

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

27 settembre 2012 (*)

«IVA – Esenzione della locazione di immobili – Locazione di superfici commerciali – Servizi collegati a tale locazione – Qualificazione dell'operazione ai fini dell'IVA – Operazione costituita da una prestazione unica o da diverse prestazioni indipendenti»

Nella causa C-392/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regno Unito), con decisione del 14 luglio 2011, pervenuta in cancelleria il 25 luglio 2011, nel procedimento

Field Fisher Waterhouse LLP

contro

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dal sig. U. Lõhmus, presidente di sezione, dai sigg. A. Rosas (relatore) e C.G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 20 giugno 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Field Fisher Waterhouse LLP, da N. Beecham, advocate, D. Goy, QC, e M. Jones, barrister;
- per il governo del Regno Unito, da A. Robinson, in qualità di agente, assistito da R. Hill, barrister;
- per il governo polacco, da M. Szpunar, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da C. Soulay e R. Lyal, 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 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

(GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva sull'IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia che vede la Field Fisher Waterhouse LLP (in prosieguo: la «FFW») contrapposta ai Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (in prosieguo: i «Commissioners») in merito al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sulle prestazioni di servizi relative alle superfici commerciali date in locazione dalla FFW.

Contesto normativo

3 L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva sull'IVA così dispone:

«A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4 Ai sensi dell'articolo 2 di tale direttiva:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

5 L'articolo 135 della direttiva in parola stabilisce che:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

l) affitto e locazione di beni immobili;

(...)».

6 Ai sensi dell'articolo 137 della stessa direttiva:

«1. Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle operazioni seguenti:

(...)

d) affitto e locazione di beni immobili.

2. Gli Stati membri stabiliscono le modalità di esercizio del diritto di opzione previsto al paragrafo 1.

Gli Stati membri possono restringere la portata di tale diritto».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

7 La FFW è uno studio di avvocati che ha preso in locazione taluni uffici a Londra (Regno Unito).

8 Il contratto di locazione concluso tra la FFW e il suo locatore prevede che i locali siano affittati con il corrispettivo di tre tipi di canoni. Questi ultimi corrispondono, in primo luogo, all'occupazione dei locali, in secondo luogo alla quota parte della FFW dei costi di assicurazione dell'immobile e, in terzo luogo, alle prestazioni di servizi che sono, secondo detto contratto, obbligatoriamente fornite dal locatore. Questo terzo tipo di canone consiste in oneri dovuti a corrispettivo di prestazioni di servizi (in prosieguo: «oneri locativi») che includono, in particolare, la fornitura d'acqua, il riscaldamento del complesso dell'immobile, le riparazioni di strutture e di macchinari di quest'ultimo (segnatamente, gli ascensori), la pulizia delle parti comuni nonché il portierato dell'immobile. Il contratto di locazione prevede che, nel caso in cui il locatario non paghi questi tre tipi di canoni, il locatore può risolvere il contratto.

9 Secondo il giudice del rinvio, il locatore non ha esercitato il diritto di cui disponeva di optare per l'imposizione della locazione dello stabile, ai sensi dell'articolo 137, paragrafo 1, lettera d), della direttiva sull'IVA. Di conseguenza, la locazione dell'immobile di cui trattasi nel procedimento principale è esente dall'IVA.

10 I locatori non hanno neppure fatturato l'IVA sulle prestazioni di servizi fornite alla FFW, considerando che queste ultime fossero del pari esenti dall'IVA.

11 La FFW ritiene che dette prestazioni di servizi, fornite dal locatore, costituiscano operazioni soggette all'IVA. La FFW ha così presentato ai Commissioners una domanda diretta al rimborso dell'importo dell'IVA che essa avrebbe pagato su tali prestazioni. Poiché tale domanda è stata respinta dai Commissioners per il motivo principale che la locazione e le prestazioni di servizi di cui trattasi avrebbero, a loro avviso, costituito un'unica prestazione, esente dall'IVA, la FFW ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio. Dinanzi a quest'ultimo, la FFW sostiene che le prestazioni di servizi, oggetto degli oneri locativi di cui trattasi nel procedimento principale, devono essere trattate come operazioni soggette all'IVA.

12 Ciò premesso, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) La questione principale nel caso di specie consiste nello stabilire se i servizi forniti dai locatori in base a un contratto di locazione con i loro locatari (in prosieguo: i “servizi”) debbano essere considerati un elemento di un'unica prestazione di un contratto di locazione di immobili perché i detti servizi formano oggettivamente un'unica prestazione economica indissociabile con la locazione o perché essi sono “accessori” alla locazione, che costituisce la prestazione principale (in prosieguo: la “prestazione principale”). Nel decidere tale questione e alla luce della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea [dell'11 giugno 2009], (...) RLRE Tellmer Property, [C-572/07, Racc. pag. I-4983], in che misura sia rilevante il fatto che i servizi potrebbero essere (ma in effetti non sono) forniti da soggetti diversi dai locatori, sebbene ai sensi delle presenti locazioni i locatari non avessero altra scelta che ricevere i servizi dai locatori.

