

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

28 febbraio 2019(*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Sesta direttiva 77/388/CEE – Esenzione – Articolo 13, parte B, lettera b) – Affitto e locazione di beni immobili – Nozione – Contratto di cessione dello sfruttamento agricolo di fondi rustici adibiti a vigneto»

Nella causa C-278/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema, Portogallo), con decisione del 14 marzo 2018, pervenuta in cancelleria il 24 aprile 2018, nel procedimento

Manuale Jorge Sequeira Mesquita

contro

Fazenda Pública

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da F. Biltgen (relatore), presidente di sezione, C.G. Fernlund e L.S. Rossi, giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, P. Barros da Costa e J. Marques, in qualità di agenti;
- per il governo austriaco, da G. Hesse, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da P. Costa de Oliveira e L. Lozano Palacios, 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 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia sorta tra il sig. Manuel Jorge Sequeira Mesquita e la Fazenda Pública (Erario, Portogallo) con riferimento agli avvisi di accertamento d'imposta sul valore aggiunto (IVA), afferenti all'anno 2002 e relativi ad un contratto di cessione dello sfruttamento agricolo di fondi rustici adibiti a vigneto, stipulato con la Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça Lda.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2 della sesta direttiva, che faceva parte del titolo II della stessa, intitolato «Campi di applicazione», così disponeva:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...).».

4 Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva:

«In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare l'operazione come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del cedente. Gli Stati membri adottano, se del caso, le disposizioni necessarie ad evitare distorsioni di concorrenza, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo totale».

5 L'articolo 13 della sesta direttiva, dal titolo «Esenzioni all'interno del paese», prevedeva, alla sua parte B, rubricata «Altre esenzioni»:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

b) l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione:

1. delle 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;

2. delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli;

3. delle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;

4. delle locazioni di casseforti.

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione; (...).».

6 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita, a decorrere dal 1o gennaio 2007, dalla 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). Il contenuto dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva è stato ripreso, in termini praticamente invariati, dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), e paragrafo 2, della direttiva 2006/112.

Diritto portoghese

7 L'articolo 9 del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (codice dell'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: il «CIVA»), nella versione applicabile all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, così disponeva:

«Sono esenti dall'imposta:

(...)

30) la locazione di beni immobili. Questa esenzione non si applica:

a) alle prestazioni di servizi di alloggio, effettuate nell'ambito del settore alberghiero o di altri settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di terreni per il campeggio;

b) alle locazioni di aree destinate alla sosta o al parcheggio collettivo di veicoli;

c) alle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente, nonché a qualsiasi locazione di beni immobili che comporti il trasferimento a titolo oneroso del diritto di sfruttamento di uno stabilimento commerciale o industriale;

d) alle locazioni di casseforti;

e) alle locazioni di spazi espositivi o pubblicitari.

(...).».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

8 Il ricorrente nel procedimento principale è l'amministratore dell'eredità del sig. Adelino Gonçalves Mesquita. Quest'ultimo aveva stipulato un contratto con la Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça, società operante nel settore della viticoltura. In forza di tale contratto, il sig. Gonçalves Mesquita aveva ceduto, in cambio di importi versati a titolo di anticipo, lo sfruttamento agricolo di fondi rustici di sua proprietà e che erano adibiti a vigneto. Tale contratto era stato stipulato per la durata di un anno, automaticamente rinnovabile per un identico periodo, fino alla risoluzione dello stesso ad opera di una delle parti.

9 Secondo la relazione riguardante un controllo fiscale avente ad oggetto l'anno 2002, tale operazione di cessione era soggetta all'IVA. L'importo complessivo degli avvisi di accertamento notificati a questo titolo è stato fissato in EUR 107 527,10, maggiorato degli interessi compensativi.

10 Il ricorrente nel procedimento principale ha proposto ricorso avverso tali avvisi di

accertamento dinanzi al Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela (Tribunale amministrativo e tributario di Mirandela, Portogallo), facendo valere l'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 9, punto 30, del CIVA. Poiché tale ricorso è stato respinto, il ricorrente nel procedimento principale ha proposto impugnazione dinanzi al Tribunal Central Administrativo Norte (Tribunale amministrativo centrale del nord, Portogallo), il quale ha emanato un'ordinanza di incompetenza e ha trasmesso il fascicolo al Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema, Portogallo).

