

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

4 maggio 2023 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c) – Eccezioni all'esenzione prevista dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera l) – Locazione di utensili e macchine fissati stabilmente nell'ambito della dazione in affitto di un fabbricato agricolo»

Nella causa C-516/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 26 maggio 2021, pervenuta in cancelleria il 20 agosto 2021, nel procedimento

Finanzamt X

contro

Y,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da C. Lycourgos, presidente di sezione L.S. Rossi, J.C. Bonichot, S. Rodin e O. Spineanu-Matei (relatrice), giudici,

avvocato generale: G. Pitruzzella

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, da J. Möller ed A. Hoesch, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da R. Pethke e V. Uher, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni presentate dall'avvocato generale all'udienza dell'8 dicembre 2022,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia insorta tra il Finanzamt X

(Ufficio delle imposte X, Germania) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») ed Y in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) di un'operazione di messa a disposizione di utensili e macchine nell'ambito dell'affitto di un fabbricato agricolo.

Contesto giuridico

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 Il titolo IX della direttiva IVA comprende un capo 3, intitolato «Esenzioni a favore di altre attività», nel quale è inserito l'articolo 135 di detta direttiva, che è così formulato:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

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

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

(...)

b) le locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli;

c) le locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;

(...)

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni dall'ambito di applicazione dell'esenzione prevista al paragrafo 1, lettera l)».

Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011

4 L'articolo 13 ter, lettera d), del 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 (GU 2011, L 77, pag. 1), come modificato dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio, del 7 ottobre 2013 (GU 2013, L 284, pag. 1) (in prosieguo: il «regolamento di esecuzione n. 282/2011»), dispone quanto segue:

«Ai fini dell'applicazione della direttiva [IVA], sono considerati "beni immobili":

d) qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio».

5 In virtù dell'articolo 3, terzo comma, del regolamento n. 1042/2013, l'articolo 13 ter del regolamento di esecuzione n. 282/2011 è diventato applicabile il 1° gennaio 2017.

Diritto tedesco

6 L'articolo 4, punto 12, prima frase, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), del 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386), nella versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale, dispone quanto segue:

«Tra le operazioni contemplate dall'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, della presente legge, sono

esentate:

(...)

12. a) la locazione e l'affitto di beni immobili, (...)».

7 L'articolo 4, punto 12, seconda frase, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, nella versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale, precisa che «[n]on sono esentati (...) la locazione e l'affitto di macchinari e altre attrezzature di qualsiasi natura che facciano parte di un impianto aziendale (attrezzature aziendali), anche quando essi costituiscano elementi essenziali di un immobile».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

8 Nel corso degli anni dal 2010 al 2014, Y ha dato in locazione, nell'ambito di un contratto di affitto agricolo, un fabbricato per l'allevamento di tacchini, insieme ad utensili e macchine fissati stabilmente. Secondo il giudice del rinvio, tali utensili e macchine comprendevano segnatamente un convogliatore industriale a spirale, che serviva ad alimentare i tacchini, nonché un sistema di riscaldamento, di ventilazione e di illuminazione che manteneva una temperatura e una luminosità adeguate alla fase di crescita degli animali, garantendo le condizioni di allevamento necessarie per farli crescere fino al momento dell'abbattimento nel momento specificato. Gli utensili e le macchine suddetti erano specialmente adattati all'utilizzazione del fabbricato quale fabbricato per l'allevamento di siffatti volatili.

9 Secondo le disposizioni del contratto di affitto agricolo, Y percepiva un corrispettivo unico per la messa a disposizione del fabbricato per allevamento nonché degli utensili e delle macchine. Y ha ritenuto che la totalità della propria prestazione di dazione in affitto fosse esentata dall'IVA.

10 Al contrario, l'amministrazione tributaria ha ritenuto che la dazione in affitto degli utensili e delle macchine in questione non fosse esentata dall'IVA e che il corrispettivo unico pattuito, che corrispondeva, nella misura del 20%, all'affitto delle macchine e degli utensili, dovesse essere assoggettato, in questa misura, all'IVA. Detta amministrazione ha emesso degli avvisi di accertamento d'imposta in rettifica per gli anni controversi.

11 Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania), fondandosi sia sulla giurisprudenza della Corte che su quella del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), ha accolto il ricorso proposto da Y contro i suddetti avvisi di accertamento, ritenendo che la prestazione di dazione in affitto in questione dovesse essere totalmente esentata. Infatti, secondo detto Tribunale, la messa a disposizione degli utensili e delle macchine costituiva una prestazione accessoria alla messa a disposizione del fabbricato per allevamento e doveva essere esentata allo stesso titolo di quest'ultima.

