ottenere un certificato di classificazione, dal momento che aveva presentato, rispettivamente nel 2016 e nel 2019, le domande di cui ai punti 19 e 21 della presente sentenza, ma che il Ministero del Turismo non aveva rilasciato tempestivamente i certificati di classificazione richiesti, dato che aveva rilasciato certificati provvisori solo il 23 settembre 2020. Tale giudice ha quindi ritenuto che, conformemente alla giurisprudenza della Corte risultante in particolare dalla sentenza del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496), il regime speciale di tassazione dei servizi turistici dovesse essere applicato in base alla natura dell'attività svolta e non in base a una registrazione disciplinata da una legge speciale, nella fattispecie la legge sul turismo.

27 Il Direktor ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria), giudice del rinvio, sostenendo che la fornitura di servizi presso strutture turistiche che non dispongono di un certificato di classificazione o di un certificato provvisorio non deve essere considerata quale fornitura di alloggio, ai sensi dell'articolo 66, paragrafo 2, della legge sull'IVA, né deve beneficiare di un'aliquota d'imposta ridotta.

28 Al riguardo, il giudice del rinvio ricorda che dalla giurisprudenza della Corte, e in particolare della sentenza del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253, punto 28), consegue che, quando uno Stato membro decide di utilizzare la possibilità offerta dall'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA 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, può limitare l'applicazione di tale aliquota IVA ridotta ad elementi concreti e specifici di detta categoria.

29 Inoltre, tale giudice rileva che la direttiva IVA non definisce la nozione di «alloggio fornito da alberghi e simili», ai sensi dell'allegato III, punto 12, di tale direttiva.

30 Il giudice del rinvio osserva che, per contro, l'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera a), della direttiva IVA dispone che sono escluse dall'esenzione relativa all'affitto e alla locazione di beni immobili «le prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe». Secondo tale giudice, ne consegue che le operazioni di alloggio devono essere conformi alle definizioni contenute nella normativa degli Stati membri. Orbene, il paragrafo 1, punto 45, delle disposizioni complementari alla legge sull'IVA definirebbe la nozione di «alloggio» con riferimento alla legge sul turismo.

31 Pertanto, esso si chiede se si possa ritenere che il fatto che il diritto bulgaro subordini l'alloggio fornito da alberghi e strutture simili a requisiti di classificazione limiti l'applicazione dell'aliquota ridotta ad aspetti concreti e specifici, ai sensi della giurisprudenza della Corte, o se l'aliquota ridotta per l'assoggettamento di tale alloggio all'IVA debba essere applicata in base alla natura dell'attività esercitata e non in base alla classificazione richiesta dalla legge sul turismo.

32 Alla luce di tali circostanze, il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 98, paragrafo 2, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, della [direttiva IVA], debba essere interpretato nel senso che l'aliquota ridotta dell'IVA, prevista in tale disposizione per la fornitura di alloggio da parte di alberghi e simili, può trovare applicazione se tali strutture non sono classificate in una categoria in conformità della normativa nazionale dello Stato membro [del giudice del rinvio].

2) In caso di risposta negativa, se l'articolo 98, paragrafo 2, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, della [direttiva IVA], debba essere interpretato nel senso che consente un'applicazione selettiva dell'aliquota ridotta ad elementi concreti e specifici di una determinata categoria di prestazioni di servizi, se a tal fine è prevista la condizione che la fornitura di alloggio da parte di alberghi e simili possa avvenire solo in strutture classificate in una categoria in conformità della normativa nazionale dello Stato membro [del giudice del rinvio] o per le quali è stata emessa una certificazione provvisoria che attesta l'avvio di un procedimento di classificazione in una categoria».

Sulle questioni pregiudiziali

33 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, di tale direttiva, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale in forza della quale l'aliquota IVA ridotta per l'alloggio fornito da alberghi e strutture simili è soggetta all'obbligo, per tali strutture, di disporre di un certificato di classificazione o di un certificato di classificazione provvisoria.

34 Ai sensi dell'articolo 96 della direttiva IVA, ciascuno Stato membro applica la stessa aliquota IVA normale alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi.

35 In deroga a tale principio, l'articolo 98 di tale direttiva prevede la possibilità di applicare aliquote IVA ridotte. A tal fine, l'allegato III della citata direttiva elenca in maniera esaustiva le categorie di cessioni di beni e di prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte.

36 Più in particolare, l'allegato III, punto 12, della direttiva IVA consente agli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta all'«alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte».

37 La direttiva IVA non contiene alcuna definizione della nozione di «alloggio fornito da alberghi e simili», contenuta in tale allegato III, punto 12.