11 Quest'ultimo giudice osserva che dalla giurisprudenza della Corte, in particolare dalla sentenza del 4 ottobre 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506), emerge che, per un verso, l'esenzione dall'IVA per l'affitto e la locazione di beni immobili, di cui all'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva, che corrisponde all'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva 2006/112, ha ad oggetto le operazioni con cui il proprietario di un immobile conferisce al locatario, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare lo stesso come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto. Per altro verso, poiché la locazione di beni immobili costituisce di norma un'attività relativamente passiva, le operazioni che implicano uno sfruttamento più attivo di questi ultimi sarebbero escluse dall'ambito di applicazione dell'esenzione stessa.

12 Alla luce di tale giurisprudenza, il giudice del rinvio nutre dubbi in merito alla questione se un contratto avente ad oggetto la cessione dei diritti di sfruttamento di vigneti, per un periodo di un anno, automaticamente rinnovabile, rappresenti un affitto o una locazione di beni immobili ai sensi delle citate disposizioni.

13 Ciò premesso, il Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, per ciò che concerne l'esenzione delle operazioni di locazione di beni immobili, possa essere interpretato nel senso che tale esenzione includa un contratto avente come oggetto la cessione di sfruttamento agricolo di fondi rustici costituiti da vigneti, a una società il cui oggetto sociale è l'attività agricola, contratto stipulato per la durata di un anno e soggetto a rinnovo automatico per lo stesso periodo di tempo e con obbligo di pagamento del relativo corrispettivo al termine di ciascun anno».

Sulla questione pregiudiziale

14 Si deve rilevare in limine che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva 2006/112, la cui interpretazione costituisce l'oggetto della questione posta, non era ancora in vigore all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale. Di conseguenza, e al fine di fornire una risposta utile al giudice del rinvio, occorre esaminare tale questione alla luce della corrispondente disposizione della sesta direttiva.

15 Si deve pertanto ritenere che, con la sua questione, il giudice del rinvio chieda, in sostanza, se l'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA per l'affitto e la locazione di beni immobili, prevista da tale disposizione, si applica ad un contratto avente ad oggetto la cessione dello sfruttamento agricolo di fondi rustici adibiti a vigneto a una società operante nel settore della viticoltura, stipulato per la durata di un anno e soggetto a rinnovo automatico, e con obbligo di pagamento del relativo corrispettivo al termine di ciascun anno.

16 Secondo una costante giurisprudenza, le esenzioni previste all'articolo 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto dell'Unione (sentenze del 4 ottobre 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, punto 47, e del 15 novembre 2012, Leichenich, C-532/11,

EU:C:2012:720, punto 17).

17 Inoltre, se è vero che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale enunciato all'articolo 2 della sesta direttiva, secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo, e devono pertanto interpretarsi restrittivamente, le nozioni di affitto o di locazione di cui all'articolo 13, parte B, lettera b), della direttiva stessa sono più ampie di quelle sancite dai diversi diritti nazionali (sentenza del 4 ottobre 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, punti 46 e 49, e giurisprudenza ivi citata).

18 In varie sentenze la Corte ha definito la locazione di beni immobili, ai sensi di tale disposizione, come il diritto conferito dal proprietario di un immobile al locatario, dietro corrispettivo e per una durata convenuta, di occupare tale immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto (v., in tal senso, sentenze del 4 ottobre 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, punto 55, e del 6 dicembre 2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, punto 17, e giurisprudenza ivi citata).

19 La Corte ha inoltre chiarito che l'esenzione prevista dall'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva si spiega con il fatto che la locazione di beni immobili, pur essendo un'attività economica, costituisce di norma un'attività relativamente passiva, che non produce un valore aggiunto significativo. Una siffatta attività dev'essere pertanto distinta da altre attività le quali o hanno un carattere industriale e commerciale, quali quelle rientranti nelle eccezioni di cui ai punti da 1 a 4 di tale disposizione, o hanno un oggetto che è caratterizzato dall'esecuzione di una prestazione più che dalla semplice messa a disposizione di un bene, come il diritto di utilizzare un campo da golf, quello di utilizzare un ponte contro versamento di un diritto di pedaggio o ancora il diritto di installare distributori di sigarette in uno stabilimento commerciale (v., in tal senso, sentenze del 4 ottobre 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, punti 52 e 53, e del 18 novembre 2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, punto 20).

