Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
del 7 settembre 2023 [1]

Causa C-433/22

Autoridade Tributária e Aduaneira
contro
HPA – Construções SA

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema, Portogallo)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Possibilità temporalmente limitata di applicare un'aliquota ridotta per servizi ad alta intensità di lavoro – Aliquota ridotta per la ristrutturazione di abitazioni private – Nozione di "abitazione privata" – Limiti di un'aliquota ridotta selettiva – Principio di democrazia e potere discrezionale del legislatore – Principio di neutralità fiscale»

I. Introduzione

1. Il presente procedimento mette in evidenza ancora una volta come le aliquote d'imposta ridotte nel diritto in materia di IVA siano fonte di controversie. Il Portogallo assoggetta ad un'aliquota ridotta servizi ad alta intensità di lavoro su edifici. Deve tuttavia trattarsi di ristrutturazione, di restauro, di riparazione e di conservazione di *immobili utilizzati a fini abitativi*. Nel 2007, anno controverso, una siffatta aliquota ridotta era possibile solo su base temporanea (fino al 31 dicembre 2010) ai sensi del diritto dell'Unione e ha già dato luogo a due procedimenti pregiudiziali dinanzi alla Corte.

2. Il 5 maggio 2022, nella causa C-218/21, la Corte è già stata chiamata a decidere, in relazione alla stessa disposizione portoghese, se essa ricomprendesse anche la manutenzione di un ascensore in un immobile non utilizzato esclusivamente a fini abitativi. Essa ha effettivamente risposto in maniera affermativa, ma ha sottolineato, nella motivazione della decisione, che nel caso di servizi di ristrutturazione e riparazione relativi alle strutture comuni di edifici a uso misto, occorrerebbe procedere ad una «ripartizione pro rata» [2].

[1] Lingua originale: il tedesco.

[2] Sentenza del 5 maggio 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, punto 42). Il governo del Portogallo richiama esplicitamente tale passaggio nella sua memoria scritta. Poiché, tuttavia, una ripartizione pro rata per una prestazione unica non è prevista nella direttiva IVA e una prestazione unica non può neanche essere ripartita (altrimenti non sarebbe una prestazione unica), tale affermazione può essere logicamente stata riferita unicamente al caso in cui sussistano due prestazioni separabili (una per la parte commerciale, l'altra per la parte di un immobile utilizzata come abitazione).

3. Nella specie si chiede, invece, se, ai fini della sussistenza di un «immobile utilizzato a fini abitativi», sia sufficiente che nel catasto sia indicato che esso può essere utilizzato soltanto a fini abitativi, oppure se lo stesso debba anche essere effettivamente utilizzato a tal fine al momento della ristrutturazione. Quest'ultima eventualità impedirebbe che investitori non aventi diritto alla detrazione dell'IVA ristrutturino in anticipo vecchie case ad un'aliquota ridotta e solo in un momento successivo (in particolare dopo la scadenza della limitazione temporale dell'aliquota ridotta) le vendano come abitazioni o anche come oggetti di speculazione. In sostanza, è in discussione la facoltà degli Stati membri di prevedere selettivamente un'aliquota ridotta, senza ledere, così facendo, il principio di neutralità.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

4. L'articolo 96 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») [3] 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».

5. L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA così recita:

«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 («Disposizioni transitorie per determinati servizi ad alta intensità di lavoro»). In tale capo figuravano, inter alia, gli articoli 106 e 107 di tale direttiva. L'articolo 106 della direttiva IVA disponeva 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».

[3] Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006 (GU 2006, L 347, pag. 1) nel testo applicabile all'anno di riferimento (2007); modificata da ultimo dalla direttiva 2007/75/CE del Consiglio del 20 dicembre 2007 (GU 2007, L 346, pag. 13).

7. L'articolo 107 di tale 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».

8. 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 [4]:

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

B. Normativa portoghese

9. Il Portogallo ha recepito la direttiva IVA tramite il Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (codice dell'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: il «codice IVA»).

10. L'articolo 18, paragrafo 1, del codice IVA, nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale, 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%»

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

«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».

[4] 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, ma adesso non è più limitato sotto il profilo temporale.

12. Quanto all'espressione «immobili o parti autonome di immobili utilizzati a fini abitativi» di cui al punto 2.24 (adesso punto 2.27) dell'elenco I allegato al codice IVA, l'amministrazione finanziaria e doganale ha adottato disposizioni amministrative, in particolare la circolare n. 30025 del 7 agosto 2000, della quale, per ciò che qui rileva, si riporta il seguente estratto:

«2. Immobili

Il presente punto ricomprende unicamente i servizi effettuati in immobile o parte di immobile che, privo di licenze per altri fini, sia utilizzato a fini abitativi.

