



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

19 dicembre 2018*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 19 e 29, nonché articolo 135, paragrafo 1, lettera l) – Trasferimento di una universalità totale o parziale di beni – Esenzione della locazione di beni immobili – Contratto di locazione relativo a un bene immobile destinato a un esercizio commerciale e ai beni mobili necessari per tale esercizio – Prestazioni relative al bene immobile che hanno dato luogo alla detrazione dell'IVA – Rettifica»

Nella causa C-17/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunalul Mureș (Tribunale superiore di Mureș, Romania), con decisione del 20 dicembre 2017, pervenuta in cancelleria il 9 gennaio 2018, nel procedimento penale a carico di

Virgil Mailat,

Delia Elena Mailat,

Apcom Select SA,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da F. Biltgen (relatore), presidente di sezione, facente funzione di presidente della Decima Sezione, E. Levits e M. Berger, giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per V. Mailat, da L. Chiriac e O. D. Crăciun, avocați;
- per D. E. Mailat, da S. Bogdan e D.-S. Chertes, avocați;
- per il governo rumeno, inizialmente da R. H. Radu, poi da C.-R. Canțăr, O C.-M. Florescu e E. Gane, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e R. Lyal, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il rumeno.

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 degli articoli 19 e 29, nonché dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), 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 un procedimento penale promosso nei confronti del sig. Virgil Mailat e della sig.ra Delia Elena Mailat, nonché contro la società commerciale di cui essi sono stati amministratori, la Apcom Select SA, per elusione fiscale, in quanto, dopo aver detratto l'imposta sul valore aggiunto (IVA) versata a monte su taluni lavori effettuati all'interno di un immobile destinato alla loro attività commerciale, essi non hanno rettificato l'IVA stessa nel momento in cui hanno ceduto in locazione l'immobile di cui trattasi nonché i beni mobili necessari alla prosecuzione dell'attività stessa.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 19 della direttiva IVA così recita:

«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 che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente.

Gli Stati membri possono adottare le disposizioni necessarie ad evitare distorsioni della concorrenza, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo totale. Possono inoltre adottare le misure utili a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'applicazione di questo articolo».

- 4 L'articolo 29 di tale direttiva prevede quanto segue:

«L'articolo 19 si applica, alle stesse condizioni, alle prestazioni di servizi».

- 5 Ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della suddetta direttiva:

«Gli Stati membri esentano le seguenti operazioni:

(...)

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

Il diritto rumeno

- 6 L'articolo 149 della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003, recante un codice tributario), del 23 dicembre 2003 (Monitorul Oficial al României, parte I, n. 927, del 23 dicembre 2003), nella versione in vigore nel dicembre 2007, così dispone:

«(1) Ai fini del presente articolo:

(...)

- d) l'imposta detraibile afferente ai beni d'investimento rappresenta l'imposta assolta o dovuta in relazione a tutte le operazioni legate all'acquisto, alla fabbricazione, alla costruzione, alla trasformazione o alla ristrutturazione di questi beni, ad esclusione dell'imposta assolta o dovuta, in relazione ad operazioni di riparazione o manutenzione di tali beni o dell'imposta assolta o dovuta in relazione all'acquisto di pezzi di ricambio destinati alla riparazione o manutenzione dei beni d'investimento.

(...)

- (4) la rettifica dell'imposta detraibile di cui al paragrafo 1, lettera d) si effettua:

- a) qualora il bene d'investimento sia utilizzato dal soggetto passivo:
1. totalmente o parzialmente, per fini diversi dalle attività economiche;
 2. per porre in essere operazioni che non danno luogo ad una detrazione dell'IVA;
 3. per porre in essere operazioni che danno luogo alla detrazione dell'IVA in misura diversa rispetto alla detrazione iniziale;