2) Nel considerare se sussista una sola prestazione, se sia rilevante che il mancato pagamento da parte del locatario del prezzo del servizio consentirebbe al locatore non solo di rifiutare la prestazione dei servizi, ma anche di risolvere il contratto di locazione con il locatario.

3) Qualora la soluzione alla prima questione sia favorevole alla rilevanza del fatto che terzi potrebbero prestare servizi direttamente al locatario, se tale fatto sia soltanto un elemento importante per stabilire se i servizi costituiscono una sola prestazione indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale oppure se essi costituiscano una prestazione accessoria a quella principale, oppure se il fatto anzidetto sia un fattore determinante. Qualora esso non sia un elemento importante o sia del tutto irrilevante, quali siano gli altri fattori rilevanti

nello stabilire se i servizi costituiscono una prestazione accessoria. In particolare, in che misura sia rilevante che i servizi sono resi nei locali, oggetto della locazione ovvero con riferimento ai beni messi a disposizione, oggetto della locazione, o in altre parti dell'edificio.

4) Qualora sia rilevante la possibilità di ottenere i servizi da parte di terzi, se sia in particolare più importante l'aspetto che i servizi potrebbero legittimamente essere forniti da terzi, anche se ciò sarebbe nella pratica difficile da organizzare o da concordare con il locatore, oppure se costituiscano l'elemento più importante la concreta possibilità o la prassi comune nella fornitura di tali servizi.

5) I servizi nel caso di specie rappresentano una gamma di servizi forniti a fronte di un unico prezzo. Nel caso in cui alcuni di tali servizi (per esempio, la pulizia degli spazi comuni, la fornitura di servizi di sicurezza, ecc.) non costituiscano parte di un'unica prestazione indissociabile o debbano essere considerati accessori alla prestazione principale, mentre altri servizi lo sono, se sarebbe corretto ripartire il corrispettivo totale tra i vari servizi per stabilire quale sia la quota di corrispettivo assoggettabile all'imposta e quale sia la quota esente. In alternativa, se sarebbe corretto considerare la gamma di servizi forniti così strettamente connessi tra loro al punto da formare "un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale" [costituendo] di per sé una prestazione unica distinta dalla locazione di beni [immobili]».

Sulle questioni pregiudiziali

13 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la direttiva sull'IVA debba essere interpretata nel senso che, nelle circostanze del procedimento principale, si debbano valutare la locazione di beni immobili e le prestazioni di servizi collegati a tale locazione in modo che costituiscono una prestazione unica, interamente esente dall'IVA, oppure diverse prestazioni indipendenti, considerate separatamente per quanto riguarda la loro soggezione all'IVA. Detto giudice chiede, in particolare, quale importanza occorra ascrivere, in tali circostanze, al fatto che, da una parte, il contratto di locazione preveda che il locatario debba farsi fornire le prestazioni di servizi di cui trattasi dal locatore, anche se, in linea di principio, potrebbe farsi fornire almeno una parte di tali prestazioni da un terzo, e che, d'altra parte, il mancato pagamento da parte del locatario degli oneri locativi attribuisca al locatore il diritto di risolvere il contratto di locazione. Peraltro, il giudice del rinvio si interroga sulla maniera in cui occorrerebbe procedere nell'ipotesi in cui alcune di dette prestazioni fossero esenti dall'IVA come la prestazione principale di locazione di immobili, mentre altre fossero soggette all'IVA, in quanto prestazioni indipendenti.

14 Occorre preliminarmente ricordare che ai fini dell'IVA ciascuna prestazione deve essere normalmente considerata distinta e indipendente, come risulta dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva sull'IVA (v., in questo senso, sentenze del 29 marzo 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Racc. pag. I-2697, punto 22; del 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Racc. pag. I-11079, punto 35, e del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Racc. pag. I-12359, punto 21).

15 Tuttavia, qualora un'operazione comprenda più elementi, si pone la questione se essa debba essere considerata come costituita da una prestazione unica o da diverse prestazioni distinte e indipendenti che devono essere valutate separatamente dal punto di vista dell'IVA. Risulta, infatti, dalla giurisprudenza della Corte, che, in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (sentenza del 21 febbraio 2008, Part Service, C-425/06, Racc. pag. I-897, punto 51).