Si considera immobile o parte di immobile utilizzato a fini abitativi l'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».

III. Fatti e domanda di pronuncia pregiudiziale

13. La HPA – Construções, SA (in prosieguo: la «HPA») è una società commerciale, costituita in forma di società per azioni, che ha come oggetto la «prestazione di servizi di edilizia civile, commercio, opere, compravendita di proprietà e commercio di materiali per l'edilizia civile».

14. Nel 2007, la HPA eseguiva diversi contratti d'opera aventi ad oggetto la ristrutturazione di taluni edifici a Lisbona. Dagli atti catastali risulta che i fondi erano stati comprati in precedenza (2004, 2005) e rispettivamente successivamente (2008) da diverse società commerciali (tra cui la società commerciale Paço – Investimentos Imobiliários, S.A., la società commerciale Brown House – Empreendimentos Imobiliários, SA, e la società commerciale Handelsgesellschaft Sociedade Imobiliária do Palácio Alagoas, Lda.), e che gli immobili sono in ampie parti destinati ad uso abitativo.

15. La HPA, ai sensi del punto 2.24 dell'elenco I allegato al codice IVA, applicava un'aliquota IVA del 5% ai servizi di ristrutturazione, la addebitava alle summenzionate società commerciali e pagava l'IVA. Il 19 gennaio 2011, i Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa (Servizi di ispezione tributaria della Direzione delle finanze di Lisbona, Portogallo) avviavano un procedimento ispettivo esterno nei confronti della HPA relativo all'esercizio del 2007. Il 10 maggio 2011, il Serviço de Finanças de Sintra-1 (Ufficio delle imposte di Sintra – 1, Portogallo) emetteva avvisi di rettifica dell'IVA per il 2007.

16. Il recupero si basa sull'applicazione dell'aliquota normale del 21% invece che dell'aliquota ridotta del 5%. La HPA non sarebbe riuscita a dimostrare che i contratti d'opera in discussione avevano interessato immobili utilizzati effettivamente a fini abitativi, prova ad essa incombente ai sensi dell'articolo 74 della legge tributaria generale.

17. La HPA proponeva ricorso dinanzi al Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Tribunale amministrativo e tributario di Sintra, Portogallo) avverso l'avviso di rettifica. Con sentenza del 26 giugno 2020, il summenzionato giudice accoglieva il ricorso e annullava gli avvisi di rettifica, sulla base del rilievo che dovrebbero essere considerati immobili adibiti o destinati ad uso abitativo ai sensi del punto 2.24 tutti gli immobili dotati di una licenza ad uso abitativo e non solo quelli che sarebbero effettivamente abitati. L'amministrazione tributaria e doganale impugnava tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio.

18. Il Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema, Portogallo) ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

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.

19. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte solo il Portogallo e la Commissione europea. Ai sensi dell'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura, la Corte ha deciso di non tenere un'udienza di discussione.

IV. Valutazione giuridica

A. Sulla questione pregiudiziale e sul metodo dell'analisi

20. Il giudice chiede se l'allora articolo 106 della direttiva IVA in combinato disposto con il punto 2 dell'allegato IV consentisse che in Portogallo l'aliquota IVA ridotta venisse applicata soltanto ai servizi di ristrutturazione e riparazione di abitazioni private utilizzate come abitazioni al momento dell'esecuzione di tali interventi. Formulando la questione a contrario, si tratta di stabilire se uno Stato membro possa escludere tale aliquota ridotta qualora l'edificio, al momento dell'esecuzione delle prestazioni, non venga ancora utilizzato a fini abitativi o non lo sia più, bensì sia stato ristrutturato, ad esempio ai fini di una successiva rivendita, e un uso abitativo abbia eventualmente luogo solo in un momento successivo, ad esempio da parte dell'acquirente.

21. Ciò richiede un'interpretazione della nozione di ristrutturazione e riparazione di «abitazioni private» impiegata nel diritto dell'Unione al punto 2 dell'allegato IV della direttiva IVA (al riguardo sub B.). Qualora tale nozione dovesse ricomprendere tutti gli edifici che prima o poi possono essere utilizzati come abitazioni, la concessione selettiva dell'aliquota ridotta sulla ristrutturazione di abitazioni che, al momento della ristrutturazione, vengono effettivamente utilizzate come abitazioni, potrebbe essere inammissibile (al riguardo sub C.). Al fine di effettuare una siffatta valutazione, dovrebbero essere esaminati più da vicino i requisiti imposti dal diritto dell'Unione agli Stati membri in sede di introduzione di un'aliquota d'imposta selettiva (al riguardo sub D.).