20 Ne consegue che il carattere passivo dell'affitto o della locazione di un bene immobile, che giustifica l'esenzione dall'IVA di simili operazioni ai sensi dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva, risiede nella natura dell'operazione stessa e non nel modo in cui il locatario utilizza il bene in questione.

21 Pertanto, come già stabilito dalla Corte, è esclusa dal beneficio di tale esenzione un'attività che implichi non soltanto la messa a disposizione passiva di un bene immobile, ma altresì un certo numero di attività commerciali, come la supervisione, la gestione e l'assistenza costante da parte del proprietario, nonché la messa a disposizione di altri impianti, cosicché, in assenza di circostanze del tutto particolari, la locazione di tale bene non può costituire la prestazione principale (v., in tal senso, sentenza del 18 gennaio 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, punto 26).

22 Per contro, il fatto che il locatario di un bene immobile lo sfrutti utilizzandolo a fini commerciali, conformemente ai termini del contratto di locazione, non è, di per se stesso, tale da far sì che il proprietario del bene in questione sia escluso dal beneficio dell'esenzione dall'IVA di cui all'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 15 novembre 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, punto 29).

23 Per quanto riguarda il procedimento principale, va rilevato che sembra pacifico che i fondi rustici adibiti a vigneto, il cui sfruttamento agricolo è oggetto del contratto di cessione di cui trattasi nel procedimento principale, costituiscano beni immobili, ai sensi dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva. È opportuno ricordare in proposito, per quanto riguarda specificamente i vigneti piantati su tali terreni, che la citata nozione di «beni immobili» non implica che gli oggetti in questione debbano essere indissolubilmente incorporati al suolo. È sufficiente che essi non siano

né mobili, né facilmente spostabili (v., in tal senso, sentenze del 16 gennaio 2003, Maierhofer, C?315/00, EU:C:2003:23, punti 32 e 33, e del 15 novembre 2012, Leichenich, C?532/11, EU:C:2012:720, punto 23). Ciò sembra essere il caso dei vigneti in parola, circostanza, questa, che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.

24 Si deve altresì considerare che un contratto di cessione dello sfruttamento agricolo, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, costituisce un affitto o una locazione di beni immobili, ai sensi di tale disposizione, come interpretata ai punti da 18 a 20 della presente sentenza. Per un verso, infatti, si tratta della cessione, da parte del proprietario, dei fondi rustici in parola al cessionario per un periodo concordato di un anno, rinnovabile automaticamente e dietro pagamento di un canone di affitto. Per altro verso, nessun elemento nell'ordinanza di rinvio indica che, oltre a tale locazione, il proprietario abbia fornito al cessionario ulteriori prestazioni aventi natura di attività commerciali.

25 Per quanto riguarda, più in particolare, la questione sollevata dal giudice del rinvio in merito alla durata del contratto di cessione di cui trattasi nel procedimento principale, nonché alle condizioni di rinnovo dello stesso, occorre ricordare che la durata stessa di una locazione non costituisce, di per sé sola, l'elemento determinante che consente di qualificare un contratto come locazione di beni immobili, ai sensi dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva, fatta eccezione per i brevi periodi (v., in tal senso, sentenza del 18 novembre 2004, Temco Europe, C?284/03, EU:C:2004:730, punto 21 e giurisprudenza ivi citata). In ogni caso, tale durata e tali condizioni di rinnovo non possono essere considerate come incompatibili con un affitto o una locazione, ai sensi di tale disposizione.

26 Le considerazioni espresse al punto 24 della presente sentenza non sono inficcate dagli argomenti addotti dal governo portoghese nelle sue osservazioni scritte.

27 In primo luogo, il fatto che il cessionario dei beni immobili di cui trattasi nel procedimento principale non abbia gli stessi diritti di un proprietario, non essendo in particolare autorizzato a sostituire le vigne con un'altra coltura, ma dovendo continuare lo sfruttamento concordato nei termini del contratto di cessione, non impedisce che quest'ultimo rientri nell'ambito di applicazione delle operazioni esenti contemplate all'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva. Infatti, come risulta dalla giurisprudenza citata al punto 18 della presente sentenza, tali operazioni conferiscono al locatario o al cessionario un diritto di occupare il bene immobile in questione come se ne fossero i proprietari, escludendo in particolare qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto. Esse non trasferiscono al locatario tutti i diritti del proprietario del bene stesso.