(...).».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 7 Nel maggio 2007 la Apcom Select, gestita dal sig. e dalla sig.ra Mailat, ha ricevuto e approvato taluni lavori di investimento effettuati nel periodo 2006-2007 all'interno di un immobile in cui tale società gestiva un ristorante. Detta società ha beneficiato della detrazione dell'IVA per i lavori in parola, nonché per le attrezzature e i beni afferenti alla gestione del ristorante stesso.
- 8 Nel mese di dicembre 2007 questa stessa società ha stipulato, nell'ambito di un regime di esenzione dal versamento dell'IVA, un contratto di locazione con un'altra società commerciale, avente ad oggetto il bene immobile in questione nonché le attrezzature fisse e i beni afferenti alla gestione del ristorante. Il locatario ha proseguito la gestione commerciale del ristorante utilizzando la stessa denominazione commerciale. In occasione della stipula del contratto in parola, il sig. e la sig.ra Mailat non hanno proceduto alla rettifica dell'IVA a titolo dell'IVA detratta per i lavori effettuati nonché per le attrezzature fisse e i beni afferenti alla gestione del ristorante, benché, in base alla legislazione nazionale, essi avessero un obbligo in tal senso.
- 9 In tale contesto, il sig. e la sig.ra Mailat, nonché la Apcom Select, sono perseguiti penalmente dinanzi al giudice del rinvio, su iniziativa della direzione nazionale anticorruzione, per elusione fiscale.
- 10 Nella specie, il sig. e la sig.ra Mailat sostengono che il fatto di aver ceduto in locazione, mediante la Apcom Select, l'immobile all'interno del quale essi gestivano un ristorante, unitamente a taluni beni strumentali e ai beni afferenti alla gestione del ristorante, a un'altra società commerciale, rappresenta un trasferimento di impresa, ai sensi degli articoli 19 e 29 della direttiva IVA e che, di conseguenza, la

Apcom Select aveva il diritto di detrarre l'IVA relativa ai lavori di ammodernamento effettuati nel periodo 2006-2007, senza essere tenuta a rettificare l'IVA in favore dello Stato al momento della stipula del contratto di locazione.

11 Ciò premesso, il Tribunalul Mureş (Tribunale superiore di Mureş, Romania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se la stipula di un contratto con il quale una società concede in locazione ad un'altra società un immobile in cui precedentemente si svolgevano attività specifiche di somministrazione di alimenti al pubblico in un ristorante, compresi tutti i beni strumentali permanenti e gli elementi di inventario, laddove la società conduttrice prosegua la medesima attività di somministrazione di alimenti al pubblico in un ristorante con la stessa denominazione utilizzata in precedenza, costituisca un trasferimento di attività ai sensi dell'articolo 19 e dell'articolo 29 della direttiva [IVA].
- 2) In caso di risposta negativa alla prima questione, se l'operazione descritta rappresenti una prestazione di servizi che può essere considerata una locazione di beni immobili ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l) della direttiva IVA o una prestazione di servizi complessa che non può essere considerata una "locazione di beni immobili", assoggettabile ad imposta per effetto della legge».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 12 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la nozione di «trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni», ai sensi dell'articolo 19 della direttiva IVA, debba essere interpretata nel senso che in essa è compresa l'operazione mediante la quale un immobile che era destinato a un esercizio commerciale è ceduto in locazione, con tutti i beni strumentali nonché con gli elementi di inventario destinati a tale esercizio, nel caso in cui il locatario prosegua tale esercizio sotto la stessa denominazione commerciale.
- 13 Al fine di rispondere a tale questione, occorre ricordare che l'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA è redatto in termini identici a quelli dell'articolo 5, paragrafo 8, 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), e che la giurisprudenza della Corte attinente a quest'ultima disposizione è trasponibile, mutatis mutandis, all'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA. Conformemente a detta giurisprudenza, l'obiettivo di tale disposizione è di agevolare i trasferimenti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di una spesa rilevante, che sarebbe, in ogni caso, recuperata successivamente mediante detrazione dell'IVA versata a monte (v., in tal senso, sentenze del 27 novembre 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punto 39, e del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 23).
- 14 Per quanto riguarda la nozione di «trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni», la Corte ha stabilito che essa dev'essere interpretata nel senso che in essa rientra il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma, ma che non vi rientra la mera cessione di beni, quale la vendita di uno stock di prodotti (v., in tal senso, sentenze del 27 novembre 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punto 40, e del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 24).