B. Interpretazione della nozione di «abitazione privata»

22. L'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA in combinato disposto con il suo articolo 106 consentiva agli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta a servizi resi nell'ambito della «riparazione e ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore del servizio reso».

23. 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 [5].

24. Al riguardo – in tal senso la Corte – 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 [6]. Nella specie, stando alla questione pregiudiziale, deve essere chiarito unicamente l'ultimo aspetto.

25. La Corte ha già affermato 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 [7] o gli alberghi [8]. Anche gli alloggi per vacanze, i quali vengono lasciati con preavvisi brevi ad ospiti di volta in volta diversi, non costituiscono pertanto un'«abitazione privata».

26. Di conseguenza – come ha espressamente dichiarato la Corte – 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 ad es. a fini commerciali, non rientrano nell'ambito di applicazione di tale disposizione [9]. Rileva pertanto l'uso effettivo dell'abitazione al momento della ristrutturazione. Immobili vuoti che vengono ristrutturati da una società commerciale a fini di vendita non vengono utilizzati in tale momento a fini abitativi privati, bensì a fini commerciali (nella specie, la transazione immobiliare), come affermato correttamente anche dal Portogallo.

27. Il tenore letterale e la giurisprudenza elaborata dalla Corte al riguardo depongono pertanto nel senso che per abitazioni private si intendono unicamente le abitazioni che al momento della ristrutturazione vengono anche utilizzate effettivamente come abitazione. Ciò non presuppone, tuttavia, che l'abitazione venga effettivamente abitata anche durante i lavori di ristrutturazione; è sufficiente che, in tale momento, essa sia utilizzata come abitazione, e dunque che serva come residenza [10].

28. Un'abitazione privata – ciò sembra essere stato ignorato dalla Commissione con il suo esempio di un'abitazione estiva – viene tuttavia utilizzata come abitazione privata anche qualora il proprietario si trattenga, nel corso della ristrutturazione, in un altro luogo. La permanenza in un altro luogo non sposta necessariamente la residenza di una persona. Né tantomeno il fatto che un'abitazione privata resti vuota per un determinato periodo di tempo (ad es. un'abitazione in affitto viene ristrutturata dopo la partenza del vecchio inquilino e prima dell'ingresso di un nuovo inquilino) ne modifica la qualità di abitazione privata.

29. Non si perviene a conclusioni diverse sulla base del parere dell'amministrazione finanziaria portoghese contenuto nella circolare. Ai sensi dello stesso, si deve ritenere che un immobile venga utilizzato a fini abitativi qualora venga effettivamente utilizzato come abitazione privata all'inizio dei lavori e continui ad esserlo dopo la loro conclusione. Con ciò si intende unicamente,

5 Sentenze del 5 maggio 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, punto 29), e del 1º ottobre 2020, X (Aliquota IVA ridotta per afrodisiaci) (C-331/19, EU:C:2020:786, punto 24). V. in tal senso anche sentenza del 29 luglio 2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, punto 65).

6 Sentenza del 5 maggio 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, punto 31).

7 Nell'originale francese, la Corte parla al riguardo, al punto 34, di «logements de fonction».

8 Sentenza del 5 maggio 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, punto 34).

9 Sentenza del 5 maggio 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, punto 35).

10 V., ex multis, sentenza del 5 maggio 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, punti 34 e 35).

in definitiva, che esso è stato utilizzato come abitazione privata all'inizio dell'esecuzione della prestazione e che lo è ancora alla fine dei lavori. Se comprendo correttamente la situazione giuridica portoghese, si tratta al riguardo della delimitazione rispetto alla ristrutturazione non privilegiata di immobili che in siffatto momento non sono adibiti a usi abitativi privati, bensì devono essere oggetto di locazione commerciale, ad es. come alloggi per vacanze, sono pensati come investimenti (vuoti), oppure – come sembra avvenire nella specie – devono essere venduti nell'ambito di una transazione immobiliare commerciale dopo la ristrutturazione.

30. La necessità di un uso come abitazione privata durante la prestazione dei servizi viene confermata da un'inclusione dell'articolo 107 della direttiva IVA nell'interpretazione. L'articolo 107 di tale direttiva prevede, infatti, che i servizi di cui all'articolo 106 siano in larga misura resi direttamente ai consumatori finali. Una società commerciale che faccia ristrutturare gli immobili vuoti al fine di rivendere le abitazioni ristrutturate, non è certamente il consumatore finale che il legislatore dell'Unione aveva in mente. Al riguardo, risulta già difficile designare come consumatore finale una società commerciale. Nella specie, dovrebbe probabilmente essere considerato consumatore finale il proprietario o il locatario, il quale utilizza l'abitazione a fini propri (privati), più precisamente come residenza. Poiché siffatti servizi devono essere resi direttamente al consumatore finale solo in larga misura, possono esservi inclusi anche i servizi di ristrutturazione a favore di locatori che affittano spazi abitativi, poiché in tal caso il locatario utilizza tali abitazioni direttamente a fini abitativi privati.