16 Al riguardo, la Corte ha dichiarato che una prestazione deve essere considerata unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (v., in questo senso, sentenze del 27 ottobre 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, Racc. pag. I-9433, punto 22, ed *Everything Everywhere*, cit., punti 24 e 25).

17 Inoltre, ciò accade anche qualora una o più prestazioni costituiscano la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria e non principale quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (v., in questo senso, sentenze del 25 febbraio 1999, *CPP*, C-349/96, Racc. pag. I-973, punto 30; *Part Service*, cit., punto 52, nonché del 10 marzo 2011, *Bog e a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Racc. pag. I-1457, punto 54).

18 Tenuto conto della duplice circostanza secondo cui, da una parte, ogni prestazione deve normalmente essere considerata distinta e indipendente e, dall'altra, l'operazione costituita da una sola prestazione sul piano economico non deve essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, è importante individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per determinare se le prestazioni fornite costituiscano diverse prestazioni principali distinte oppure una prestazione unica (v., in questo senso, citate sentenze *CPP*, punto 29; *Levob Verzekeringen e OV Bank*, punto 20; *Aktiebolaget NN*, punto 22; *Everything Everywhere*, punti 21 e 22, nonché *Bog e a.*, punto 53).

19 Nondimeno, non sussistono regole assolute quanto alla determinazione dell'estensione di una prestazione dal punto di vista dell'IVA e occorre quindi, per determinare l'estensione di una prestazione, prendere in considerazione la totalità delle circostanze (v. sentenza *CPP*, cit., punto 27).

20 Nell'ambito della cooperazione istituita in forza dell'articolo 267 TFUE, è senz'altro rimesso agli organi giurisdizionali nazionali stabilire se il soggetto passivo fornisca una prestazione unica in una fattispecie particolare e apportare in proposito tutte le valutazioni definitive sui fatti (v., in questo senso, citate sentenze *CPP*, punto 32, *Part Service*, punto 54; *Bog e a.*, punto 55, e ordinanza del 19 gennaio 2012, *Purple Parking e Airparks Services*, C-117/11, punto 32). Incombe nondimeno alla Corte fornire a tali organi giurisdizionali tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che possano essere utili per dirimere la controversia di cui sono investiti (sentenza *Levob Verzekeringen e OV Bank*, cit., punto 23).

21 Al riguardo, va osservato che dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che, nella causa principale, il contratto di locazione concluso tra il locatore e il locatario prevede che, oltre all'affitto dei locali al locatario, un certo numero di prestazioni di servizi vengono ad esso del pari fornite dal locatore. A titolo di corrispettivo, il locatario è tenuto a versare al locatore i canoni specificati nel contratto. Inoltre, in assenza di pagamento dei canoni da parte del locatario, il locatore ha il diritto di risolvere il contratto di locazione.

22 In tali circostanze, per poter considerare che l'insieme delle prestazioni che il locatore fornisce al locatario costituisce, dal punto di vista dell'IVA, una prestazione unica, occorre esaminare se, nella fattispecie, le prestazioni fornite costituiscano un'unica prestazione economica indissociabile, la cui divisione in più parti avrebbe carattere artificiale, oppure se esse siano costituite da una prestazione principale rispetto alla quale le altre prestazioni hanno carattere accessorio.

23 Ai fini di detto esame, il contenuto di un contratto di locazione può costituire un indizio importante per quanto riguarda la valutazione dell'unicità della prestazione. Nel procedimento principale, sembra che la ragione economica della conclusione di quest'ultimo risieda non soltanto nell'ottenimento del diritto di occupare i locali interessati, bensì anche nell'ottenimento, da parte del locatario, di un insieme di prestazioni di servizi. Quindi, tale contratto di locazione designa una prestazione unica, convenuta tra il locatore e il locatario. Va, peraltro, osservato che la locazione di beni immobili nonché le prestazioni di servizi ad essa collegati, come quelle menzionate al punto 8 della presente sentenza, possono oggettivamente costituire siffatta prestazione. Infatti, non si può apprezzare che l'ottenimento delle prestazioni di servizi in parola costituisca un fine a sé stante per il locatario medio di locali come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, ma costituisca piuttosto il mezzo per fruire, nelle migliori condizioni, della prestazione principale, cioè della locazione di superfici commerciali.