12 L'amministrazione tributaria ha proposto un ricorso per *Revision* contro tale sentenza dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), odierno giudice del rinvio.

13 Tale giudice si interroga in merito all'interpretazione dell'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva IVA.

14 Il giudice del rinvio fa presente, in primo luogo, fondandosi sulla sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), che la dazione in affitto di convogliatori industriali a spirale, di attrezzature per il riscaldamento e la ventilazione, nonché di sistemi di illuminazione è esentata dall'IVA in virtù dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA. Tale interpretazione sarebbe confermata dall'articolo 13 ter, lettera d), del regolamento di esecuzione n.

282/2011, nonché dal diritto civile tedesco in base al quale gli oggetti fissati stabilmente in un fabbricato per allevamento costituiscono elementi essenziali del bene immobile di cui essi fanno parte.

15 In secondo luogo, il giudice del rinvio ritiene che, malgrado la differenza di redazione tra l'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), e l'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva IVA, e indipendentemente dalle differenze tra le versioni linguistiche di tale direttiva, l'affitto e la locazione debbano, ai fini dell'interpretazione dell'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della citata direttiva IVA, essere trattati allo stesso modo.

16 In terzo luogo, il giudice del rinvio osserva che dalla sentenza del 4 marzo 2021, *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2021:167), risulta che, nel caso di un'operazione economica costituita da un insieme di prestazioni, è necessaria una valutazione globale al fine di stabilire se una o più di queste prestazioni possano essere isolate da detto insieme, dovendosi di norma considerare ciascuna di esse come una prestazione distinta e indipendente ai fini dell'applicazione dell'IVA, oppure se esse formino un tutto inscindibile, che non può essere artificiosamente frazionato.

17 Il giudice del rinvio precisa che il Finanzgericht (Tribunale tributario) ha statuito, sulla base di tali principi giurisprudenziali, che, nel caso di specie, la messa a disposizione degli utensili e delle macchine, i quali erano attrezzature specificamente calibrate alle esigenze, che servivano solo a consentire l'uso del fabbricato per l'allevamento dei tacchini in condizioni ottimali, costituiva una prestazione accessoria rispetto alla prestazione principale di messa a disposizione dell'immobile. Secondo il giudice del rinvio, che cita la sentenza del 19 dicembre 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038), tale valutazione, che porta a ritenere che la prestazione fornita presenti carattere unitario, è conforme alla giurisprudenza della Corte.

18 Secondo il giudice del rinvio, in tale contesto sono possibili due interpretazioni dell'articolo 135 paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva IVA.

19 Secondo una prima interpretazione, i principi elaborati dalla Corte al fine di stabilire l'esistenza di una prestazione economica unica permetterebbero di esentare dall'IVA una prestazione che in linea di principio dovrebbe essere assoggettata a tale imposta ex articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva IVA, nel caso in cui essa costituisca una prestazione accessoria ad una prestazione esentata. Tale interpretazione sarebbe suffragata dalla giurisprudenza della Corte, e in particolare dalla sentenza del 13 luglio 1989, *Henriksen* (173/88, EU:C:1989:329, punti 17 e 18), dalla sentenza del 19 dicembre 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038), concernente segnatamente il trasferimento di stock nell'ambito della locazione di un ristorante, e dalla sentenza del 18 gennaio 2018, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22), secondo la quale una prestazione unica deve essere assoggettata all'aliquota dell'IVA determinata in funzione dell'elemento principale.

20 Da ciò risulterebbe che l'applicazione dell'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva IVA sarebbe limitata ai casi nei quali la messa a disposizione di utensili e macchine fissati stabilmente è indipendente dalla messa a disposizione di un fabbricato o di un terreno.

21 In base ad una seconda interpretazione, l'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva IVA implicherebbe un frazionamento delle operazioni economiche unitarie, distinguendo le prestazioni esenti da IVA, in virtù dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), di tale direttiva, dalle prestazioni assoggettate a tale imposta, in virtù dell'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della medesima direttiva.

22 Anche questa interpretazione troverebbe conforto nella giurisprudenza della Corte, e in

particolare nella sentenza del 2 luglio 2020, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Servizi di alloggio in un data center) (C-215/19, EU:C:2020:518, punto 43), secondo la quale l'esenzione concessa alla locazione di un immobile, che si fonderebbe sul riconoscimento del carattere passivo di tale locazione, non è più giustificata qualora detta locazione si accompagni ad altre attività commerciali, quali una supervisione, una gestione e una manutenzione costante effettuate dal proprietario dell'immobile, nonché ad una messa a disposizione di altri impianti, sicché, in assenza di circostanze assolutamente particolari, la medesima locazione non potrebbe più costituire una prestazione preponderante. Ne potrebbe derivare che la messa a disposizione di utensili e macchine contemplata dall'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva IVA non ha luogo passivamente, ma si caratterizza essenzialmente per il mantenimento di tali utensili e macchine in stato di funzionamento.