31. Del resto, anche l'obiettivo di un'aliquota ridotta depone a favore di siffatta interpretazione restrittiva. Se si accetta che l'IVA costituisce un'imposta generale sui consumi [11], il livello dell'aliquota può interessare sempre unicamente l'onere – e rispettivamente, nel caso di una riduzione, l'agevolazione – del consumatore finale non avente diritto a detrazione [12]. Ciò vale in ogni caso qualora la riduzione dell'aliquota d'imposta si ricolleghi non a qualità soggettive del prestatore, bensì – come nella specie – a determinate operazioni che il legislatore reputa meritevoli di agevolazione nell'interesse del destinatario della prestazione.

32. Per un imprenditore avente diritto alla detrazione dell'IVA non fa differenza, al riguardo, se alla sua operazione a monte venga applicata l'aliquota normale o l'aliquota ridotta, poiché la detrazione lo sgrava da entrambe. Pertanto, le aliquote ridotte sono intese, in linea di principio, ad agevolare il consumatore finale (proprietario privato) non avente diritto a detrazione, in relazione al quale i costi per il summenzionato servizio devono essere ridotti. Lo stesso vale per un locatario, il quale è destinatario di una prestazione esente (locazione di abitazioni – articolo 135, lettera l, della direttiva IVA), nella quale confluisce la prestazione soggetta ad un'aliquota ridotta (prestazione di ristrutturazione). In assenza di detrazione, il prestatore (locatore) può allora trasferire costi più bassi (segnatamente solo l'aliquota ridotta invece che l'aliquota normale) sul locatario.

33. Con la riduzione dell'aliquota d'imposta per la «riparazione e ristrutturazione di abitazioni private» si mira segnatamente a sgravare l'utente dell'alloggio, il quale rinnova o ristruttura la propria abitazione privata oppure finanzia tramite l'affitto il rinnovamento o la ristrutturazione della propria abitazione privata. In tal modo, gli Stati membri, tramite un'aliquota d'imposta

[11] Molto chiaramente: sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19). V. anche sentenze del 10 aprile 2019, PSM K (C-214/18, EU:C:2019:301, punto 40); del 18 maggio 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punto 69), e del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34).

[12] In tal senso, sentenze del 1º ottobre 2020, X (Aliquota IVA ridotta per afrodisiaci) (C-331/19, EU:C:2020:786, punto 34), e del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punto 22). Analogamente anche sentenze del 22 aprile 2021, Dyrektor Izby Administrcji Skarbowej wKatowicach (C-703/19, EU:C:2021:314, punto 37), e del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna (C-360/11, EU:C:2013:17, punto 86).

ridotta, possono abbassare i costi dell'abitazione necessaria per vivere, nella misura in cui questi ultimi si riferiscano a lavori di rinnovamento e di ristrutturazione. A tal fine è tuttavia decisivo non se, secondo il catasto, l'immobile possa essere utilizzato unicamente a fini abitativi, bensì se, al momento del sorgere dei costi, esso venga o debba essere utilizzato a tali fini dal destinatario della prestazione. Siffatto obiettivo dell'aliquota d'imposta ridotta ricomprende pertanto anche ristrutturazioni finalizzate al successivo uso dell'abitazione da parte del destinatario della prestazione (direttamente o indirettamente tramite la locazione). Per contro, la ristrutturazione di un immobile finalizzata ad una successiva vendita non vi rientra, poiché la vendita non costituisce un uso a fini abitativi.

34. A ciò si aggiunge la peculiarità che i servizi contemplati all'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA, ai sensi dell'articolo 106, paragrafo 1, erano soggetti ad un'aliquota ridotta solo per un periodo di tempo determinato (fino al 31 dicembre 2010). Ciò impone parimenti un'interpretazione che faccia riferimento all'uso attuale dell'immobile al momento della prestazione del servizio. Altrimenti, la limitazione temporale potrebbe essere agevolmente elusa tramite effetti anticipatori (ristrutturazione anticipata di edifici che verranno forse utilizzati a fini abitativi solo in futuro).

