

Causa C-733/22**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

29 novembre 2022

Giudice del rinvio:

Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria)

Data della decisione di rinvio:

18 novembre 2022

Ricorrente in cassazione:

Direktor na Direksia «Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

Resistente in cassazione:

«Valentina Heights» EOOD

Oggetto del procedimento principale

Il presente ricorso per cassazione è proposto contro una sentenza dell'Administrativen sad Blagoevgrad (Tribunale amministrativo di Blagoevgrad, Bulgaria) con la quale era stato annullato un avviso di accertamento emanato dalle autorità tributarie della Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia po prihodite – Sofia (direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate – Sofia) e confermato, in relazione ai dati ivi accertati ai sensi dello Zakon za danaka varhu dobavenata stoinost (legge in materia di IVA), mediante decisione del Direktor na Direksia «Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (Direttore della direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e di sicurezza sociale» di Sofia) per i periodi d'imposta marzo 2019, giugno 2019 e da agosto 2019 a febbraio 2020, oltre agli interessi maturati.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE, vertente sull'interpretazione dell'articolo 98, paragrafo 2, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

Questioni pregiudiziali

- 1) Se l'articolo 98, paragrafo 2, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 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 richiedente.
- 2) In caso di risposta negativa, se l'articolo 98, paragrafo 2, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 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 richiedente o per le quali è stata emessa una certificazione provvisoria che attesta l'avvio di un procedimento di classificazione in una categoria.

Disposizioni di diritto dell'Unione e giurisprudenza richiamate

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, articoli 96, 98, paragrafi 1 e 2, e 135, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, della medesima direttiva (in prosieguo: la «direttiva IVA»)

Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto

Sentenza della Corte del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, punti 28, 29 e 30

Sentenza della Corte del 3 aprile 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, punti 41 e 43

Disposizioni di diritto nazionali

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge in materia di IVA, in prosieguo: lo «ZDDS»), articolo 66 nonché articolo 1, punto 45, delle disposizioni supplementari

Zakon za turizma (legge sul turismo; in prosieguo: lo «ZT»), in particolare articoli 111, 113, 114, 119 e 133 nonché articolo 1, punti 19 e 27, delle disposizioni supplementari

Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za energetikata (legge che modifica la legge sul turismo), articolo 121

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (regolamento di attuazione della legge in materia di IVA), articolo 40

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La resistente in cassazione è una società la cui registrazione presso l'Agentsia po vpisvania (ufficio di registrazione) del Targovski registar (registro delle imprese) è avvenuta in data 9 novembre 2011. Il 13 dicembre 2016 veniva registrata ai sensi dello ZDDS. Il suo oggetto sociale comprende, in base alle indicazioni riportate nel registro delle imprese, anche i settori turismo, ristorazione, fornitura di alloggio, organizzazione di giri turistici e svariate altre attività il cui esercizio, in conformità del diritto bulgaro, è subordinato al soddisfacimento e rispetto di determinati requisiti in materia di autorizzazione, registrazione e altri.
- 2 Nell'ambito di un controllo fiscale veniva accertato che, nel periodo oggetto della verifica, compreso tra il 13 dicembre 2016 e il 29 febbraio 2020, alla società era stato affidato da persone fisiche (i proprietari) un complesso turistico composto da appartamenti, in locazione, denominato «Valentina Heights», nella città di Bansko; tali fatti non sono contestati dagli interessati. Come risulta dai contratti presentati, relativi all'amministrazione di immobili ad uso privato in detto complesso turistico, tutti datati 1° maggio 2018, era stato concordato con i proprietari degli immobili (appartamenti, monocali e altre tipologie) di assegnare alla «Valentina Heights» EOOD l'amministrazione e la manutenzione delle proprietà immobiliari nonché la loro locazione a terzi per conto dei proprietari. Nel periodo sottoposto a verifica, la società conduceva l'attività di fornire alloggio ad ospiti nel complesso turistico «Valentina Heights» locato. I ricavi conseguiti sono stati contabilizzati mediante registratori di cassa elettronici dichiarati e bonifici bancari. Alle transazioni effettuate la società applicava l'IVA nella misura del 9 %.
- 3 Essa presentava una certificazione rilasciata dal Sindaco del comune di Bansko del 15 febbraio 2013, relativa alla classificazione del complesso «Valentina Heights» nella città di Bansko nella categoria «locande», con una capacità di 9 camere e 19 letti.