38 Ciò premesso, l'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera a), della direttiva IVA dispone che sono escluse dal beneficio dell'esenzione dall'IVA prevista per l'affitto e la locazione di beni immobili dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), di tale direttiva, «le prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio».

39 A tal riguardo, è giocoforza constatare che l'allegato III, punto 12, della direttiva IVA è formulato, in sostanza, in termini equivalenti a quelli dell'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera a), di tale direttiva.

40 Come precisato da quest'ultima disposizione, le prestazioni di alloggio effettuate, in particolare, nell'ambito del settore alberghiero si intendono «quali sono definite dalla legislazione

degli Stati membri». Orbene, il giudice del rinvio osserva che il diritto bulgaro definisce la nozione di «alloggio» facendo riferimento alla legge sul turismo, in forza della quale le strutture ricettive devono disporre di un certificato di classificazione o di un certificato di classificazione provvisoria.

41 La Corte ha già dichiarato che, per definire le operazioni di alloggio che devono essere assoggettate ad imposta in deroga all'esenzione dell'affitto e della locazione di beni immobili, conformemente a tale articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera a), gli Stati membri godono di un margine di discrezionalità. Spetta quindi a questi ultimi, nel recepire questa disposizione, introdurre i criteri che ritengono opportuni per distinguere le operazioni imponibili da quelle non imponibili (v., in tal senso, sentenza del 16 dicembre 2010, *MacDonald Resorts*, C?270/09, EU:C:2010:780, punto 50 e giurisprudenza citata).

42 A tal proposito, nel caso di specie, risulta dall'ordinanza di rinvio che nell'avviso di accertamento di cui al punto 25 della presente sentenza le autorità tributarie hanno considerato che, durante il periodo in cui la *Valentina Heights* non disponeva di un certificato di classificazione, le prestazioni di servizi da essa fornite avrebbero dovuto essere fatturate applicando l'aliquota IVA ordinaria, ossia quella del 20%, e non l'aliquota ridotta del 9%. Pertanto, è giocoforza constatare che, quand'anche tali prestazioni siano state fornite in uno stabilimento non classificato in forza della legge sul turismo, esse sono state considerate da tali autorità tributarie come operazioni di alloggio nell'ambito del settore alberghiero. Infatti, se così non fosse, dette prestazioni sarebbero state esentate dall'IVA, conformemente all'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA.

43 Per quanto riguarda, poi, la questione se gli Stati membri possano subordinare la possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta alla condizione che le strutture di cui trattasi siano in possesso di un certificato di classificazione o di un certificato di classificazione provvisorio, occorre ricordare che, come risulta dalla formulazione dell'articolo 98 della direttiva IVA, l'applicazione di una o di due aliquote ridotte non è obbligatoria. Si tratta di una facoltà riconosciuta agli Stati membri, in deroga al principio secondo il quale si applica l'aliquota normale (sentenza del 9 marzo 2017, *Oxycure Belgium*, C?573/15, EU:C:2017:189, punto 25). Di conseguenza, gli Stati membri possono, in linea di principio, scegliere di applicare un'aliquota IVA ridotta a determinati servizi di alloggio di cui all'allegato III, punto 12, della direttiva IVA, mentre applicano l'aliquota normale ad altri servizi di questo tipo (v., in tal senso, sentenza del 27 giugno 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a.*, C?597/17, EU:C:2019:544, punto 45 e giurisprudenza citata).

44 L'esercizio della facoltà di procedere ad un'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta, riconosciuta agli Stati membri, 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 di neutralità fiscale (sentenza del 27 febbraio 2014, *Pro Med Logistik e Pongratz*, C?454/12 e C?455/12, EU:C:2014:111, punto 45 e giurisprudenza citata).

45 Al fine di determinare, in primo luogo, se l'alloggio in strutture classificate costituisca un aspetto specifico e concreto della categoria relativa all'alloggio fornito da alberghi e strutture simili, occorre esaminare se si tratti di una prestazione di servizi di per sé individuabile separatamente dalle altre prestazioni di tale categoria (v., in tal senso, sentenza del 27 febbraio 2014, *Pro Med Logistik e Pongratz*, C?454/12 e C?455/12, EU:C:2014:111, punto 47 e giurisprudenza citata).

46 La Commissione europea sostiene, nelle sue osservazioni scritte, che tale ipotesi ricorre nel caso di specie, tenuto conto del contesto normativo specifico previsto in Bulgaria per la classificazione delle strutture turistiche, che impone loro una serie di obblighi. Essa menziona, in particolare, l'articolo 113, paragrafo 1, punto 3, della legge sul turismo, che prevede l'obbligo di disporre di personale in possesso delle qualifiche professionali e linguistiche richieste, nonché dell'anzianità richiesta per il personale direttivo, o l'articolo 133, paragrafo 1, di tale legge, ai sensi

del quale la categoria delle strutture ricettive è determinata sulla base del rispetto di requisiti minimi obbligatori in materia, segnatamente, di costruzione, allestimento, attrezzature e servizi proposti.