35. Tutto quanto suesposto depone nel senso che l'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l'aliquota IVA ridotta può essere applicata unicamente a servizi finalizzati alla ristrutturazione e alla riparazione di abitazioni private, le quali vengono utilizzate effettivamente come abitazioni private al momento dell'esecuzione di tali interventi. Pertanto, esso non osta ad una disposizione nazionale come il punto 2.24 dell'elenco I allegato al codice IVA, il quale richiede che i summenzionati servizi si riferiscano ad immobili utilizzati a fini abitativi. Esso non osta neanche alla tesi dell'amministrazione finanziaria, secondo la quale si deve ritenere che un immobile venga utilizzato a fini abitativi qualora esso sia effettivamente utilizzato come abitazione privata all'inizio dei lavori e continui ad esserlo successivamente alla loro conclusione. A tal fine non è tuttavia necessario che l'abitazione venga effettivamente abitata nel corso dei lavori.

C. In subordine: aliquota ridotta selettiva

36. Qualora, per contro, la Corte dovesse ritenere che il punto 2 dell'allegato IV della direttiva IVA debba essere interpretato estensivamente e reputi sufficiente che l'immobile ristrutturato venga utilizzato prima o poi a fini abitativi, e che a tal fine debba bastare una corrispondente limitazione della finalità nel catasto, si pone allora la questione di stabilire se il Portogallo abbia introdotto legittimamente nella specie un'aliquota ridotta selettiva. In tal caso, infatti, il Portogallo avrebbe limitato l'aliquota ridotta, possibile in forza del diritto dell'Unione per tutti gli immobili utilizzabili come abitazioni private, agli immobili utilizzati effettivamente come abitazioni private al momento della prestazione del servizio.

37. Per quanto riguarda l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta prevista dall'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA, la Corte ha dichiarato che nulla, nel testo di tale disposizione, dà necessariamente luogo ad un'interpretazione che esige che l'applicazione di tale aliquota ridotta riguardi tutti gli aspetti di una categoria di prestazioni di cui all'allegato III di tale direttiva. Inoltre, 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 a elementi concreti e specifici di una delle categorie di prestazioni di cui all'allegato III della direttiva

IVA [13]. Lo stesso vale a maggior ragione per i servizi elencati all'epoca all'allegato IV della direttiva IVA, ai quali l'aliquota ridotta può essere applicata solo a seguito di autorizzazione del Consiglio e solo per un periodo di tempo determinato.

38. La possibilità di procedere a una tale applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta deve essere giustificata in particolare dalla considerazione che la limitazione dell'aliquota ridotta a elementi concreti e specifici della categoria di prestazioni di cui trattasi è coerente con il principio secondo il quale le esenzioni e le deroghe devono essere interpretate in senso restrittivo [14].

39. Ciò è vero solo nel risultato. Da un lato, la Corte sottolinea a più riprese che la regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini debbano essere interpretati in un modo che priverebbe l'aliquota ridotta dei suoi effetti [15]. L'interpretazione di tali termini deve essere infatti conforme agli obiettivi perseguiti da detto regime e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale, ragion per cui la «regola d'interpretazione restrittiva» equivale ormai ad una formula vuota, la quale è superflua [16].

40. Dall'altro, un'interpretazione (restrittiva o estensiva) di una disposizione si riferisce sempre ad un elemento fattuale che deve essere interpretato in maniera uniforme (restrittivamente o estensivamente) alla luce del diritto dell'Unione. L'applicazione selettiva dell'aliquota ridotta non si riferisce tuttavia all'interpretazione di un elemento fattuale nel diritto dell'Unione. Piuttosto, la facoltà di limitare selettivamente l'aliquota ridotta discende in via primaria dalla possibilità dello Stato membro di scegliere di introdurre un'aliquota ridotta.

41. In tal senso, il legislatore dell'Unione ha previsto la facoltà, per gli Stati membri, di applicare un'aliquota IVA ridotta alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi incluse nelle categorie dell'allegato III alla direttiva IVA. Spetta pertanto agli Stati membri determinare con maggior precisione quali siano, tra tali cessioni di beni e prestazioni di servizi, quelle alle quali si applica l'aliquota ridotta [17]. Se, tuttavia, lo Stato membro non è obbligato ad introdurre un'aliquota ridotta [18], e può dunque rinunciare anche in toto a siffatta aliquota ridotta, lo stesso può allora a maggior ragione rinunciare anche a parti di essa, ossia introdurla anche solo parzialmente (selettivamente) (argumentum a maiore ad minus).

[13] Sentenze del 22 settembre 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719, punto 34), e del 5 settembre 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, punto 42). V., in tal senso, sentenze del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punti 25 e 28), e del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253, punto 25 e segg.).

[14] Sentenze del 5 settembre 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, punto 43); del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punto 24), e del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253, punto 29).

[15] Sentenza del 5 settembre 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, punto 32). Analogamente: sentenza del 29 novembre 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punto 22 e 23 in relazione a regimi speciali), e del 21 marzo 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punto 23 in relazione a fattispecie di esenzione).