- 4 Il 18 novembre 2016 la società registrava presso il Ministero del Turismo nella categoria «tre stelle» il complesso turistico di appartamenti «Valentina Heights» sito a Bansko, con una capacità di 23 camere e 46 letti.
- 5 Con provvedimento del Sindaco del Comune di Bansko del 7 marzo 2019, la classificazione nella categoria «locande», riconosciuta con la certificazione sopra menzionata, veniva revocata. La società non impugnava detto provvedimento.
- 6 In data 27 settembre 2019 la società registrava presso il Ministero del Turismo nella categoria «due stelle» uno snack bar facente parte del complesso turistico «Valentina Heights». Negli anni 2019 e 2020 la società presentava documenti integrativi delle registrazioni effettuate per la classificazione in una categoria.
- 7 In conformità del provvedimento del vice Ministro del Turismo del 21 settembre 2020, veniva avviata una procedura per la classificazione delle strutture turistiche in una categoria e in tale contesto, per il complesso turistico di appartamenti «Valentina Heights» e per lo snack bar, venivano rilasciate certificazioni provvisorie attestanti l'avvio del procedimento per la classificazione in una categoria, valide fino al 21 gennaio 2021. Il Ministero del Turismo comunicava alla società che era previsto un controllo in loco da parte di un gruppo di lavoro di esperti, al fine di verificare la completa corrispondenza degli immobili di cui trattasi al tipo e alla categoria dichiarati in base alle prescrizioni della legge sul turismo e della Naredba za iziskvaniyata kam kategoriziranite mesta za nastanyavane i zavedenia za hranene i razvlechenia, za reda za opredelyane na kategoriyata, kakto i za usloviyata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti (regolamento sui requisiti per la classificazione in una categoria di strutture ricettive ed esercizi di ristorazione e di intrattenimento, sul procedimento per l'accertamento della categoria, nonché sui presupposti e sul procedimento per la registrazione di affittacamere e appartamenti per affitti temporanei).
- 8 Nell'avviso di accertamento impugnato, le autorità tributarie riportavano che la società disponeva di una certificazione rilasciata dal Sindaco di Bansko in data 15 febbraio 2013 per il periodo dal 15 febbraio 2013 al 7 marzo 2019, per la classificazione di categoria dell'immobile residenziale situato a Bansko «Valentina Heights», avente una capacità di 9 camere e 19 letti. Esse rilevavano che per il periodo successivo al 7 marzo 2019 la società non disponeva di alcuna certificazione relativa alla classificazione di un immobile turistico in una categoria e che essa avrebbe indebitamente applicato l'IVA al 9 %. In considerazione di tali accertamenti e sulla base dell'articolo 66, paragrafo 1, dello ZDDS (nella versione applicabile), le autorità tributarie liquidavano la differenza di IVA fino al pieno importo, pari al 20 % delle prestazioni dichiarate per le quali non erano soddisfatti i presupposti di cui all'articolo 40, paragrafo 1, punto 2, del regolamento di attuazione della legge in materia di IVA.