24 Certo, secondo la giurisprudenza della Corte, prestazioni di servizi come quelle di cui trattasi nel procedimento principale non rientrano necessariamente nella nozione di locazione di immobili, come prevista all'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva sull'IVA (v., in questo senso, sentenze del 13 luglio 1989, *Henriksen*, 173/88, Racc. pag. 2763, punto 14, e del 4 giugno 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Racc. pag. I-4629, punto 38). Nondimeno, ciò non significa assolutamente che tali prestazioni di servizi, che sono collegate alla locazione di immobili e la cui fornitura è prevista nell'ambito di un contratto di locazione, non possano costituire prestazioni accessorie o essere indissociabili dalla locazione.

25 Date queste premesse, anche se, nelle circostanze del procedimento principale, l'inclusione di prestazioni di servizi nel contratto di locazione in parola milita a favore dell'esistenza di una prestazione unica, occorre osservare che il solo fatto che una prestazione sia inclusa in un contratto di locazione non può, di per sé, costituire l'elemento determinante in tal senso. Così, nell'ipotesi in cui un contratto di locazione preveda l'inclusione di prestazioni le quali, per loro natura, non potrebbero essere oggettivamente considerate come indissociabili o accessorie rispetto alla prestazione principale di locazione di immobili, ma sarebbero indipendenti da essa, in quanto siffatte prestazioni presentano soltanto un nesso artificioso con tale prestazione principale, dette prestazioni non farebbero parte di una prestazione unica di locazione di beni immobili, esente dall'IVA. Nel procedimento principale, come si è constatato al punto 23 della presente sentenza, l'ottenimento delle prestazioni di servizi di cui trattasi non appare tuttavia costituire un fine a sé stante per il locatario.

26 Per quanto riguarda il rilievo assunto dal fatto che un terzo possa, in linea di principio, fornire talune prestazioni di servizi, va osservato che l'esistenza di siffatta possibilità non è neanche essa, di per sé, determinante. Come risulta, infatti, dalla giurisprudenza della Corte, la possibilità che gli elementi di una prestazione unica siano, in altre circostanze, forniti separatamente è intrinseca al concetto di operazione unica composita, come risulta dal punto 15 della presente sentenza (v., in questo senso, ordinanza *Purple Parking e Airparks Services*, cit., punto 31).

27 Infine, per quanto riguarda l'ipotesi in cui le diverse prestazioni di servizi siano effettuate contro il corrispettivo di un canone globale, ma in cui talune di esse sono esenti dall'IVA come la

prestazione principale, mentre altre sono soggette all'IVA in quanto prestazioni indipendenti, occorre, in siffatta eventualità, ripartire tra le diverse prestazioni di servizi gli oneri locativi ad esse relativi e stabilire qual è la parte di detti oneri che deve essere assoggettata all'IVA e quella che ne rimane esente.

28 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni presentate dichiarando che la direttiva sull'IVA deve essere interpretata nel senso che una locazione di beni immobili e le prestazioni di servizi ad essa collegate, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, possono costituire una prestazione unica sotto il profilo dell'IVA. Al riguardo, la facoltà concessa al locatore nel contratto di locazione, di risolverlo nel caso in cui il locatario non paghi gli oneri locativi, costituisce un indizio che milita a favore dell'esistenza di una prestazione unica, sebbene essa non costituisca, necessariamente, l'elemento determinante ai fini della valutazione dell'esistenza di siffatta prestazione. Per contro, la circostanza che talune prestazioni di servizi, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, possano, in linea di principio, essere fornite da un terzo, non permette di concludere che queste ultime non possano costituire, nelle circostanze del procedimento principale, una prestazione unica. Spetta al giudice del rinvio stabilire se, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla Corte nella presente sentenza e con riguardo alle circostanze particolari di detta controversia, le operazioni di cui trattasi siano a tal punto collegate tra loro che si debba ritenere che costituiscano una prestazione unica di locazione di beni immobili.

Sulle spese

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

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

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che una locazione di beni immobili e le prestazioni di servizi ad essa collegate, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, possono costituire una prestazione unica sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto. Al riguardo, la facoltà concessa al locatore nel contratto di locazione, di risolverlo nel caso in cui il locatario non paghi gli oneri locativi, costituisce un indizio che milita a favore dell'esistenza di una prestazione unica, sebbene essa non costituisca, necessariamente, l'elemento determinante ai fini della valutazione dell'esistenza di siffatta prestazione. Per contro, la circostanza che talune prestazioni di servizi, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, possano, in linea di principio, essere fornite da un terzo, non permette di concludere che queste ultime non possano costituire, nelle circostanze del procedimento principale, una prestazione unica. Spetta al giudice del rinvio stabilire se, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla Corte nella presente sentenza e con riguardo alle circostanze particolari di detta controversia, le operazioni di cui trattasi siano a tal punto collegate tra loro che si debba ritenere che costituiscano una prestazione unica di locazione di beni immobili.

Firme

* Lingua processuale: l'inglese.