[16] Ciò si evince con particolare chiarezza al punto 22 e segg. della memoria della Commissione, secondo la quale nella specie sarebbe applicabile la regola d'interpretazione restrittiva, ma non esigerebbe l'interpretazione più restrittiva. Il valore giuridico aggiunto di una siffatta affermazione è dubbio.

[17] Giurisprudenza costante della Corte: sentenze del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punto 44); del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punto 23), e dell'11 settembre 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 23). Analogamente in relazione all'articolo 122 anche sentenza del 3 febbraio 2022, Finanzamt A (C-515/20, EU:C:2022:73, punto 37).

[18] In tal senso anche sentenza del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punto 25).

42. Pertanto, per riprendere i termini utilizzati dalla Corte, lo Stato membro può limitare l'applicazione di una siffatta aliquota ridotta ad elementi concreti e specifici della categoria ivi menzionata [19] L'uso effettivo come abitazione privata al momento dei servizi di ristrutturazione costituisce un siffatto elemento concreto e specifico, in quanto lo stesso è sufficientemente determinabile e circoscrivibile [20].

43. Qualora la nozione di abitazione privata dovesse pertanto essere intesa in senso formale (tutti gli immobili adibiti ad uso abitativo secondo il catasto) non porrebbe problemi, in linea di principio, a livello di diritto dell'Unione, il fatto che il Portogallo interpreti tale nozione restrittivamente (materialmente) e tassi in maniera ridotta, selettivamente, soltanto i lavori di ristrutturazione concernenti abitazioni utilizzate anche di fatto come abitazioni private.

44. La circostanza che siffatta interpretazione materiale emerga solo in combinato con le disposizioni amministrative emesse al riguardo è a tal fine irrilevante, contrariamente da quanto ritenuto dalla Commissione. In tal senso, l'articolo 288, paragrafo 3, TFUE lascia agli organi nazionali, in sede di trasposizione di una direttiva, la scelta in merito alla forma e ai mezzi. Poiché in alcuni Stati membri esistono cosiddette disposizioni amministrative di concretizzazione munite di effetti giuridici vincolanti verso l'esterno, le quali – al pari di una legge – sono oggetto di pubblicazione ufficiale, una trasposizione selettiva di un'aliquota ridotta opzionale mediante una combinazione di una legge e di siffatte disposizioni amministrative non solleva problemi [21].

45. Nella misura in cui la disposizione amministrativa – come esposto dal Portogallo nella memoria scritta – si limita a riprodurre la volontà del legislatore portoghese, i timori sono ancora più ridotti. Diversamente da quanto sembra sostenere la Commissione nella sua memoria, si tratta non dell'applicazione di una disposizione amministrativa da parte di un giudice, bensì dell'interpretazione della legge. In ogni caso, il giudice del rinvio parte dal presupposto, nella sua questione, che la corrispondente limitazione risulti da una disposizione nazionale.

D. Requisiti che un'aliquota ridotta selettiva deve soddisfare

46. L'introduzione di un'aliquota ridotta selettiva è tuttavia soggetta a determinati limiti. Qualora uno Stato membro abbia effettuato la scelta di applicare selettivamente l'aliquota IVA ridotta a talune prestazioni di servizi o cessioni di beni specifiche che compaiono nell'allegato III (e anche

[19] Sentenze del 22 settembre 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719, punto 34); del 9 settembre 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, punto 25), e del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253, punto 28).

[20] V. sentenze del 5 settembre 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, punto 49); del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 47), e del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253, punto 35).

[21] Forse diversamente sentenza del 22 settembre 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719, punto 39), fermo restando che qui non è stato tuttavia esaminato più da vicino se il commento amministrativo dell'amministrazione finanziaria ivi adottato era una disposizione amministrativa che concretizzava una norma e lo Stato membro non vi ha neanche fatto riferimento in tal sede.
Poco chiara, per contro, sentenza del 5 maggio 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, punti 45 e 46), la quale aveva anch'essa ad oggetto la disposizione amministrativa portoghese rilevante nella specie, ma parla sempre di una semplice prassi amministrativa modificabile in qualsiasi momento. Disposizioni amministrative di concretizzazione sono tuttavia una cosa diversa da una «semplice prassi amministrativa», non possono neanche essere modificate a piacimento e, in linea di principio, non sono neppure «prive di adeguata pubblicità».

IV) della direttiva, esso è tenuto a rispettare il principio di neutralità fiscale [22]. Tale principio osta a che beni o prestazioni di servizi simili, che si trovino in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati diversamente ai fini dell'IVA [23].

47. 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 [24], e di conseguenza tali operazioni si trovino, dal punto di vista del medesimo, in un rapporto di sostituzione [25].