23 È in questo contesto che il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione:

«Se l'obbligo fiscale di cui all'articolo 135, paragrafo 2, [primo comma,] lettera c), della direttiva IVA, gravante sulle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente, riguardi:

- solo la locazione isolata (autonoma) di siffatti utensili e macchine, oppure anche
- la locazione (affitto) di siffatti utensili e macchine, la quale, in virtù di un affitto di fabbricato concluso tra le medesime parti (e in quanto prestazione accessoria rispetto a tale affitto), sia esente ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva 2006/112».

Sulla questione pregiudiziale

24 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso non si applica alla locazione di utensili e macchine fissati stabilmente nel caso in cui tale locazione costituisca una prestazione accessoria rispetto ad una prestazione principale di affitto di un fabbricato, realizzata nell'ambito di un contratto di affitto concluso tra le stesse parti ed esentata in virtù dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), di detta direttiva, e tali prestazioni formino una prestazione economica unica.

25 L'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva IVA stabilisce che le locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente sono escluse dal beneficio dell'esenzione dall'IVA prevista per l'affitto e la locazione di beni immobili dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della medesima direttiva.

26 A questo proposito, risulta dalla decisione di rinvio che il giudice del rinvio non nutre dubbi in merito all'applicabilità dell'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva IVA ad una situazione nella quale la locazione di utensili e macchine fissati stabilmente sia indipendente da qualsiasi operazione di locazione o di affitto di immobile.

27 Tuttavia, il giudice del rinvio ritiene che, nella controversia di cui al procedimento principale, la messa a disposizione di tali utensili e macchine sia una prestazione accessoria rispetto alla prestazione principale costituita dalla messa a disposizione del fabbricato e che essa sia inscindibile da quest'ultima, cosicché queste messe a disposizione formano una prestazione unica ai fini dell'applicazione dell'IVA.

28 Secondo la giurisprudenza della Corte, quando un'operazione è costituita da un complesso di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione in questione, al fine di stabilire se questa dia luogo, ai fini dell'IVA, a due o più

prestazioni distinte oppure ad una prestazione unica [sentenza del 25 marzo 2021, Q?GmbH (Assicurazione di rischi speciali), C?907/19, EU:C:2021:237, punto 19 e la giurisprudenza ivi citata].

29 Se invero ciascuna operazione deve di norma essere considerata, ai fini dell'IVA, distinta e indipendente, l'operazione costituita da una prestazione unitaria sul piano economico non deve essere artificiosamente scomposta per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA. Sussiste una prestazione unica quando più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica inscindibile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso [v., in tal senso, sentenza del 25 marzo 2021, Q?GmbH (Assicurazione di rischi speciali), C?907/19, EU:C:2021:237, punto 20 e la giurisprudenza ivi citata].

30 Ciò è quanto si verifica, segnatamente, nel caso in cui uno o più elementi debbano essere considerati come costituenti la prestazione principale, mentre altri elementi, al contrario, debbano essere considerati come una o più prestazioni accessorie che condividono il medesimo trattamento fiscale riservato alla prestazione principale. In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria rispetto ad una prestazione principale qualora essa costituisca per la clientela non un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore [sentenza del 25 marzo 2021, Q?GmbH (Assicurazione di rischi speciali), C?907/19, EU:C:2021:237, punto 21 e la giurisprudenza ivi citata].

31 Nell'ambito di una siffatta prestazione economica unitaria, la prestazione accessoria condivide il medesimo trattamento fiscale riservato alla prestazione principale in materia di IVA (v., in tal senso, sentenze del 25 febbraio 1999, CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, punto 32, e del 21 giugno 2007, Ludwig, C?453/05, EU:C:2007:369, punto 20).