Principali argomenti delle parti nel procedimento principale

- 9 Il Direttore della direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e di sicurezza sociale» della città di Sofia presso l'amministrazione centrale della NAP [Natsionalna agentsia po prihodite, Agenzia nazionale delle entrate], cui è stato sottoposto il ricorso amministrativo sull'avviso di accertamento, ha confermato detto avviso condividendo pienamente le considerazioni delle autorità tributarie.
- 10 Nel ricorso contro l'avviso di accertamento proposto dinanzi al giudice di primo grado, la «Valentina Heights» EOOD ha richiamato la sentenza della Corte del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496), argomentando che il regime particolare d'imposizione applicabile alle prestazioni di servizi turistici dipenderebbe dal tipo di attività svolta, e non dall'esistenza di una registrazione prevista in una legge speciale.
- 11 Il Tribunale amministrativo di Blagoevgrad, giudice di primo grado, ha accolto pienamente l'argomentazione della «Valentina Heights» EOOD. Esso ha valutato i fatti nel caso di specie nel senso che la «Valentina Heights» EOOD avrebbe adottato tutte le misure necessarie per ottenere una certificazione sulla classificazione in una categoria, ma che l'autorità competente al riguardo, vale a dire il Ministero del Turismo, non avrebbe rilasciato tempestivamente le certificazioni di classificazione richieste. La società interessata avrebbe presentato due dichiarazioni, negli anni 2016 e 2019, tuttavia il Ministero del Turismo avrebbe emesso le certificazioni di classificazione provvisorie solo in data 23 settembre 2020. Il giudice di primo grado ha dichiarato che la mancanza di una certificazione sulla classificazione di un immobile turistico in una categoria, come quella non posseduta dalla società interessata per il periodo compreso tra il 7 marzo 2019 e il 29 febbraio 2020 (ultimo periodo sottoposto a verifica), non potrebbe giustificare la non applicazione del regime speciale di imposizione per le prestazioni di servizi turistici. A tale proposito, detto giudice ha considerato, facendo riferimento alla giurisprudenza della Corte, in particolare alla sentenza del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496), che il regime speciale di imposizione per le prestazioni di servizi turistici dipenderebbe dal tipo di attività svolta e non da una registrazione prevista in una legge speciale, quale, nella specie, la legge sul turismo.
- 12 Nel procedimento per cassazione il Direttore della direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e di sicurezza sociale» della città di Sofia presso l'amministrazione centrale della NAP ha fatto valere che l'erogazione di servizi turistici in alloggi per vacanze, strutture alberghiere e ostelli non classificati per legge in una categoria, e in strutture non dotate di una certificazione provvisoria che attesta l'avvio di una procedura di classificazione in una categoria non dovrebbe essere considerata come fornitura di alloggio ai sensi dell'articolo 66, paragrafo 2, dello ZDDS e non sarebbe soggetta a un'aliquota d'imposta ridotta. Il ricorrente in cassazione ritiene che i rapporti tra la società e il Ministero del Turismo siano irrilevanti ai fini del trattamento fiscale delle prestazioni di servizi. Inoltre, avendo il legislatore previsto una possibilità di ricorso in caso di inerzia di

un'autorità amministrativa, un'eventuale inerzia non potrebbe essere considerata un ostacolo all'applicazione del diritto tributario da parte delle autorità tributarie. Se la classificazione di un immobile in una categoria fosse irrilevante ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, secondo il parere del ricorrente in cassazione le prestazioni di alloggio (o nel complesso le prestazioni di servizi turistici) potrebbero essere erogate in qualunque struttura e qualsiasi attività correlata verrebbe considerata un'attività turistica.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 13 Al Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria) non sono note sentenze della Corte sull'interpretazione del diritto dell'Unione che rispondano a tutte le questioni pregiudiziali sottoposte vertenti sull'interpretazione di tale diritto e che potrebbero risultare rilevanti per la decisione nella presente fattispecie. Al riguardo, esso ha tenuto conto anche della sentenza della Corte del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496), citata dalla «Valentina Heights» EOOD, sia alle sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111), dell'11 settembre 2014, K [Oy] (C-219/13, EU:C:2014:2207), del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), del 17 giugno 2021, M.I.C.M. (C-597/17, EU:C:2021:492), del 19 dicembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), del 22 settembre 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719). Le motivazioni di tutte le sentenze richiamate forniscono preziose indicazioni sull'interpretazione della direttiva IVA, rilevanti ai fini della decisione nella presente controversia, tuttavia, secondo la Corte suprema amministrativa, nei rispettivi procedimenti principali i fatti accertati quali rilevanti ai fini della decisione sono diversi.
- 14 L'articolo 96 della direttiva 2006/112 prevede che alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi si applichi la stessa aliquota IVA normale. L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, di tale direttiva riconosce successivamente agli Stati membri, in deroga al principio di applicazione dell'aliquota IVA normale, la possibilità di applicare una o due aliquote IVA ridotte. Secondo tale disposizione, le aliquote IVA ridotte si possono applicare unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate all'allegato III di detta direttiva. L'allegato III, punto 12, della direttiva IVA consente di applicare un'aliquota IVA ridotta nel caso di alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte.
- 15 La Corte ha dichiarato ripetutamente che il testo dell'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112 non impone tuttavia di interpretare tali disposizioni nel senso che l'aliquota ridotta può essere applicata solamente qualora riguardi tutte le operazioni relative a una determinata categoria di servizi di cui all'allegato III di tale direttiva, ragion per cui un'applicazione selettiva dell'aliquota ridotta non può