47 Per quanto riguarda tali obblighi, la Commissione fa riferimento alla sentenza del 27 febbraio 2014, *Pro Med Logistik e Pongratz* (C?454/12 e C?455/12, EU:C:2014:111), che riguardava la questione se il trasporto urbano di persone in taxi costituisse un aspetto concreto e specifico delle prestazioni fornite dalle imprese di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, e nella quale la Corte ha osservato che il contesto normativo applicabile alle imprese di taxi era molto più restrittivo di quello applicabile alle imprese di noleggio di autovetture con conducente.

48 Orbene, nel caso di specie, contrariamente alle caratteristiche della causa che ha dato luogo alla sentenza di cui al punto precedente, dal contesto normativo nazionale, quale risulta non solo dalle informazioni fornite nella decisione di rinvio, ma anche dalla formulazione stessa della seconda questione pregiudiziale, risulta che, in Bulgaria, tutte le strutture ricettive devono essere classificate in base alla legge sul turismo, classificazione senza la quale non possono legalmente esercitare la loro attività. Se così fosse, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, l'alloggio in strutture non classificate costituirebbe non già un altro tipo di prestazione rientrante nella categoria di cui all'allegato III, punto 12, della direttiva IVA, bensì un alloggio non conforme alla normativa nazionale.

49 Una siffatta violazione del contesto normativo nazionale potrebbe eventualmente comportare, conformemente alla normativa nazionale, sanzioni, in particolare amministrative.

50 Per contro, in una situazione del genere, l'applicazione dell'aliquota IVA normale all'alloggio in strutture non classificate non può essere giustificata, dal momento che, in Bulgaria, ogni «alloggio fornito da alberghi e simili», ai sensi dell'allegato III, punto 12, della direttiva IVA, deve essere, per definizione e fatte salve le verifiche che il giudice del rinvio deve effettuare, un alloggio in strutture classificate. Di conseguenza, un alloggio del genere in strutture classificate non può costituire un aspetto concreto e specifico della categoria di cui al detto punto 12, individuabile separatamente da altre prestazioni rientranti in quest'ultima e consistente nel fornire un alloggio in strutture non classificate, dato che tali prestazioni non sarebbero autorizzate dalla normativa nazionale.

51 In altri termini, dal momento che l'obbligo di classificazione previsto dalla normativa bulgara riguarda tutte le prestazioni di «alloggio fornito da alberghi e simili» ai sensi dell'allegato III, punto 12, di tale direttiva, non si può ritenere che tale normativa limiti l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ad aspetti concreti e specifici di tale categoria di prestazioni (v., in tal senso, sentenza del 22 settembre 2022, *The Escape Center*, C?330/21, EU:C:2022:719, punto 38), dal momento che essa copre tutte le prestazioni rientranti in detta categoria.

52 Spetta al giudice del rinvio verificare, alla luce della normativa nazionale e delle circostanze di fatto sottoposte al suo esame, se l'alloggio in una struttura classificata possa costituire un aspetto concreto e specifico della stessa categoria (v., in tal senso, sentenza del 27 febbraio 2014, *Pro Med Logistik e Pongratz* (C?454/12 e C?455/12, EU:C:2014:111, punto 51),

53 Nell'ipotesi in cui giungesse ad una conclusione in tal senso, il giudice del rinvio dovrebbe, in un secondo momento, verificare se l'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta alle sole strutture ricettive classificate ai sensi della legge sul turismo leda il principio di neutralità fiscale.

54 Tale principio osta a che beni o prestazioni di servizi simili, che si trovano in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in modo diverso dal punto di vista dell'IVA. Per stabilire se beni o

prestazioni di servizi siano simili, si deve principalmente tenere conto del punto di vista del consumatore medio. 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 (sentenza del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a., C-597/17, EU:C:2019:544, punti 47 e 48 e giurisprudenza citata).

55 Pertanto, se l'alloggio in una struttura classificata dovesse essere considerato come una prestazione di servizi identificabile, in quanto tale, separatamente dall'alloggio in una struttura non classificata, occorrerebbe esaminare se il fatto di disporre di un certificato di classificazione sia tale da creare, agli occhi del consumatore medio, una differenza tra gli esercizi classificati e quelli non classificati, di modo che ciascuno di essi sia idoneo a rispondere a esigenze distinte di tale consumatore e, pertanto, ad avere un'influenza determinante sulla decisione di quest'ultimo di optare per l'uno o per l'altro di tali tipi di alloggio.