- 15 Da questa stessa giurisprudenza della Corte emerge che, affinché si configuri un trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, occorre che il complesso degli elementi trasferiti sia sufficiente per consentire la prosecuzione di un'attività economica autonoma e che la questione se tale complesso debba o meno contenere sia beni mobili che beni immobili deve essere valutata alla luce della natura dell'attività economica di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punti 25 e 26)
- 16 La Corte ha peraltro stabilito che deve essere accordata particolare importanza alla natura dell'attività economica che si intende proseguire nell'ambito della valutazione globale delle circostanze di fatto che dev'essere effettuata per determinare se l'operazione di cui trattasi rientri nella nozione di «trasferimento di un'universalità di beni», ai sensi della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 32).
- 17 Così, nell'ipotesi in cui un'attività economica non richieda l'uso di locali particolari o dotati di impianti fissi indispensabili per la prosecuzione dell'attività economica, può sussistere un trasferimento di un'universalità di beni, ai sensi dell'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA, anche senza il trasferimento dei diritti di proprietà su un bene immobile (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 27).
- 18 Per quanto attiene alle attività economiche consistenti nella gestione di un complesso inscindibile di beni mobili ed immobili, la Corte ha inoltre dichiarato che non si configura alcun trasferimento di un'universalità di beni, ai sensi dell'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA, qualora al cessionario non siano stati conferiti in godimento i locali. In particolare, ove i locali commerciali siano muniti di impianti fissi necessari per la prosecuzione dell'attività economica, tali beni immobili devono fare parte degli elementi ceduti, affinché si tratti del trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, ai sensi della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 28).
- 19 Per quanto riguarda l'attività di cui trattasi nel procedimento principale, vale a dire la gestione di un ristorante, si deve constatare che si tratta di un'attività che, in linea di principio, non può essere effettuata senza disporre di un locale commerciale. Infatti, al di fuori del caso della ristorazione ambulante, l'attività di ristorazione presuppone che il gestore disponga di un locale che possa fungere da cucina, idoneo ad ospitare l'attrezzatura, i materiali e le materie prime necessarie per la preparazione delle vivande. Orbene, il procedimento principale riguarda non già un'attività di ristorazione ambulante, bensì la gestione di una struttura avente un indirizzo fisso, dotata tanto di una cucina quanto di una sala di ristorazione.
- 20 Si deve rammentare che, anche ove si tratti di un'attività economica che non possa essere esercitata senza disporre di locali commerciali, non risulta necessario, per garantire la prosecuzione di talune attività economiche cedute, che il proprietario dell'esercizio commerciale sia anche quello dell'immobile in cui esso viene ospitato (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 34). La Corte ha in tal senso dichiarato che, qualora risulti che la prosecuzione dell'attività economica di cui trattasi richieda che l'acquirente utilizzi gli stessi locali di cui ha disposto l'alienante, nulla osta, in via di principio, a che tale possesso sia trasferito mediante la conclusione di un contratto di locazione (v. sentenza del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 36).
- 21 Tuttavia, occorre precisare che la causa che ha dato luogo alla sentenza del 10 novembre 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724), nel cui ambito la Corte ha espresso tali rilievi, riguardava il trasferimento, in favore del nuovo gestore dell'attività commerciale di cui si trattava in tale causa, della proprietà di uno stock di merci e dell'attrezzatura destinati a tale attività, che erano stati considerati costitutivi di un complesso di beni mobili sufficiente a garantire la prosecuzione dell'attività stessa.