essere esclusa, sempreché non implichi alcun rischio di distorsione della concorrenza. La Corte ne ha tratto la conseguenza che, fatto salvo l'obbligo di rispettare il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, gli Stati membri hanno la possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta ad operazioni concrete e specifiche relative a una determinata categoria di prestazioni indicata nell'allegato III della direttiva 2006/112.

- 16 La Corte ha anche dichiarato che, quando uno Stato membro decide di utilizzare la possibilità offerta dall'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112 di applicare un'aliquota IVA ridotta ad una categoria di prestazioni indicata nell'allegato III di tale direttiva, questo Stato membro, a condizione di rispettare il principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, può limitare l'applicazione di tale aliquota IVA ridotta ad elementi concreti e specifici di detta categoria. La possibilità di procedere ad un'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta, in tal modo riconosciuta agli Stati membri, è giustificata in particolare dalla considerazione che, costituendo tale aliquota un'eccezione, la limitazione della sua applicazione ad elementi concreti e specifici è coerente con il principio secondo il quale le esenzioni e le deroghe devono essere interpretate in senso restrittivo. La Corte sottolinea sempre che l'esercizio di tale possibilità è soggetto alla duplice condizione, da un lato, di isolare dalla categoria di prestazioni interessata, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, soltanto elementi concreti e specifici e, dall'altro, di rispettare il principio della neutralità fiscale. Tali condizioni mirano a garantire che gli Stati membri utilizzino tale possibilità soltanto in circostanze che assicurino l'applicazione semplice e corretta dell'aliquota ridotta scelta nonché la prevenzione di frodi, elusioni e abusi eventuali.
- 17 La direttiva IVA non contiene una definizione dell'espressione «alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e per roulotte», ed essa non è definita neppure nel regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE (GU 2011, L 77, pag. 1). L'articolo 135, paragrafo 2, della direttiva IVA così recita: «[s]ono 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». Ciò significa che le prestazioni relative alla fornitura di alloggio devono essere effettuate in base alle disposizioni legislative degli Stati membri.
- 18 Secondo l'articolo 1, punto 45, delle disposizioni supplementari dello ZDDS, la «fornitura di alloggio» fa parte delle prestazioni di servizi turistici di base ai sensi del punto 69 delle disposizioni supplementari della legge sul turismo, ad eccezione della fornitura di una prestazione di servizi turistici generali. A norma dell'articolo 1, punto 69, delle disposizioni supplementari dello ZT, l'espressione «servizi turistici di base» comprende alloggio, vitto e trasporto.

- 19 Poiché un'aliquota ridotta costituisce un'eccezione, la limitazione della sua applicazione ad elementi concreti e specifici è coerente con il principio secondo il quale le esenzioni e le deroghe devono essere interpretate in senso restrittivo. Ciò solleva la questione se la circostanza che il diritto nazionale della Repubblica di Bulgaria ponga ulteriori requisiti per la classificazione di strutture alberghiere in una categoria possa essere considerata come una limitazione dell'applicazione dell'aliquota ridotta ad elementi concreti e specifici, o se le aliquote ridotte concesse per la fornitura di alloggio in alberghi e strutture simili si applichino a motivo del tipo di attività svolta e non dipendano da una registrazione prevista da una legge speciale, quale la legge sul turismo.

DOCUMENTO DI LAVORO