48. La decisione in merito ad una somiglianza dei beni o delle prestazioni di servizi nell'ottica di un consumatore finale implica per natura un certo potere discrezionale. La Corte, in relazione all'adozione, da parte del legislatore dell'Unione, di misure di carattere fiscale, afferma che quest'ultimo è chiamato a operare scelte di natura politica, economica e sociale, nonché a stabilire un ordine di priorità tra interessi divergenti o a effettuare valutazioni complesse. Di conseguenza, occorre riconoscergli, in tale ambito, un ampio potere discrezionale, di modo che il controllo giurisdizionale del rispetto delle condizioni si deve limitare al controllo dell'errore manifesto [26]. In particolare, nel suo sindacato giurisdizionale sull'esercizio di siffatta competenza, la Corte non potrebbe sostituire la propria valutazione a quella del legislatore dell'Unione [27].

49. Nella specie, si pone adesso la questione di stabilire se la Corte possa valutare l'esercizio di siffatto potere discrezionale da parte del legislatore di uno Stato membro parimenti solo in maniera analogamente limitata.

50. Tale questione deve essere risolta affermativamente, in particolare alla luce della più recente giurisprudenza della Corte. In tal senso, la Corte sottolinea sempre più spesso che l'Unione raggruppa Stati che rispettano e condividono i valori di cui all'articolo 2 TUE [28]. Dei valori di cui all'articolo 2 TUE, sui quali l'Unione si fonda, fa parte in particolare il principio di democrazia.

51. Ai sensi di tale principio, la competenza ad esercitare poteri discrezionali di natura legislativa spetta in prima linea al legislatore eletto democraticamente. Pertanto, qualora il diritto dell'Unione conferisca ad uno Stato membro un siffatto potere discrezionale, la competenza

22 Sentenze del 9 settembre 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, punto 36); del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punto 46), e del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punto 28).

23 Sentenze del 19 dicembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punto 36); del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punto 47); del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punto 30); del 23 aprile 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248, punto 37), e del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253, punto 40).

24 Sentenze del 3 febbraio 2022, Finanzamt A (C-515/20, EU:C:2022:73, punto 44); del 9 settembre 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, punto 38); del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punto 48); del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punto 31), e del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 54).

25 In tal senso espressamente sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, punto 39). La sentenza del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punto 33) parla di un rapporto di sostituzione.

26 Sentenza del 7 marzo 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punto 54). V., in tal senso, anche sentenza del 10 dicembre 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, punto 123), e del 17 ottobre 2013, Billerud Karlsborg e Billerud Skärblacka (C-203/12, EU:C:2013:664, punto 35).

27 In tal senso espressamente ancora sentenza del 17 ottobre 2013, Billerud Karlsborg e Billerud Skärblacka (C-203/12, EU:C:2013:664, punto 35).

28 Sentenza del 24 giugno 2019, Commissione/Polonia (Indipendenza della Corte suprema) (C-619/18, EU:C:2019:531, punti 42 e 43). Sul rispetto del principio di democrazia in sede di interpretazione delle direttive v. anche sentenza del 9 marzo 2010, Commissione/Germania (C-518/07, EU:C:2010:125, punto 41).

spetta in prima linea al Parlamento eletto di tale Stato membro. Di conseguenza, altri organi sono di per sé limitati in sede di sindacato dell'esercizio di siffatto potere discrezionale parlamentare. Essi non possono sostituire la propria valutazione della somiglianza dei beni o delle prestazioni di servizi a quella dell'organo democraticamente legittimato a tal fine. Ciò vale in egual misura per i giudici nazionali e per i giudici dell'Unione.

52. In tal senso, la Corte può accertare una violazione del principio di neutralità da parte del legislatore (legislatore dell'Unione così come legislatore di uno Stato membro) solo se quest'ultimo abbia manifestamente ecceduto il proprio potere discrezionale. Ciò avviene, tuttavia, solo se, nell'ottica del consumatore medio, le prestazioni di servizi o le cessioni tassate in maniera diversa sono praticamente identiche, cosicché esse potrebbero essere senz'altro sostituite. Soltanto in tal caso ricorre anche una distorsione della concorrenza tra coloro che offrono siffatte prestazioni o cessioni, la quale non è più compatibile con il principio di neutralità.