- 22 Per contro, nella fattispecie in esame, emerge dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che tutti gli elementi necessari per l'esercizio dell'attività economica di cui trattasi nel procedimento principale sono stati meramente oggetto di locazione e che non vi è stato alcun trasferimento dei diritti di proprietà ad essi relativi.
- 23 Orbene, una siffatta messa a disposizione del complesso di tali elementi non è costitutiva di un trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, ai sensi dell'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA.
- 24 Al fine di fornire una risposta utile al giudice del rinvio, si deve tuttavia rilevare che dalle osservazioni sottoposte alla Corte emerge che un certo numero di beni mobili non sarebbero stati ceduti in locazione, bensì venduti al cessionario. Spetta in ultima istanza al giudice nazionale stabilire se tali beni consentissero, di per sé stessi, al cessionario di continuare in maniera autonoma l'attività economica di cui trattasi, o se il bene immobile che era stato oggetto del contratto di locazione di cui trattasi nel procedimento principale fosse munito di impianti necessari per la prosecuzione di detta attività economica.
- 25 Va inoltre aggiunto, per un verso, che, per rientrare nella nozione di «trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni» ai sensi dell'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA, è necessario che il cessionario abbia avuto l'intenzione di gestire l'azienda o la parte di impresa trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, di vendere lo stock (v., in tal senso, sentenza del 27 novembre 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punto 44).
- 26 A tal riguardo, dalla giurisprudenza della Corte emerge che le intenzioni dell'acquirente possono o, in alcuni casi, devono essere prese in considerazione in sede di valutazione globale delle circostanze di un'operazione, purché esse siano comprovate da elementi oggettivi (sentenza del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 38).
- 27 Orbene, benché nel procedimento principale sia pacifico che il locatario ha proseguito per oltre due anni l'attività economica autonoma precedentemente svolta dal locatore e che, come risulta dalle osservazioni presentate alla Corte, egli ha rilevato i dipendenti, ha mantenuto gli stessi fornitori e ha onorato gli impegni commerciali già assunti dal locatore nei confronti della clientela di quest'ultimo, resta il fatto che tale locatario, in quanto tale, non è mai stato in grado di liquidare l'attività di cui trattasi, poiché, non essendo divenuto proprietario di una parte rilevante degli elementi necessari per l'esercizio dell'attività stessa, egli non aveva la capacità di disporne.
- 28 Per altro verso, se è vero che elementi quali la durata del contratto di locazione stipulato e le modalità convenute per porvi un termine devono essere presi in considerazione in sede di valutazione globale dell'operazione di trasferimento di beni ai sensi dell'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA, è altresì vero che né la durata del contratto di locazione, né la possibilità di recedere dal medesimo con un preavviso a breve termine sono, di per sé, determinanti per concludere che il cessionario avesse l'intenzione di liquidare immediatamente l'azienda o la parte di azienda trasferiti (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punti 42 e 43). Orbene, poiché nel caso di specie, come emerge dal punto precedente, il locatario dell'Apcom Select non poteva in alcun caso procedere alla liquidazione dell'attività economica in questione, il fatto che l'applicazione dell'articolo 19 primo comma, della direttiva IVA non possa essere rifiutata solo sulla base di uno di questi motivi (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punti da 42 a 44) è privo di incidenza sulla qualificazione dell'operazione di cui trattasi nel procedimento principale alla luce di tale disposizione.
- 29 Del resto, si deve rammentare che la circostanza che l'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA preveda che il beneficiario succeda al cedente, non implica che tale successione divenga una condizione d'applicazione di tale disposizione (v., in tal senso, sentenza del 27 novembre 2003, Zita

Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punto 43). Pertanto, il fatto che, nel caso di specie, il beneficiario abbia proseguito la gestione dell'attività con la stessa denominazione commerciale del cedente è anch'esso irrilevante al fine di stabilire se l'operazione di cui trattasi nel procedimento principale rientri o meno nell'ambito di applicazione dell'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA.

- 30 Alla luce di quanto precede, si deve rispondere alla prima questione affermando che la nozione di «trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni», ai sensi dell'articolo 19 della direttiva IVA, deve essere interpretata nel senso che in essa non rientra l'operazione mediante la quale un bene immobile che era destinato a un esercizio commerciale viene concesso in locazione, unitamente a tutti i beni strumentali e di inventario necessari per tale esercizio, ancorché il locatario prosegua l'attività del locatore utilizzando la stessa denominazione commerciale.