56 Certamente, si deve constatare che la classificazione di una struttura da parte delle autorità nazionali può, in linea di principio, fornire una garanzia, agli occhi del consumatore medio, quanto al livello, alla portata e alla qualità delle prestazioni che gli saranno fornite durante il suo soggiorno in un albergo o in una struttura simile. Tuttavia, non si può escludere che altri elementi più facilmente consultabili e suscettibili di essere regolarmente aggiornati, quali i voti, le foto e i commenti lasciati da altri clienti su piattaforme di prenotazione online come quelle utilizzate dalla Valentina Heights, possano anch'essi avere un'influenza decisiva sulla scelta del consumatore medio, se non addirittura un'influenza più decisiva della classificazione stessa. Si tratta, tuttavia, di una verifica che spetterebbe, eventualmente, al giudice del rinvio effettuare (sentenza del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 59), qualora debba ritenere, a seguito di analisi, che, tenuto conto della normativa nazionale e delle circostanze di fatto sottoposte al suo esame, l'alloggio in una struttura classificata possa costituire un aspetto concreto e specifico dell'«alloggio fornito da alberghi e simili» ai sensi dell'allegato III, punto 12, della direttiva IVA.

57 A tal riguardo si deve altresì rilevare che le due condizioni, menzionate al punto 44 della presente sentenza, alle quali è soggetta la facoltà di procedere a un'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta sono volte a garantire che gli Stati membri utilizzino tale facoltà soltanto in circostanze che assicurino, segnatamente, la prevenzione di frodi, elusioni e abusi eventuali (v., in tal senso, sentenza del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 45 e giurisprudenza citata).

58 Nell'ambito delle verifiche cui dovrebbe, se del caso, procedere, il giudice del rinvio potrebbe tener conto del fatto che, nel caso di specie, la Valentina Heights sembra aver esercitato la stessa attività in modo stabile, sia quando disponeva di un certificato di classificazione, provvisorio o meno che fosse, sia quando non ne disponeva. Inoltre, dalla decisione di rinvio risulta che, nel corso del periodo controllato dalla direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate, che comprende un periodo di quasi un anno durante il quale tale società non disponeva di un certificato di classificazione, i ricavi delle attività di detta società sono stati contabilizzati mediante registratori di cassa elettronici collegati all'amministrazione tributaria. Si tratterebbe, quindi, non di una struttura che non avrebbe mai soddisfatto le condizioni per essere classificata e che opererebbe al di fuori del controllo di tale amministrazione, bensì di una struttura il cui certificato di classificazione sarebbe scaduto senza che il nuovo certificato richiesto il 18 novembre 2016, vale a dire più di due anni prima della scadenza del certificato precedente, sia stato rilasciato, e ciò indipendentemente dalla questione se il ritardo nel rilascio di tale nuovo certificato fosse imputabile all'inerzia del Ministero del Turismo o al fatto che i documenti

presentati dalla stessa società fossero incompleti.

59 Infine, per quanto riguarda il fatto che la temporanea assenza di classificazione violerebbe la legge sul turismo, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, il principio di neutralità fiscale osta, per quanto riguarda la riscossione dell'IVA, a una differenziazione generalizzata tra operazioni illecite e lecite (sentenza del 27 aprile 2023, Fluvius Antwerpen, C?677/21, EU:C:2023:348, punto 28 e giurisprudenza citata).

60 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale in forza della quale l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta all'alloggio fornito da alberghi e strutture simili è soggetta all'obbligo, per una tale struttura, di disporre di un certificato di classificazione o di un certificato di classificazione provvisoria, se tale normativa non limita l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ad aspetti concreti e specifici della categoria delle prestazioni di alloggio fornite da alberghi e strutture simili, o, qualora limiti tale applicazione a siffatti aspetti concreti e specifici, se essa non rispetta il principio di neutralità fiscale.

Sulle spese

61 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 (Settima Sezione) dichiara:

L'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, di tale direttiva,

dev'essere interpretato nel senso che:

osta a una normativa nazionale in forza della quale l'applicazione di un'aliquota ridotta di imposta sul valore aggiunto (IVA) all'alloggio fornito da alberghi e strutture simili è soggetta all'obbligo, per una tale struttura, di disporre di un certificato di classificazione o di un certificato di classificazione provvisoria, se tale normativa non limita l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ad aspetti concreti e specifici della categoria delle prestazioni di alloggio fornite da alberghi e strutture simili, o, qualora limiti tale applicazione a siffatti aspetti concreti e specifici, se essa non rispetta il principio di neutralità fiscale.

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.