28 In secondo luogo, non può essere accolto l'argomento secondo cui l'oggetto del contratto di cessione di cui trattasi nel procedimento principale avrebbe una portata più ampia rispetto a tali operazioni, poiché consisterebbe in un trasferimento dell'universalità dei beni e dei diritti dell'azienda agricola in questione, la quale avrebbe natura di impresa. In tale contesto, il governo portoghese asserisce che tale contratto ha inoltre comportato il trasferimento di beni e di diritti immateriali, quali le autorizzazioni legali all'impianto di viti destinate alla produzione vinicola, la capacità di tale azienda agricola di generare profitti, nonché il nome o l'insegna di uno stabilimento d'impresa.

29 A tal riguardo si deve ricordare, per un verso, che, poiché i beni immobili ceduti in virtù di tale contratto sono stati meramente oggetto di una locazione e non di un trasferimento di diritti di proprietà, una siffatta cessione non è costitutiva di un trasferimento di un'universalità di beni ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat, C?17/18, EU:C:2018:1038, punti 22 e 23).

30 Per altro verso, 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 (sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

31 Atteso che, come sostiene il governo portoghese, il contratto di cessione di cui trattasi nel procedimento principale ha non solo avuto ad oggetto determinati beni immobili, ma ha anche comportato il trasferimento di taluni beni e diritti immateriali, questi ultimi non sono dissociabili dalla cessione dei citati beni immobili, ma ne costituiscono parte integrante, di modo che tale contratto di cessione costituisce un'unica prestazione in cui la messa a disposizione dei beni immobili rappresenta la prestazione principale. Di conseguenza, il contratto in esame costituisce un'operazione rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva (v., per analogia, sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punti da 39 a 41).

32 Peraltro, benché la questione posta non menzioni specificamente le esclusioni dall'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva, che sono elencate in tale disposizione e che corrispondono, d'altronde, alle esclusioni elencate all'articolo 135, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, si deve constatare, al fine di fornire una risposta utile al giudice del rinvio, che l'operazione di cui trattasi nel procedimento principale non sembra riconducibile ad alcuna di tali esclusioni.

33 In particolare, l'esclusione attinente a locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente, di cui all'articolo 13, parte B, lettera b), primo comma, punto 3, della sesta direttiva, alla quale fanno riferimento il giudice del rinvio nella motivazione della sua domanda di pronuncia pregiudiziale e il governo austriaco nelle sue osservazioni scritte, non risulta applicabile, alla luce delle circostanze di cui al procedimento principale. Invero, per un verso, le vigne non possono essere qualificate come utensili o macchine. Per altro verso, dal fascicolo di cui dispone la Corte non risulta che i fondi rustici il cui sfruttamento agricolo è oggetto del contratto di cessione di cui trattasi nel procedimento principale siano stati provvisti di utensili, macchine o altri beni di carattere commerciale o industriale. A tal riguardo, il giudice del rinvio precisa che non è dimostrato che la società cessionaria eserciti, oltre a un'attività nel settore della viticoltura, anche un'attività nel settore della produzione vinicola.

34 Inoltre, benché il governo portoghese invochi l'articolo 13, parte B, lettera b), secondo comma, della sesta direttiva, ai sensi del quale gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione dell'esenzione prevista al citato articolo 13, parte B, lettera b), tale governo non fa valere alcuna disposizione del diritto portoghese che preveda una siffatta esclusione la quale sia applicabile all'operazione di cui trattasi nel procedimento principale.

35 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA per l'affitto e la locazione di beni immobili, prevista da tale disposizione, si applica ad un contratto di cessione dello sfruttamento agricolo di fondi rustici adibiti a vigneto a una società operante nel settore della viticoltura, stipulato per un periodo di un anno, soggetto a rinnovo automatico e che prevede in cambio il versamento di un canone di locazione al termine di ciascun anno.

Sulle spese

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

rifusione.

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

L'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per l'affitto e la locazione di beni immobili, prevista da tale disposizione, si applica ad un contratto di cessione dello sfruttamento agricolo di fondi rustici adibiti a vigneto a una società operante nel settore della viticoltura, stipulato per un periodo di un anno, soggetto a rinnovo automatico e che prevede in cambio il versamento di un canone di locazione al termine di ciascun anno.

Firme

* Lingua processuale: il portoghese.