Sulla seconda questione

- 31 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che un contratto di locazione avente ad oggetto un immobile che era destinato a un esercizio commerciale nonché tutti i beni strumentali e di inventario necessari per tale esercizio rappresenti una «locazione di beni immobili», ai sensi di tale disposizione, o se invece un contratto siffatto debba essere considerato come una prestazione di servizi complessa.
- 32 Al fine di rispondere a tale questione, si deve rammentare che emerge dalla giurisprudenza della Corte che, in determinate circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare così luogo separatamente a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (sentenza del 27 giugno 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 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 (sentenza del 27 giugno 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).
- 34 Tale è il caso anche quando una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale e la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica lo stesso trattamento fiscale della prestazione principale. Segnatamente, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (sentenza del 27 giugno 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).
- 35 Sebbene spetti al giudice nazionale determinare se in una fattispecie particolare un soggetto passivo fornisca una prestazione unica e apportare in proposito tutte le valutazioni definitive sui fatti, la Corte può nondimeno fornirgli tutti gli elementi interpretativi utili per dirimere la controversia (sentenza del 27 giugno 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punto 23).
- 36 Così, per quanto concerne le nozioni di «affitto» e di «locazione» che compaiono all'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva IVA, si deve ricordare che, in mancanza di una definizione di tali nozioni nell'ambito della disposizione stessa, la Corte ha definito la «locazione di beni immobili», ai sensi della disposizione suddetta, come il diritto conferito dal proprietario di un immobile al locatario, dietro corrispettivo e per una durata convenuta, di occupare tale immobile e di escludere qualsiasi altra

persona dal godimento di un tale diritto (v., segnatamente, sentenza 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).

- 37 Peraltro, secondo la giurisprudenza della Corte, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva IVA, incluse le nozioni di «affitto» e «locazione di beni immobili», devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (sentenza del 6 dicembre 2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, punto 18 e giurisprudenza ivi citata).
- 38 Nel caso di specie, pertanto, si deve verificare se l'operazione di cui trattasi nel procedimento principale, ossia la locazione di un bene immobile che era destinato a un esercizio commerciale, unitamente alla locazione dei beni strumentali e di inventario necessari per tale esercizio, debba essere considerata come una prestazione unica ovvero come più prestazioni distinte e indipendenti da valutarsi separatamente ai fini dell'IVA.
- 39 A tale proposito, emerge dal fascicolo sottoposto alla Corte che la locazione dei beni mobili oggetto del contratto di locazione non sembra poter essere dissociata dalla locazione del bene immobile di cui trattasi nel procedimento principale. Peraltro, non è contestato il fatto che taluni dei citati beni mobili, quali le attrezzature e gli apparecchi da cucina, sono incorporati nell'immobile stesso e devono, in questa fase, essere considerati come facenti parte integrante dello stesso. Atteso che gli elementi di inventario che sono stati dati in locazione, o, nel caso di alcuni di essi, ceduti, in contemporanea al bene immobile, erano anch'essi destinati all'esercizio del ristorante, al pari di quest'ultimo, neppure tale locazione/cessione può essere considerata come avente una finalità a sé stante, ma va intesa come un mezzo per avvalersi alle migliori condizioni possibili del servizio principale costituito dalla locazione del bene immobile.
- 40 Di conseguenza, la locazione del bene immobile deve essere considerata come costitutiva della prestazione principale, rispetto alla quale le altre prestazioni, ossia la locazione di beni strumentali e di elementi di inventario, sono meramente accessorie.
- 41 Alla luce di tali considerazioni, si deve rispondere alla seconda questione affermando che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che un contratto di locazione avente ad oggetto un bene immobile che era destinato a un esercizio commerciale, nonché tutti i beni strumentali e di inventario necessari per tale esercizio, costituisce una prestazione unica, nell'ambito della quale la locazione del bene immobile rappresenta la prestazione principale.

Sulle spese

- 42 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 (Decima Sezione) dichiara:

- 1) La nozione di «trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni», ai sensi dell'articolo 19 della 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 in essa non rientra l'operazione mediante la quale un bene immobile che era destinato a un esercizio commerciale viene concesso in locazione, unitamente a tutti i beni strumentali e di inventario necessari per tale esercizio, ancorché il locatario prosegua l'attività del locatore utilizzando la stessa denominazione commerciale.**

- 2) **L'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che un contratto di locazione avente ad oggetto un bene immobile che era destinato a un esercizio commerciale, nonché tutti i beni strumentali e di inventario necessari per tale esercizio, costituisce una prestazione unica nell'ambito della quale la locazione del bene immobile rappresenta la prestazione principale.**

Firme