53. Per questo motivo la Corte è stata finora riluttante, in linea di principio, nel ravvisare una violazione del principio di neutralità, laddove il legislatore dell'Unione ammette che siano tassati in maniera ridotta solo i libri (ma non i libri elettronici [29]), solo la cessione di cavalli da macello (ma non di cavalli da corsa [30]) e solo l'affitto di posti per campeggio (ma non la locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni [31]). Le stesse considerazioni valgono per il caso in cui gli Stati membri tassino in maniera ridotta o esentino solo prodotti di pasticceria freschi (e non quelli che superano un determinato termine minimo di conservazione [32]), solo esercenti spettacoli che operano nelle fiere mobili (e non i parchi di divertimento fissi [33]), non tutti i medicinali (bensì solo determinati medicinali, anche in funzione del loro utilizzo [34]), solo i taxi (ma non tutti i servizi di trasporto di persone con automobili [35]), solo i libri pubblicati in formato cartaceo (non i libri pubblicati su altri supporti fisici [36]).

54. Nella specie non ricorre, tuttavia, un superamento manifesto del potere discrezionale del legislatore. Le prestazioni di servizi tassate in modo diverso non sono praticamente identiche, cosicché una distorsione della concorrenza non ha luogo.

55. Il venditore di un'abitazione ristrutturata (inutilizzata), infatti, non è in concorrenza con il proprietario dell'abitazione che fa ristrutturare la propria abitazione (utilizzata) e che viene in tal caso gravato soltanto di un'aliquota ridotta. Persino qualora quest'ultimo fosse un'impresa (ad es. un locatore), lo stesso non concorrerebbe su un mercato con un venditore. Anche l'impresa di ristrutturazioni che ristruttura un'abitazione (inutilizzata) non è in concorrenza con un'impresa di ristrutturazioni che ristruttura un'abitazione utilizzata, poiché il rispettivo destinatario della prestazione non può scegliere liberamente l'aliquota d'imposta. Per il medesimo, la ristrutturazione è tassata o sempre in maniera ridotta (quale abitazione già utilizzata) o sempre integralmente (quale abitazione non ancora utilizzata). In tal modo, l'aliquota d'imposta non incide sulla scelta della rispettiva impresa di ristrutturazioni da parte del destinatario della prestazione. Di conseguenza, il principio di neutralità non viene intaccato.

29 Sentenza del 7 marzo 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punto 70 e segg.).

30 Sentenza del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi (C-41/09, EU:C:2011:108, punto 66).

31 Sentenza del 19 dicembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punto 38).

32 Sentenza del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punto 36).

33 Sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, punto 48).

34 Sentenza del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punto 49).

35 Sentenza del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 60).

36 Sentenza dell'11 settembre 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 34).

56. Inoltre, non ricorre neanche una disparità di trattamento (ingiustificata) del consumatore finale di cui trattasi ai sensi dell'articolo 20 della Carta dei diritti fondamentali [37]. Da un lato, l'acquirente di un'abitazione ristrutturata non è equiparabile al proprietario di un'abitazione che fa ristrutturare la propria abitazione: l'uno, infatti è destinatario di una cessione, l'altro di un servizio. A ciò si aggiunge il fatto che, nella misura in cui in Portogallo l'acquisto di un'abitazione ristrutturata è imponibile, il venditore viene comunque sgravato tramite la detrazione dell'IVA (indipendentemente dall'aliquota per i servizi di ristrutturazione). Nella misura in cui l'acquisto è esente, il venditore non ha effettivamente diritto a detrazione e includerà nei suoi calcoli l'aliquota normale. Tuttavia, l'acquisto è esente, vale a dire che l'acquirente verrà sgravato quantomeno dall'IVA sul valore aggiunto autocreato del venditore (ossia perlomeno sul suo utile). Lo stesso vale per gli immobili utilizzati per altri fini commerciali (come alberghi o alloggi per vacanze).

57. Anche sotto questo profilo è comprensibile che il legislatore portoghese abbia limitato l'aliquota ridotta agli immobili utilizzati effettivamente come abitazioni al momento della ristrutturazione. Ciò risulta ancor più evidente se con la limitazione dell'aliquota ridotta doveva essere sgravato in maniera mirata, per motivi socio-politici, in particolare il proprietario privato di un'abitazione utilizzata effettivamente come abitazione. Pertanto, in ciò non è ravvisabile una violazione del principio di neutralità fiscale.

V. Conclusione

58. Propongo pertanto alla Corte di rispondere nei seguenti termini alla questione del Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema, Portogallo):

L'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'aliquota IVA ridotta può essere applicata unicamente a servizi intesi alla ristrutturazione e alla riparazione di abitazioni private che, al momento dell'esecuzione di siffatti interventi, vengono utilizzate come abitazioni private. Ricorre un uso come abitazione privata anche se il destinatario della prestazione abbia lasciato l'immobile ad un terzo come abitazione. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta non è tuttavia necessario che l'abitazione sia abitata durante l'esecuzione della prestazione.

[37] Sulla rilevanza nel diritto in materia di IVA v., ex multis, sentenza del 7 marzo 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punto 41 e segg.).