32 A questo proposito, la Corte ha statuito che una locazione di beni immobili rientrante nell'articolo 135, paragrafo 1, lettera I), della direttiva IVA e prestazioni di servizi connesse a tale locazione possono costituire una prestazione unica di locazione di beni immobili sotto il profilo dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2012, Field Fisher Waterhouse, C?392/11, EU:C:2012:597, punto 28). Inoltre, nella sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, punti da 39 a 41), la Corte ha dichiarato che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera I), della direttiva IVA doveva essere interpretato nel senso che un contratto di locazione relativo ad un bene immobile che serviva per la gestione commerciale di un ristorante, nonché alle attrezzature e ai beni consumabili necessari per tale gestione, costituiva una prestazione unica nella quale la locazione del bene immobile era la prestazione principale.

33 Inoltre, interpretando le disposizioni 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), formulate in termini sostanzialmente identici a quelli dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera I), e paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, la Corte ha dichiarato che, poiché la nozione di locazione di beni immobili comprendeva necessariamente la locazione dei beni costituenti l'oggetto principale di tale locazione e quella di tutti i beni accessori ad essi, la locazione di aree destinate al parcheggio non era esclusa dall'esenzione dall'IVA prevista per la locazione di beni immobili quando essa era strettamente connessa alla locazione di tali beni, di modo che le due locazioni formavano un'operazione economica unica (v., in tal senso, sentenza del 13 luglio 1989, Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, punti da 14 a 17).

34 Pertanto, come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 39 delle sue conclusioni, l'articolo 135, paragrafo 2, della direttiva IVA non costituisce una disposizione dalla quale discenda, come asserito dal governo tedesco, un'esigenza di frazionamento di

un'operazione economica unica in prestazioni distinte.

35 Certo, risulta da una costante giurisprudenza che i termini impiegati per designare le esenzioni contemplate dall'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva IVA devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA viene riscossa su ciascuna prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punto 37 e la giurisprudenza ivi citata). Pertanto, le eccezioni a una siffatta disposizione derogatoria all'applicazione dell'IVA, dalle quali derivi come effetto che le operazioni da esse contemplate sono assoggettate ad imposizione, che costituisce la regola di principio alla base di detta direttiva, devono essere interpretate in maniera estensiva (ordinanza del 1° dicembre 2021, Pils?tas zemes dienests, C-598/20, non pubblicata, EU:C:2021:971, punto 29 e la giurisprudenza ivi citata).

36 Tuttavia, tali principi non ostano all'applicazione della giurisprudenza secondo cui le diverse prestazioni costituenti una prestazione economica unica condividono lo stesso regime in materia di IVA. Infatti, la Corte ha statuito che permettere agli Stati membri di sottoporre a diverse aliquote di IVA i vari elementi che compongono una prestazione unica finirebbe per permettere loro di scomporre artificiosamente tale prestazione e rischierebbe di alterare la funzionalità del sistema dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punto 26 e la giurisprudenza ivi citata).

37 Nel caso di specie, la controversia di cui al procedimento principale verte sulla dazione in affitto di un fabbricato per l'allevamento di animali nonché di attrezzature fissate stabilmente in tale fabbricato e specificamente adattate per tale allevamento, tenendo presente che il contratto di affitto è concluso tra le stesse parti e dà luogo ad un corrispettivo unico. Spetta al giudice del rinvio verificare se, come esso sembra suggerire, dette prestazioni costituiscano una prestazione economica unica.

38 Se la risposta dovesse essere affermativa, risulta allora dalla giurisprudenza citata supra ai punti da 31 a 33 che, in presenza di una prestazione economica unica composta da una prestazione principale esentata dall'IVA ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA, consistente nell'affitto o nella locazione di un bene immobile, e da una prestazione accessoria, inscindibile dalla prestazione principale, in linea di principio esclusa da tale esenzione in virtù dell'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), di detta direttiva, la prestazione accessoria condivide il medesimo trattamento fiscale riservato alla prestazione principale. Spetta parimenti al giudice del rinvio stabilire il carattere principale o accessorio delle prestazioni componenti una siffatta prestazione economica unica.

39 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso non si applica alla locazione di utensili e macchine fissati stabilmente nel caso in cui tale locazione costituisca una prestazione accessoria rispetto ad una prestazione principale di affitto di un fabbricato, realizzata nell'ambito di un contratto di affitto concluso tra le stesse parti ed esentata in virtù dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), di detta direttiva, e tali prestazioni formino una prestazione economica unica.

Sulle spese

40 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 (Quarta Sezione) dichiara:

L'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che:

esso non si applica alla locazione di utensili e macchine fissati stabilmente nel caso in cui tale locazione costituisca una prestazione accessoria rispetto ad una prestazione principale di affitto di un fabbricato, realizzata nell'ambito di un contratto di affitto concluso tra le stesse parti ed esentata in virtù dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), di detta direttiva, e tali prestazioni formino una prestazione economica unica.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.